



INAUGURAZIONE ANNO GIUDIZIARIO TRIBUTARIO 2026

OSSERVATORIO DELLE SENTENZE
DELLE CORTI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA ANNO 2025

COORDINAMENTO A CURA DELLA
CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA
DI SECONDO GRADO DEL LAZIO





CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

—
ANNO 2025

INDICE GENERALE

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



INAUGURAZIONE ANNO GIUDIZIARIO TRIBUTARIO 2026

OSSERVATORIO DELLE SENTENZE delle Corti di Giustizia Tributaria del Lazio Anno 2025

Coordinamento a cura della

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

Presidente Generale dott. Francesco Salzano

UFFICIO DELL'OSSERVATORIO

Coordinatore	dott. Giancarlo TATTOLI
Componenti	dott.ssa Debora ALBERICI avv. Laura ARCANGELI avv. Diletta BARZAGLI prof. Massimo BASILAVECCHIA prof.ssa Brunella BELLE' avv. Edoardo BELLI CONTARINI dott. Luca BENIGNI avv. Giovanna BIELLO avv. Luigi BOCANELLI dott. Romeo BRUNETTI avv. Matteo BUSICO avv. Salvatore CANTELLI prof. Vincenzo CARBONE dott. Andrea CARISI dott.ssa Dorina CASADEI

avv. Duccio CASCIANI
prof.ssa Laura CASTALDI
prof. Gianfranco CHINELLATO
prof. Giuseppe Maria CIPOLLA
avv. Alice COGLIATI DEZZA
prof. Alberto COMELLI
prof.ssa. Caterina CORRADO OLIVA
prof. Angelo CREMONESE
avv. Emanuele D'ANDREA
dott. Vincenzo DE LUCA
avv. Mario DEL VAGLIO
prof. Eugenio DELLA VALLE
dott. Dario DEOTTO
avv. Michele DI FIORE
dott. Enzo DI GIACOMO
prof. Roberto FERRI
avv. Flaminia FERRUCCI
dott. Antonio FIORILLI
avv. Massimo FORTE
prof. Guglielmo FRANSONI
avv. Federica GARDANO
avv. Giuseppe GIANGRANDE
avv. Serena GIGLIO
prof. Massimiliano GIORGI
prof. Giovanni GIRELLI
avv. Umberto IANNARILLI
prof.ssa Maria Assunta ICOLARI
avv. Claudia JACOPUCCI
avv. Giuseppe LANOTTE
avv. Claudia LAZZERI
dott.ssa Sara LELLI
avv. Federica LEPORELLI
prof.ssa Carla LOLLIO
avv. Nicola LUCARIELLO
prof. Andrea MANZITTI

dott. Marco MARGARITA
prof. Giuseppe MARINI
avv. Giuseppe MARINO
dott. Pierpaolo MASPES
dott.ssa Elena MATTESI
prof. Giuseppe MELIS
prof.ssa Rossella MICELI
dott. Giuseppe MOLINARO
avv. Valerio MORETTI
avv. Pierluigi MUCCARI
Avv. Gennaro NUNZIATO
avv. Fabrizio ORAZI
prof.ssa Annalisa PACE
avv. Pierluigi PACE
avv. Paolo PANNELLA
dott. Nicola PANNULLO
dott. Roberto PASQUINI
prof. Francesco PEPE
prof. Luca PEVERINI
avv. Giuseppe PIZZONIA
prof. Massimo PROCOPIO
prof. Paolo PURI
avv. Alberto RENDA
avv. Pietro ROSSOMANDO
dott. Gianni ROTA
avv. Arnaldo SALVATORE
prof.ssa Livia SALVINI
prof. Benedetto SANTACROCE
dott.ssa Federica SANTORO
Prof. Nicola SARTORI
prof. Pietro SELICATO
avv. Gianluca SORIANO
avv. Gianluca STANCATI
avv. Angelo STEFANORI
dott. Silverio TAFURO

dott. Valentino TAMBURRO

avv. Gabriele TANCIONI

avv. Nicola TASCO

dott. Giancarlo TATTOLI

prof. Giuseppe TINELLI

avv. Antonio TOCCI

prof.ssa Alessia VIGNOLI

avv. Alessandro VOGLINO

Responsabile del progetto dott. Claudio DELLA VECCHIA

Collaboratore sig.ra Albertina Anna Rita DI DOMENICO

Redattori dell'Osservatorio

dott.ssa.	Debora	Alberici
avv.	Federica	Aprile
avv.	Laura	Arcangeli
dott.	Francesco	Argento
dott.	Laura	Barbieri
avv.	Ilaria	Bartolomei
avv.	Diletta	Barzagli
prof.	Massimo	Basilavecchia
avv.	Stefano	Bego
prof.ssa	Brunella	Bellè
avv.	Edoardo	Belli Contarini
dott.ssa	Benedetta	Benedetti
dott.	Luca	Benigni
avv.	Francesca	Berardi
avv.	Alessandro	Beronesi
avv.	Giovanna	Biello
dott.ssa	Maria Antonietta	Biscozzi
avv.	Luigi	Bocanelli
dott.	Marco	Bogazzi
avv.	Cesare	Borgia
dott.ssa	Silvia	Borrelli
dott.ssa	Nancylee	Bortone
dott.	Remo	Bresciani
dott.ssa	Caterina	Broso
avv.	Romeo	Brunetti
avv.	Matteo	Busico
dott.	Stefano	Butticè
dott.ssa.	Monica	Califano
avv.	Salvatore	Cantelli
dott.ssa	Sabrina	Capilupi
prof.	Vincenzo	Carbone
dott.	Andrea	Carisi
dott.ssa	Dorina	Casadei
avv.	Duccio	Casciani
avv.	Paola	Castaldi
prof.ssa	Laura	Castaldi
avv.	Enrico Francesco	Ceriana
dott.ssa	Sara	Cerrato
dott.ssa	Valeria	Chang
dott.ssa	Giovanna	Chiarandà
dr.ssa	Daciamaria	Cherchi
prof.	Gianfranco	Chinellato
dott.ssa	Giovanna	Chiarandà
avv.	Matteo	Chionchio
avv.	Francesco	Cimmino
dott.	Massimo	Cinesi
dott.ssa	Chiara	Cinotti
avv.	Maria Vittoria	Ciotti
prof.	Giuseppe Maria	Cipolla
dott.	Christian	Cisternino
avv.	Alice	Cogliati Dezza
dott.ssa	Federica	Colaiuda
dott.	Marco	Colantonio
dott.	Pasquale	Cormio
prof.	Alberto	Comelli
prof.ssa	Caterina	Corrado Oliva
avv.	Roberta	Corriere
dott.	Raffaele	Corso
dott.	Walter	Corteselli

Redattori dell'Osservatorio

dott	Andrea	Costa
avv.	Emiliano	Covino
prof.	Angelo	Cremonese
avv.	Saman	Dadman
dott.	Andrea	Daglio
avv.	Paolo	Dalle Carbonare
avv.	Arianna	Davoglio
dott.ssa	Cecilia	D'Alessandro
avv.	Emanuele	D'Andrea
dott.	Gianluca	D'Andrea
dott.ssa	Martina	D'Ignazio
avv.	Angela	De Angelis
avv.	David	De Castro
dott.ssa	Alessia	De Luca
dott.	Vincenzo	De Luca
avv.	Gerardo	De Nunzio
avv.	Cristan	Del Romano
dott.	Steven	De Simone
avv.	Francesca	De Vincentiis
avv.	Mario	Del Vaglio
dott.	Pasquale	Della Corte
prof.	Eugenio	Della Valle
dott.	Francesco	Delli Falconi
dott.	Dario	Deotto
dott	Andrea	Di Battista
avv.	Loredana	Di Fiore
avv.	Michele	Di Fiore
dott.	Enzo	Di Giacomo
avv.	Donatella	Di Gregorio
avv.	Giulia	Di Gregorio
prof.	Gianni	Di Matteo
avv.	Chiara	Di Palma
avv.	Giulia	Di Rosso
avv.	Angela	Dulcetti
avv.	Chiara	Esposito
avv.	Ambra	Fabri
avv.	Giulia	Faustini
prof.	Roberto	Ferri
dott.	Dario	Ferrara
avv.	Flaminia	Ferrucci
dott.	Antonio	Fiorilli
avv.	Giulia	Fimiani
avv.	Massimo	Forte
dott.ssa	Chiara	Francioso
prof.	Guglielmo	Fransoni
dott.ssa	Debora	Frezzini
dott.ssa	Angela	Fusco
avv.	Annalisa	Fuso
avv.	Maria	Gaballo
avv.	Andrea	Gaeta
dott.ssa	Roberta	Gambioli
avv.	Selene	Gargano
avv.	Federica	Gardano
avv.	Alice	Gargagli
avv.	Luca	Giancola
avv.	Giuseppe	Giangrande
avv.	Serena	Giglio
prof.	Massimiliano	Giorgi
prof.	Giovanni	Girelli

Redattori dell'Osservatorio

dott.	Giovanni Maria	Girotti
avv.	Gabriele	Giusti
avv.	Matteo	Golisano
avv.	Francesca	Goi
avv.	Katia	Guarini
dott.	Goffredo	Hinna Danesi
avv.	Umberto	Iannarilli
avv.	Michele	Incoronato
avv.	Claudia	Jacopucci
avv.	Maria	Laghi
avv.	Giuseppe	Lanotte
dott.ssa	Chiara	Lattanzi
avv.	Claudia	Lazzeri
avv.	Michele	Leccisotti
dott.ssa	Sara	Lelli
dott.ssa	Maria	Lembo
dott.ssa	Martina	Lemme
avv.	Federica	Leporelli
avv.	Francesco	Licenziato
dott.	Francesco	Limatola
avv.	Lorenzo	Lodoli
prof.ssa	Carla	Lollo
dott.	Angelo	Lucarella
avv.	Nicola	Lucariello
prof.	Andrea	Manzitti
dott.	Marco	Margarita
prof.	Giuseppe	Marini
dott.	Gianluca	Marini
avv.	Giuseppe	Marino
avv.	Antonio Maria	Marrazzo
avv.	Cristiano	Marsella
dott.	Giorgio	Martorano
avv.	Michele	Marzano
dott.	Pierpaolo	Maspes
dott.ssa	Elena	Mattesi
avv.	Marta	Mazzanti
prof.	Giuseppe	Melis
prof.ssa	Silvia	Mencarelli
dott.ssa	Carla Desiree	Meringolo
prof.ssa	Rossella	Miceli
avv.	Marzia	Mobrici
dott.	Giuseppe	Molinaro
avv.	Valerio	Moretti
avv.	Gianmarco	Moro
prof.	Pierluigi	Muccari
avv.	Simona	Moschella
avv.	Alberto	Mula
avv.	Gennaro	Nunziato
dott.ssa	Marta	Ongaro
dott.ssa	Anna	Operamolla
avv.	Fabrizio	Orazi
avv.	Giorgia	Orecchioni
prof.ssa	Annalisa	Pace
avv.	Pierluigi	Pace
dott.ssa	Lucia	Pagliari
avv.	Paolo	Pannella
dott.	Nicola	Pannullo
avv.	Giovanni	Panzerà da Empoli
avv.	Giacomo	Parlangeli

Redattori dell'Osservatorio

avv.	Emilio	Papa
avv.	Andrea	Pasqualini
dott.	Roberto	Pasquini
dott.	Roberto	Patini
dott.	Massimo	Pellecchia
prof.	Francesco	Pepe
avv.	Alessio	Persiani
prof.	Luca	Peverini
dott.	Giorgio	Pisciotta
avv.	Andrea	Pistidda
avv.	Matteo	Piva
avv.	Giuseppe	Pizzonia
avv.	Miriam	Polsoni
avv.	Michela Antonella	Prencipe
prof.	Massimo	Procopio
dott.ssa	Marta	Puccini
prof.	Paolo	Puri
prof.	Federico	Rasi
avv.	Alberto	Renda
avv.	Lorenzo	Romano
avv.	Pietro	Rossomando
dott.	Gianni	Rota
dott.ssa	Alessandra	Ruà
dott.	Francesco	Salerno
avv.	Arnaldo	Salvatore
prof.ssa	Livia	Salvini
prof.	Benedetto	Santacroce
dott.ssa	Federica	Santoro
prof.	Nicola	Sartori
avv.	Riccardo	Sartori
avv.	Alessandra	Savini
avv.	Andrea	Savino
dott.	Gianluigi	Scala
dott.ssa	Andrea Cristina	Scapin
avv.	Stefania	Scarascia Mugnozza
avv.	Marta	Selicato
prof.	Pietro	Selicato
dott.	Marco	Sensidoni
prof.	Gabriele	Sepio
avv.	Angela	Settimio
avv.	Giorgia	Sforzini
avv.	Gianluca	Stancati
avv.	Raffaele	Sgambato
dott.ssa	Monica Adriana	Sommo
avv.	Gianluca	Soriano
dott.	Pompeo	Splendore
avv.	Angelo	Stefanori
dott.	Silverio	Tafuro
dott.	Valentino	Tamburro
avv.	Gabriele	Tancioni
dott.	Mattia	Tarantino
Avv.	Nicola	Tasco
dott.	Giancarlo	Tattoli
avv.	Nicola	Tasco
dott.ssa	Angelica Chiara	Tazioli
avv.	Flaminio	Teodori
dott.	Gianpietro Maria	Teodori
dott.ssa	Valentina	Tesei
prof.	Giuseppe	Tinelli

Redattori dell'Osservatorio

<i>avv.</i>	<i>Antonio</i>	<i>Tocci</i>
<i>avv.</i>	<i>Amato</i>	<i>Tomao</i>
<i>dott.ssa</i>	<i>Claudia</i>	<i>Torrisi</i>
<i>avv.</i>	<i>Giulia</i>	<i>Trasmondi</i>
<i>dott.</i>	<i>Marco</i>	<i>Vento</i>
<i>dott.</i>	<i>Federico</i>	<i>Venturini</i>
<i>dott.ssa</i>	<i>Tiziana</i>	<i>Ventrella</i>
<i>avv.</i>	<i>Francesco</i>	<i>Viggiani</i>
<i>dott.ssa</i>	<i>Alessia</i>	<i>Viola</i>
<i>prof.ssa</i>	<i>Alessia</i>	<i>Vignoli</i>
<i>avv.</i>	<i>Alessandro</i>	<i>Voglino</i>
<i>avv.</i>	<i>Gianluca</i>	<i>Zanella</i>
<i>avv.</i>	<i>Giuseppe Emiliano</i>	<i>Zucco</i>
<i>dott.</i>	<i>Matteo</i>	<i>Zulli</i>
<i>dott.</i>	<i>Francesco</i>	<i>Zullo</i>

Legenda delle abbreviazioni più frequenti:

art.	Articolo
co.	Comma
c.c.	Codice Civile
c.d.	Codice Doganale
c.d.c.	Codice Doganale Comunitario
C.E.	Comunità Europea
c.p.	Codice Penale
c.p.c.	Codice di Procedura Civile
c.p.p.	Codice di Procedura Penale
Cass.	Corte di Cassazione
C.A.E.	Circolare Agenzia delle Entrate
c.m.	Circolare Ministeriale
Conf.	Conforme
Cost.	Costituzione
Comm. trib. prov.	Commissione Tributaria Provinciale
C.G.T. Rm	Corte di giustizia tributaria di prima grado di roma
Comm. trib. reg.	Commissione Tributaria Regionale
C.G.T. . Lazio	Corte di giustizia di secondo grado del Lazio
d.l.	Decreto Legge
d. lgs.	Decreto Legislativo
d.m.	Decreto Ministeriale
d.P.C.M.	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri
d.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica
l.	Legge
l.f.	Legge Fallimentare
l.r.	Legge Regionale
Ord.	Ordinanza
P.V.C.	Processo verbale di constatazione
r.d.	Regio Decreto
r.d.l.	Regio Decreto Legge
reg.	Regolamento
Sent.	Sentenza
Sez.	Sezione
Sez. stacc.	Sezione staccata
TUIR	Testo Unico delle Imposte sui Redditi



CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

—
ANNO 2025

INDICE DELLE MATERIE

➤ ACCERTAMENTO	<i>pag. 001</i>
➤ ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI	<i>pag. 070</i>
➤ AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI	<i>pag. 074</i>
➤ CATASTO	<i>pag. 103</i>
➤ CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO	<i>pag. 115</i>
➤ FINANZA LOCALE - CONTRIBUTI CONSORTILI	<i>pag. 118</i>
➤ FINANZA LOCALE - IMU – ICI- TASI	<i>pag. 121</i>
➤ FINANZA LOCALE – IRAP	<i>pag. 194</i>
➤ FINANZA LOCALE – TARSU – TIA – TARI – TARES	<i>pag. 202</i>
➤ FINANZA LOCALE – TASSE AUTOMOBILISTICHE	<i>pag. 216</i>

➤ IRES – IRPEG	<i>pag. 221</i>
➤ IRPEF	<i>pag. 226</i>
➤ IVA	<i>pag. 250</i>
➤ NOTIFICAZIONI	<i>pag. 285</i>
➤ PROCESSO TRIBUTARIO	<i>pag. 319</i>
➤ REGISTRO, IPOTECARIE E CATASTALI	<i>pag. 474</i>
➤ RIMBORSI	<i>pag. 514</i>
➤ RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI	<i>pag. 524</i>
➤ STATUTO DEL CONTRIBUENTE	<i>pag. 555</i>
➤ SUCCESSIONI E DONAZIONI	<i>pag. 557</i>
➤ VIOLAZIONI TRIBUTARIE E SANZIONI	<i>pag. 560</i>
➤ VARIA	<i>pag. 564</i>



**CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO
DEL LAZIO**

—
ANNO 2025

INDICE ANALITICO

ACCERTAMENTO

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 129/2025,
depositata il 08/01/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.**

*Accertamento - Imposta sul reddito delle persone fisiche Redditi fondiari - Contratto di locazione -
Riduzione del canone – Scrittura privata – Obbligo di registrazione – Esclusione - Minor reddito
percepito – Prova - Modalità – Compiuto assolvimento – Illegittimità atto impositivo – Consegue.*
pag. 001

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 654/2025,
depositata il 31/01/2025 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.**

Accertamento – Iuc/Imu – Violazioni tributarie e sanzioni – Imposte locali.

pag. 002

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 783/2025,
depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.**

*Accertamento – Determinazione sintetica del reddito – Dimostrazione della provenienza delle
somme – Onere di prova contraria – Assolto. (prima massima).*

pag. 003

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 785/2025,
depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.**

Accertamento – Integrazione postuma della motivazione – Inammissibilità.

pag. 004

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1532/2025,
depositata il 07/03/2025 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.**

*Accertamento – Società di capitali cessata - Notificazione degli atti al socio - Successione nei
rapporti debitori.*

pag. 005

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 1680/2025, depositata il 14/03/2025 – Pres. e Rel. Maio Igina.

Accertamento – Iresa - Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili Avviso di accertamento – Difetto di motivazione – Nullità.

pag. 008

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1743/2025, depositata in data 18/03/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Accertamento – Irpef – Altro – Cartella emessa ex artt. 36 bis, d.P.R. 600/1973 e 54 bis, d.P.R. 633/1972 – Omessa preventiva notifica della comunicazione bonaria – assenza di irregolarità e insussistenza di incertezze su aspetti rilevanti dei dati riportati nella dichiarazione – Annullabilità – Non consegue.

pag.008

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 1759/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Lepore, Rel. Briguori.

Accertamento - Residenza fiscale – Quadro RW – Presunzione di residenza ex art. 2, co., 2-bis, TUIR – Domicilio in Italia – Monitoraggio fiscale.

pag. 009

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1775/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Accertamento – Agevolazioni ed esenzioni – Registro, ipotecarie e catastali – Piccola proprietà contadina – Pertinenzialità – Strumentalità – Effettività del vincolo – Non spetta.

pag. 010

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1778/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Accertamento – Processo tributario – Presunzione di distribuzione di utili extra-contabili in capo ai soci di società di capitali a ristretta base proprietaria – Imposte sui redditi – Rapporti fra l'accertamento della società e quello dei soci – Efficacia riflessa del giudicato sostanziale.

pag. 011

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1784/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Accertamento – Art. 39 d.P.R. 600/73 - Presunzioni – Trust – Irpef - Ivafe – Costi non inerenti - Praesumptio de presunto.

pag. 013

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1797/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Accertamento – Catasto – Categoria speciale – Motivazione – Sopralluogo – Valutazione di immobili similari – Non necessita.

pag. 014

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1800/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Accertamento - Fatture per operazioni inesistenti – Effettività del servizio – Onere probatorio – Iva – Società cartiera.

pag. 015

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 1962/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Accertamento – Inerenza – Qualitativa – Vincolo funzionale – art. 109 co. 5 dPR 917/1986 – Onere della prova - Imposte dirette – Ires – Irap – Fattura – Valore indiziario – Deduzione – Violazione – Falsa applicazione – Attività d'impresa.

pag. 016

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2053/2025, depositata il 23/03/2025 – Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento – Irpef – Società di persone – Soci – Litisconsorzio necessario – Contraddittorio – Necessita.

pag.018

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza 2055/2025, depositata il 27/03/2025 – Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento - Responsabilità del socio – Rapporto di successione – Limite del valore dei beni ricevuti – Irretroattività dell'art. 28 d.lgs. 175/2014 – Obbligo del contraddittorio.

pag. 018

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2811/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Accertamento - Cedolare secca – Redditi da locazione – Opzione – Unità immobiliari – Uso abitativo – Conduttore – esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni – Compete.

pag. 020

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 2826/2025, depositata il 05/05/2025 - Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento - Imposte sui redditi – Residenza fiscale delle società – Esterovestizione – Abuso del diritto – Interposizione – Ritenute alla fonte – Coobbligazione sostituto/sostituito.

pag. 021

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2827/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. e Rel. Tafuro.

Accertamento - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Redditi fondiari - Reddito fondiario derivante da locazione - Imputazione reddito - Irrilevanza percezione - Prova contraria - Illegittimità atto impositivo – Consegu.

pag. 023

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2905/2025, depositata il 07/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Accertamento - Inviti ex art. 32 d.P.R. n. 600/73 – Mancata ottemperanza - Inutilizzabilità della documentazione prodotta in sede contenziosa – Sussiste.

pag. 024

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3001/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caso.

Accertamento – Tari – Sottoscrizione – Art. 42 d.P.R. 600/1973 – Nullità – Delega di firma – Delega di funzioni – Ordine di servizio.

pag.026

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 18, - Sentenza n. 3051/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Omissione - Redditi lavoro autonomo – Accertamento analitico-induttivo – Ricostruzione sulla base di elementi presuntivi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza – Legittimità - Costi dedotti se provati dal contribuente.

pag. 027

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3054/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Accertamento – Antieconomicità dell'attività svolta – Inattendibilità delle scritture contabili – Utilizzo metodologia analitico-induttivo – Legittimità - Studi di settore – Diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali – Ispezione – Presunzione semplice – Costi di gestione – Sussiste.

pag.028

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3297/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Accertamento – Irpef – Redditi Lavoro Dipendente e Assimilati – Cartella emessa ex artt. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 – Omessa preventiva notifica della comunicazione bonaria – Annullabilità – Conseguenze.

pag. 029

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3411/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Vivarelli.

Accertamento - Imposte sui redditi - Accertamento induttivo puro - Riconoscimento presuntivo dei costi di produzione - Disposizione non traslabile ai fini Iva.

pag. 030

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3623/2025, depositata il 22/05/2025 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.

Accertamento - Credito d'imposta – Compensazione – Credito inesistente – Impresa 4.0 – Adempimenti meramente formali e spettanza del credito - Sanzioni tributarie – Proporzionalità.

pag. 032

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3660/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi

Accertamento - Iva – Ires – Irap –Operazioni oggettivamente inesistenti.

pag.032

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3667/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Accertamento – Iva – Ires – Irap –Operazioni oggettivamente inesistenti.

pag. 033

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3802/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accertamento – Giudicato esterno – Rilevabilità d'ufficio – Interesse pubblico – Sussistenza.

pag. 035

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3809/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accertamento – Cessione quote Srl – Art. 10-bis l. 212/2000 – Ammissibilità della compensazione con importi già versati – Intramissibilità sanzioni agli eredi.

pag. 035

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3816/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Accertamento – Prescrizione quinquennale vs. decennale – Distinzione tra tributi principali, sanzioni e interessi – Interruzione.

pag. 036

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3821/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Catania, Rel. Lostorto.

Accertamento – Società di comodo – Diritto alla detrazione – Attività effettivamente esercitata – Approccio sostanziale.

pag. 037

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4430/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Giorgianni.

Accertamento – Ires – Aliquota ridotta – Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto – Attività di beneficenza o di istruzione – Locazione immobili – Rapporto di strumentalità diretta ed immediata – Onere della prova.

pag. 038

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4455/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Accertamento - Ires – Irap – Accertamento induttivo – Movimentazioni bancarie – Maggiore valore produzione – Ricavi non dichiarati – Non giustificati – Onere della prova – Presunzioni di gravità, precisione e concordanza – Assenza di riscontri oggettivi – Ultrattività del mandato difensivo – Società estinta – Validità della notifica.

pag. 040

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4790/2025, depositata il 28/7/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Accertamento – Reddito di lavoro autonomo – Somme per il recesso da associazione professionale – Natura reddituale – Onere probatorio – Tassazione separata.

pag. 041

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4848/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Accertamento - Contratto di coworking – Utilizzo di spazi e servizi ad uso commerciale – Distinzione dalla locazione – Esclusione dell'obbligo di registrazione – Deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi.

pag. 042

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4959/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Aquino.

Accertamento – Società contribuente - Ristretta base societaria – Presunzione distribuzione utili – Accertamento soci – Maggiori imposte società – Ente impositore – Omessa considerazione diminuzione – Illegittimità accertamento soci – Conseguenze.

pag. 043

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5010/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Accertamento – Ente impositore – Atto impositivo – Vizio formale sottoscrizione – Rileva – Vizio formale notifica – Rileva – Vizio formale motivazione – Rileva - Autotutela sostitutiva – Ente impositore - Facoltà esercizio potere – Annullamento atto impositivo viziato – Emanazione nuovo atto impositivo – Sussiste – Atto impositivo – Termine decadenziale accertamento – Avvenuto decorso – Autotutela sostitutiva – Contestazione mancato esercizio – Soggetto contribuente/ricorrente – Introduzione giudizio tributario – Esclusione.

pag. 043

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5303/2025, depositata il 28/08/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Accertamento – Violazioni tributarie e sanzioni – Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse di cui al d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504.

pag. 044

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5946/2025, depositata il 06/10/2025 - Pres. Filocamo, Rel. Nispi Landi.

Accertamento - Appalto e somministrazione illecita di manodopera – Mancanza di rischio d'impresa – Eterodirezione – Nullità del contratto – Indetraibilità Iva e Indeducibilità dei costi ai fini Irap e imposte dirette – Consegue.

pag. 045

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6083/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Accertamento - Iva – Avviso di accertamento – Recupero dell'imposta – Indetraibilità – Operazioni inesistenti – Onere probatorio a carico dell'Ufficio – Prova del processo verbale – Artt. 2697 c.c. e 54 d.P.R. n. 633/1972 - Illegittimità – Sussiste.

pag. 047

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6201/2025, depositata il 14/10/2025 – Pres. Catania, Rel. Diotallevi.

Accertamento - Società di comodo – Verifica della presenza di cause di forza maggiore che hanno impedito lo svolgimento dell'attività di impresa – Ires - Elementi di fatto atti a dimostrare la presenza di una società svolgente attività imprenditoriale – Assenza.

pag. 048

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 6420/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Sessa, Rel. Luciano.

Accertamento – Art. 3 d.P.R. 917/86 – Tassazione mondiale – Convenzione contro le doppie imposizioni – Redditi esteri - Irpef - Sanzioni – Omessa dichiarazione - Buona fede – L. 212/2000.

pag. 051

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6436/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Accertamento – Processo tributario – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Presunzioni – Iva.

pag. 052

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6439/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Accertamento – Principio di inerenza dei costi – Imposte sui redditi.

pag. 054

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6624/2025, depositata il 30/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Accertamento – Onere della prova – Operazione soggettivamente inesistente – Contribuente – D.P.R. 633/1972 – Iva – Imposte indirette – Fattura – Società cartiere – Sede operativa effettiva – Buona fede “diligente”.

pag. 056

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6711/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Accertamento – Rendita catastale – DOCFA – Copia analogica di atto nativo digitale – Attestazione di conformità – Nullità dell’atto.

pag. 058

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 - Sentenza n. 6800/2025, depositata il 05/11/2025 - Pres. Lunerti, Rel. Taviano.

Accertamento - II.DD ed Iva - Decadenza dell’azione di accertamento. Cessione d’azienda in frode alla legge - Solidarietà al pagamento delle imposte accertate.

pag. 058

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7284/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Accertamento - Crediti Ricerca & Sviluppo – Atto di recupero - Art. 3 d.l. n. 145/2013 – Indebita compensazione – Nozione di “Innovazione” – Applicazione Manuale di Frascati per l’anno 2017 – Inapplicabilità – Spettanza del credito riconosciuta.

pag. 062

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7296/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Accertamento - Società a ristretta base sociale – Accertamento induttivo – L. 130/2022 - Imputazione del maggior reddito ai soci – Presunzione semplice – Irpef – contraddittorio endoprocedimentale – D. lgs. 546/92 - Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza – Rigetto dell’appello – Spese di lite compensate.

pag. 064

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7620/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Accertamento - Imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile – Canone di concessione statale – Incostituzionalità – Concessione balneare marittima – Imposta regionale – Occupazione e uso – Canonici annullati – Base imponibile – Principio di continenza – Legge regionale.

pag. 065

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7910/2025,
depositata il 22/12/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Pieroni.**

Accertamento - Accertamento sintetico – Redditometro – Art. 38 d.P.R. n. 600/1973 – Presunzione legale relativa - Inversione dell'onere probatorio – Indici di capacità contributiva – Valutazione analitica della prova – Motivazione apparente.

pag. 066

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 8008/2025,
depositata il 29/12/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.**

Accertamento – Rinuncia ai crediti per dividendi – Fictio iuris incasso giuridico – Art. 88 comma 4-bis TUIR – Dichiarazioni sostitutive dei soci – Principio di cassa – Valore fiscale e nominale del credito – Salto d'imposta.

pag. 068

ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3801/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accise, dazi e diritti doganali - Diritti doganali – Responsabilità – DHL – Iva dovuta su importazione merci – Dichiarazioni false – Non sussiste.

pag. 070

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4356/2025, depositata il 11/07/2025 – Pres. e Rel. Fruscella.

Accise, dazi e diritti doganali - Dogane – Dazi Iva – Valore in dogana – Rettifica – Esposizione sintetica in atto del valore rettificato – Assenza di indicazione del metodo di ricalcolo – Vizio motivazione -Sussiste.

pag. 071

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6831/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Leone.

Accise, dazi e diritti doganali – Contrabbando – Provvedimento irrogazione sanzioni – Confisca – Autotutela – Diniego di revoca in autotutela – Inammissibilità del ricorso introduttivo.

pag. 072

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7180/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Accise, dazi e diritti doganali– Alcool etilico – Parametri di impiego fissati per la società incorporata -Proseguimento del vincolo per la società incorporante – Compete.

pag. 073

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 731/2025, depositata il 04/02/2025 – Pres. Campelli, Rel. Caridi.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Ici - Tasi – Enti ecclesiastici – Dimostrazione requisito soggettivo ed oggettivo – Spettanza dell'esenzione – Onere della prova – Attività oggettivamente commerciali – Esclusione dal beneficio.

pag. 074

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1416/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Agevolazioni ed esenzioni - Registro – Agevolazioni fiscali “prima casa” – Trasferimento dell'immobile acquistato nel quinquennio – acquisto di un 'nuovo' immobile entro un anno – Superamento del termine – Ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile acquistato all'asta – Forza maggiore – decadenza dall'agevolazione – Esclusione.

pag. 076

076

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1556/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Agevolazioni ed esenzioni - Immobile di interesse storico – Accertamento Tasi- Verifica del vincolo diretto e vincolo indiretto ai fini della riduzione della base imponibile.

pag. 077

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1651/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Esenzioni - – Enti religiosi – Attività di religione o di culto – Immobili adibiti ad abitazione – Onere probatorio – Art. 7 d.lgs. 504/1992 – Interpretazione restrittiva, esclusione dall'agevolazione.

pag. 078

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1775/2025, depositata il 18/3/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Agevolazioni ed esenzioni – Registro, ipotecarie e catastali – Piccola proprietà contadina – Pertinenzialità – Strumentalità – Effettività del vincolo – Non spetta.

pag. 079

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1995/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Mancini.

Agevolazioni ed esenzioni – Avviso di accertamento – Indebito beneficio – Agevolazione – Imposte dirette – Ires – Addebito illegittimo – Attività d'impresa – Enti di amministrazione del culto cattolico – Proventi derivanti da locazione del patrimonio immobiliare – Mero godimento – Fine istituzionale.

pag. 080

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2471/2025, depositata il 14/04/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Avviso di accertamento – Immobili inagibili – Riduzione del 50% – Onere dichiarativo – SCIA – Inagibilità già nota al Comune - Principio di collaborazione e buona fede - Agevolazione – Compete.

pag. 081

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2772/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Capuzzi.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito d'imposta – Agevolazioni sul consumo di gasolio per autotrazioni – Controllo formale – Dichiarazione tardiva – Mancata compilazione del quadro RU – Atto negoziale – Principio di emendabilità della dichiarazione fiscale.

pag.082

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3669/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci

Agevolazioni ed esenzioni – Concessioni governative – Varia – Temporary Framework – Covid-19.

pag. 083

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3933/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Reali, Rel. Luciano.

Agevolazioni ed esenzioni— Ente associativo – Ente non commerciale — Attività economica strutturata e lucrativa – Società di fatto - Prevalenza sostanza sulla forma - Regime fiscale ordinario.

pag. 084

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4159/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Rel. Fraioli.

Agevolazioni ed esenzioni – Agevolazione “prima casa” – Registro, ipotecarie e catastali– Dichiarazione di successione tardiva – Omessa dichiarazione entro i termini di decadenza – Esclusione del beneficio – Sussiste.

pag. 085

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4199/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. e Rel. Clemente.

Agevolazioni ed esenzioni – Imposta di registro – Agevolazione “prima casa” – Mancato completamento della costruzione nel triennio – Proroga ex art. 24, d.l. n. 23/2020 – Applicabile.

pag. 086

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4452/2024, depositata il 15/07/2025 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Agevolazioni ed esenzioni - Enti ecclesiastici – Qualifica attività commerciale prevalente – Non compete – Reale prevalenza dell'attività – Ires dimezzata – Riduzione dell'aliquota – Ires – Agevolazione.

pag. 087

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4805/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Agevolazioni ed esenzioni - Cartella di pagamento ex art. 36 ter d.P.R. 600/73 – Ristrutturazione edilizia svolta dal de cuius – Detrazione – Trasmissione all'erede - Condizione di detenzione del bene.

pag. 088

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5773/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Requisito soggettivo e oggettivo - Finalità istituzionali - Successioni e donazioni — Tassazione ordinaria.

pag.089

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5993/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Agevolazioni ed esenzioni – Crediti d'imposta – Ricerca e Sviluppo – Quadro RU – Modello Unico – Crediti inesistenti – Atto di recupero – Manuale di Frascati – Ricerca applicata – Sviluppo sperimentale – Ricerca fondamentale – Indebita fruizione – Dichiarazione dei redditi – Revisore legale.

pag. 089

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6136/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Agevolazioni ed esenzioni – Tasi – Art. 7, comma 1, lett. i), d. lgs. n. 504/92 – Art. 1, comma 3, d.l. n. 16/2014 – Enti non commerciali – immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive – Esenzione – Requisito soggettivo e oggettivo – Compresenza – Accertamento in concreto – Presupposti per il godimento dell'esenzione – Giudicato esterno – Insussistenza.

pag. 090

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6443/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni – Finanza locale – Imu - Ici – Istituti religiosi – Natura commerciale dell'attività – Onere probatorio – Non spetta.

pag. 091

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6868/2025, depositata il 10/11/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Agevolazioni ed esenzioni – Prima casa – Beneficio richiesto in sede successoria – Spetta soltanto ove i requisiti risultino presenti entro i termini prescritti per la dichiarazione di successione Dichiarazione di successione tardiva – Agevolazione prima casa – Decadenza – Consegu.

pag. 092

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6922/2025, depositata l'11/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Frattarolo.

Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Associazioni sportive dilettantistiche – ADS – Attività istituzionali – Status – Requisiti – Richiesta non imponibilità Ires – Pretesa infondata. – Mancato rispetto dei requisiti – Accertamento Ires – Legittimità.

pag. 093

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 7155/2025, depositata il 19/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Laudiero.

Agevolazioni ed esenzioni – Credito d'imposta – Ricerca e Sviluppo – Onere della prova – Inesistenza delle attività agevolabili – Parere MISE non obbligatorio – Pretesa fondata.

pag. 094

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7185/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.

Agevolazioni ed esenzioni – Credito d'imposta per ricerca e sviluppo – Disconoscimento per difetto del requisito della novità – Necessità del previo parere tecnico del MISE – Omissione – Nullità dell'atto di accertamento – Pretesa illegittima.

pag. 095

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7189/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni - Associazioni sportive dilettantistiche – Art. 148 TUIR – Regime agevolato – Onere probatorio contribuente – Art. 38 c.c. – Responsabilità solidale legale rappresentante – Inapplicabilità obbligazioni tributarie – Pretesa infondata.

pag. 096

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7265/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudati.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito R&S – Indebita compensazione – Credito ricerca e sviluppo – Dichiarazione integrativa tardiva – Limiti temporali all'utilizzo del credito – Utilizzo in compensazione in annualità anteriore – Controllo automatizzato – Cartella di pagamento – Legittimità del recupero – Riforma della sentenza di primo grado – Spese di lite compensate.

pag. 097

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7288/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed Esenzioni – Iva Regimi Speciali – Associazioni sportive dilettantistiche – L. n. 398/1991 – Sussistenza di adeguate prove – Diritto all'esenzione riconosciuto.

pag. 099

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7497/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Agevolazioni ed esenzioni – Tremonti ambientale – Requisito soggettivo - Status di piccola e media impresa – Necessita – Requisito oggettivo - Investimento ambientale suscettibile di prevenire, ridurre e riparare danno causati all'ambiente – Necessita.

pag. 100

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 7685/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Giammaria.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Ici – Accertamento — - Pretesa infondata - Abitazione principale –Utilizzo contemporaneo di più unità immobiliari distintamente accatastate – Dimora abituale - Agevolazione – Compete.

pag. 101

CATASTO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1186/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Catasto – Classamento – Procedura DOCFA – Rettifica della rendita – Categoria A/2 e A/3 – Comparazione estimativa – Immobili simili – D.m. 701/1994 – Difetto di motivazione – Non sussiste.

pag. 103

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 3005/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Catasto – DOCFA – Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Obbligo di sopralluogo – Metodo comparativo – Frazionamento dell'immobile.

pag. 103

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3318/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Catasto – Procedura DOCFA – Accertamento catastale – Avviso di classamento – Motivazione – Obbligo – Estensione.

pag. 105

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3403/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Vivarelli.

Catasto - Classamento – Categoria A/7 – Unità in corso di costruzione – Immobile allo stato grezzo - Correzione classamento errore originario e preesistente - Rettifica in categoria A/3 - Efficacia retroattiva (ex tunc) - Accertamento Imu – Presupposto impositivo – Produzione documentale in appello – Decadenza ex art. 32 d.lgs. 546/1992.

pag. 106

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3442/2025, depositata il 30/05/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Catasto - Rendita catastale – Accertamento di rettifica catastale – Immobili censiti in categoria speciale “D” – Fondatezza e motivazione dell'accertamento – Metodologia di stima – Stima diretta – Criteri di stima – Rilevanza del valore dell'asset al biennio censuario '88/'89 – Saggio di fruttuosità.

pag. 107

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3796/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Liotta - Rel. Baldovini.

Catasto - Maggiore rendita catastale - Omessa previa notifica classamento catastale – Mero inserimento rendita catastale in banca dati catastale - Insufficienza – Accertamento IMU - Illegittimità Consegu.

pag. 109

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5812/2025, depositata il 01/01/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Catasto - Tasi – Rendita catastale – Omessa notifica della variazione – Art. 74 l. 342/2000 – Efficacia della rendita – Presupposto impositivo – Dichiarazione di successione – Natura fiscale – Non attributiva di diritti reali – Sanzioni – Buona fede – Accoglimento.

pag. 110

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6218/2025,
depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.**

Catasto – Notifica da parte dell’Agenzia del Territorio – Effetti ai fini del calcolo dell’Imu.

pag. 111

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7479/2025,
depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.**

*Catasto - Rendita catastale – Immobili – Notifica degli atti – Sanzioni – Elemento soggettivo –
Elemento oggettivo.*

pag. 113

CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1385/2025,
depositata il 03/03/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.**

Contributo Unificato Tributario - CUT - Invito di pagamento - Ricorso – Atto proposto per motivi aggiunti – Pagamento ulteriore per contributo unificato – Art. 13, comma 6-bis, d. P.R. n. 115/2002 – Illegittimità – Sussiste.

pag. 115

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2499/2025,
depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.**

Contributo Unificato Tributario - Motivi aggiunti – Esenzione – Rapporto di pregiudizialità con il ricorso originario – Petitum invariato.

pag. 116

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7194/2025,
depositata il 21/11/2025 – Pres. Solaini, Rel. Grechi.**

Contributo Unificato Tributario – Ricorso cumulativo – Richiesta di regolarizzazione – Pluralità di atti – Valore di lite.

pag. 117

FINANZA LOCALE - CONTRIBUTI CONSORTILI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4315/2025, depositata il 10/07/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Finanza locale – Contributi consortili – Presupposto impositivo – Beneficio fondiario – Necessità e caratteristiche – Onere della prova – Piano di classifica e perimetro di contribuenza – Superamento della presunzione di vantaggiosità per effetto del sopravvenuto art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992 – Prova di un vantaggio diretto e immediato per l'immobile ricadente nel perimetro di contribuenza – Necessità e incombenza sul Consorzio.

pag. 118

FINANZA LOCALE - IMU – ICI – TASI

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 126/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzione – Ente religioso – Abitazione religiosi – Attività amministrativa – Categoria catastale – Onere della prova.

pag. 121

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 765/2025, depositata il 05/02/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Finanza locale - Imu – Ici-Tasi – Particelle immobiliari iscritte separatamente in catasto ma costituenti sostanzialmente un'unica unità immobiliare – Esenzione – Spetta – Principio di prevalenza della sostanza sulla forma – Si applica.

pag. 122

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1526/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Agevolazioni - Immobile di interesse storico - Obbligo della dichiarazione: non sussiste - Giudicato esterno in materia tributaria - Rapporti di durata - Efficacia in un diverso giudizio - Condizioni – Limiti.

pag. 123

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1551/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi-Tasi – Base imponibile – Applicazione al giudizio di sentenza non passata in giudicato e non annotata agli atti catastali - Esclusione.

pag. 125

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1628/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Ente non commerciale – Attività di formazione e culturale – Modalità non commerciale -Produzione di idonea documentazione - Esenzione – Compete.

pag. 126

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1632/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione – Occupazione abusiva – Denuncia – Avvio di azione giudiziaria penale – Compete.

pag. 127

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1650/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione – Occupazione abusiva – Denuncia – Avvio di azione giudiziaria penale – Compete.

pag. 128

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1713/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Falillo, Rel. Ufilugelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione - Abitazione principale – Coniugi con residenza in immobili diversi – Valore della residenza anagrafica – Onere della prova in capo al Comune.

pag.130

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1804/2025, depositata il 19/03/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Monaca.

Finanza locale – Imu - Ici - Tasi – Esenzione – Immobili abusivamente occupati – Locazione degli immobili – Assenza del possesso – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Denuncia all'autorità giudiziaria.

pag. 131

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1948/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Galeota.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Riduzione dell'imposta per inagibilità – Assenza di specifica dichiarazione – Inagibilità già nota al Comune – Principio di buona fede e leale collaborazione – Agevolazione - Compete.

pag. 132

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 - Sentenza n. 2043/2025, depositata il 26/03/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Separazione coniugale - Assegnazione abitazione familiare – Soggettività passiva - Diritto di abitazione – Trasferimento della proprietà – Mancato aggiornamento catastale.

pag. 133

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2227/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Francaviglia.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi– Omessa denuncia – Sanzioni – Cumulo giuridico – Inapplicabilità – Esenzione Imu – Omessai presentazione della dichiarazione - Conoscenza aliunde d parte del Comune dei fatti che comportano l'esenzione – Irrilevanza.

pag.134

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2388/2025, depositata il 09/04/2025 - Pres. Salzano, Rel. Chiné.

Finanza locale-Imu-Ici-Tasi - Tasi - Dirigente dell'ufficio tributi o titolare della posizione organizzativa – Costituzione in giudizio – Legittimità.

pag. 135

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2425/2025, depositata il 10/04/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu – Separazione consensuale – Art. 12 comma 3 decreto legge n. 132/2014 – Patto di trasferimento patrimoniale- Irrilevanza ai fini della soggettività passiva Imu.

pag. 136

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2501/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Finanza locale –Imu-Ici-Tasi-Imu – Accertamento – Violazioni tributarie e sanzioni – Giudicato esterno.

pag. 137

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2742/2025, depositata il 29/04/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Donato.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi-Imu-Tasi – Diritto di proprietà - Possesso – Immobile occupato d’urgenza ai fini di successivo esproprio – Decreto di esproprio – Irreversibile trasformazione del bene – Detenzione – Realizzazione di opera pubblica – Spossessamento in favore della P.A.

pag. 138

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2767/2025, depositata il 30/04/2025 – Pres. Fantini, Rel. Lello.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Fabbricati strumentali per funzioni produttive connesse all’attività agricola – Esenzione – Attività commerciale – Servizi in ambito relais, meeting, ricevimento, ristorazione – Categoria A/6 e D/10 – Onere della prova – Destinazione rurale degli immobili – Siti web.

pag. 140

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2791/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Scarzella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Avviso di accertamento – Piano regolatore generale – Rendita catastale – Valore venale – Aree edificabili.

pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2836/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Sessa, Rel. Giammaria.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Immobili di interesse storico-artistico – Ente ecclesiastico – Decorrenza agevolazione.

pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2993/2025, depositata il 12/05/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caso.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi - Imu – Programmi attributivi di diritti edificatori compensativi – Natura non reale di tali diritti - Assoggettamento a tassazione – Illegittimità – Conclusione del procedimento di compensazione edificatoria con cessione e assegnazione delle aree di atterraggio esattamente individuate - Tassabilità alla stregua di terreni edificabili – Sussiste.

pag. 144

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3083/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Aree edificabili – Base imponibile – Valore venale – Rilevanza della cubatura accertata dal Comune – Richiamo a CTU su annualità diversa – Necessità di coerenza dei parametri urbanistici utilizzati – Appello incidentale dell’ente impositore – Termine di 60 giorni dalla notifica dell’appello principale – Inammissibilità per tardività – Accoglimento dell’appello del contribuente con ricalcolo della base imponibile.

pag. 147

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 14, Sentenza n. 3088/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Greco, Rel. Castiello.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Esenzione per abitazione principale e pertinenza – Coniugi con residenza anagrafica o dimora diverse – Legittimità dell’esenzione.

pag. 149

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 11, Sentenza n. 3089/2025, depositata il 15/05/2025 – Pres. e Rel. Sorrentino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Ente locale Comune – Rendita catastale – Distinzione tra valore dell'area edificabile e dell'immobile in corso di costruzione – Legittimità dell'atto emesso dall'Ente locale.

pag. 150

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 8, Sentenza n. 3100/2025, depositata il 15/05/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Ente locale Comune – Dichiarazione Imu omessa – Mutamento del soggetto obbligato per fusione – Termine per la notifica dell'atto.

pag. 151

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3400/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi - Notificazione degli atti - Notifica a mani del portiere - Omesso invio della raccomandata – Irrilevanza.

pag. 152

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3681/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Lentini, Rel. Iannone.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Immobili occupati abusivamente – Mancata disponibilità ed utilizzabilità degli immobili per cause estranee alla volontà del proprietario – Perdita di possesso – Tempestiva denuncia in sede penale – Contrarietà al principio di capacità contributiva – Esenzione – Rimborso imposta – Effetto retroattivo.

pag.157

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3807/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Università privata – Requisiti ai fini del godimento dell'esenzione – Rette simboliche – Elementi probatori insufficienti.

pag. 158

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3812/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Prescrizione e decadenza – Distinzione – Data di spedizione e non ricezione – Notifica tempestiva – Scissione tra notificante e notificato.

pag. 159

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3824/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Fortuni.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzioni per enti religiosi – Requisiti soggettivi e oggettivi – Onere della prova – Documentazione della reale destinazione insussistente.

pag. 160

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3844/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Presupposto - Variazione rendita catastale – Efficacia - Notifica – Necessita.

pag. 160

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 3895/2025, depositata il 19/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Immobili abusivamente occupati – Immobili sottoposti a sequestro conservativo – Assenza del possesso – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Denuncia all'autorità giudiziaria - Esenzione Imu – Compete.

pag. 161

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 4104/2025, depositata il 30/06/2025 — Pres. Fraioli, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi - Accertamento - Abitazione principale – Rilevanza dimora abituale - Non sussistenza requisito – Imponibilità.

pag. 162

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4151/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Fabbricati inagibili o inabitabili – Riduzione del 50% della base imponibile – Autocertificazione – Stato di inagibilità noto al Comune – Giudicato esterno – Riconoscimento del beneficio – Ammissibile.

pag. 163

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4173/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Aree estrattive – Base imponibile – Valore venale in comune commercio – Qualificazione come aree fabbricabili – PRG – Errore incolpevole.

pag. 164

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4182/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Aree edificabili – Valore venale – Criterio della trasformazione – Valori OMI – Destinazione esclusivamente fieristica – Crisi del mercato immobiliare – Inidoneità del metodo estimativo comunale – Rigetto appello del Comune.

pag. 166

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4200/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Avviso di accertamento – Immobili in area portuale – Classamento catastale – Destinazione a pubblico servizio – Mancata variazione DOCFA – Appello infondato.

pag. 167

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4566/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi - Immobili abusivamente occupati – Disciplina ante art. 1, commi 81 e 82, l. n. 197 del 2022 – Corte Costituzionale n. 60 del 2024 – Esenzione dall'Imu – Sussiste.

pag. 168

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4813/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. e Rel. Greco.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Tasi - Variazione catastale – Opera solo per il futuro.

pag. 169

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4831/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Salzano, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Maggiorazione imposta per diverso classamento – Omessa notifica variazione classamento – Nullità dell'accertamento – Conseguenze.

pag. 169

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4832/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Salzano, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Aree edificabili – Accertamento – Mancata specifica dei parametri di cui all'art. 5, co. 5 del d.P.R. 504/1992 - Aliquota ordinaria su terreni – Difetto di motivazione – Omessa indicazione base legittimante - Base imponibile – Doglianza fondata.

pag. 170

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4840/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Sabato Sessa

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Esenzione – Immobili – Possesso – Ente pubblico - Destinazione esclusiva – Fini istituzionali – Riconoscimento esenzione - Legittimo affidamento – Sanzioni e interessi - Non debenza.

pag. 170

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenze n. 5397/2025, depositate il 03/09/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi - Avviso di accertamento – Immobili abusivamente occupati – Imposta non dovuta – Corte costituzionale – Privazione continuativa del possesso – Assenza di capacità contributiva – Mancanza del presupposto impositivo – Esenzione – Compete.

pag. 171

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5444/2025, depositata il 09/09/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzione per immobili utilizzati da enti non commerciali – Dimostrazione dell'esclusivo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto – Necessità – Assenza di corrispettivi per attività di natura commerciale – Esenzione – Spetta.

pag. 173

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5948/2025, depositata il 07/10/2025. Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Enti religiosi – Attività didattica – Corrispettivo simbolico e natura non commerciale – Onere della prova – Rette non irrisorie – Esenzione- Non compete.

pag. 174

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5962/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Eredità – Beneficio d'inventario – Erede – De cuius – Successione – Rinuncia – Solidarietà – Debiti – Rivalsa.

pag. 175

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6211/2025, depositata il 14/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Finanza locale – Imu-Ici -Tasi – Termini di decadenza dell'accertamento – Tassazione Imu in capo al titolare del diritto di abitazione - Esenzione Imu in caso di prima casa – Applicabilità.

pag. 176

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 6512/2025, depositata il 27/10/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Colaiuda.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Rettifica della rendita catastale - Efficacia giuridica della variazione a decorrere dalla notificazione al contribuente - Annullamento dell'avviso di accertamento catastale.

pag. 179

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6881/2025, depositata il 10/11/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Accertamento – Abitazione principale – Esenzione – Dimora abituale – Residenza anagrafica – Coniugi con residenza disgiunta – Onere della prova – Ordinario riparto ex art. 2697 c.c. – Prova della dimora abituale – Scelta del medico di base – Pretesa infondata.

pag. 180

Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 7167/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Effetti della mancata trascrizione della sentenza di revocazione nei pubblici registri immobiliari – Inopponibilità dell'annullamento della variazione della rendita catastale.

pag. 181

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7292/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Finanza locale - Imu – Ici – Tasi –Enti religiosi e scuole paritarie – Esenzione ex. art. 7 d.lgs. n. 504/1992 – Ente non commerciale ex art. 73 TUIR – Onere della prova – Beneficio fiscale – Attività didattica – Sentenza riformata – Esenzione riconosciuta.

pag. 182

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7325/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi – Immobili occupati abusivamente – Esenzione – Comma 759 dell'art. 1 della l. n. 160/2019 in vigore dal 1° gennaio 2023 – Applicabilità retroattiva – Corte costituzionale – Illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nel testo applicabile ratione temporis – Violazione del principio di capacità contributiva – Sussistenza – Tempestiva denuncia o azione penale – Necessità.

pag.183

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7455/2025, depositata il 02/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Imposte di registro, ipotecaria e catastale – Agevolazione prima casa – Residenza – Dimora abituale – Elemento oggettivo – Elemento soggettivo.

pag. 184

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7480/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Imu - Esenzione abitazione principale - Sentenze della Corte costituzionale nn. 209/2 e 112/25 – Effetti.

pag. 185

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7603/2025, depositata 09/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Vincolo di destinazione – Concessione con diritto all’uso esclusivo – Patrimonio indisponibile.

pag. 186

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7622/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Rimborso – Silenzio diniego – Principio della ragione più liquida – Corrispondenza tra chiesto e pronunciato – Rideterminazione della rendita catastale – Art. 1, comma 335, l. n. 311/2004 – Istanza limitata –Disponibilità della parte – Computo dei versamenti in eccesso.

pag. 187

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7627/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi - Imu – Beni merce – Esenzione – Obbligo dichiarativo – Natura decadenziale.

pag. 188

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio , Sez. 3 - Sentenza n. 7632/2025, depositata il 10/12/2025 -Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Agenzia del Demanio - Non può essere considerata titolare né di diritti reali né di concessioni amministrative sugli immobili del demanio e patrimonio statale - Non è soggetto passivo Imu, Ici, Tasi.

pag. 190

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7645/2025, depositata l’11/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Beni merce – Mancata dichiarazione – Esenzione non spettanza – Determinazione sanzioni.

pag. 190

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7827/2025, depositata il 19/12/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu - Presupposto impositivo - Differimento dell’esigibilità – Società cooperativa - Liquidazione coatta amministrativa - Obbligazioni tributarie e par condicio creditorum – Differimento del pagamento – Sussiste.

pag.191

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7904/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Enti religiosi – Esenzione – Art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 – Destinazione al culto – Utilizzazione dell’immobile – Uso misto – Dichiarazione specifica - Uso promiscuo – Sanzioni.

pag. 192

FINANZA LOCALE – IRAP

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3256/2025, depositata il 21/05/2025 - Pres. Perla, Rel. Blasi.

Finanza locale - Irap – Derivati di copertura su commodities – Differenziali da swap – Inerenza – Voce B del Conto Economico – Prevalenza della sostanza economica sulla forma – Principio di derivazione – Art. 2423-bis c.c. – Art. 112 TUIR.

pag. 3256

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 3417/2025, depositata il 29/05/2025 - Pres. Sessa, Rel. Fantini.

Finanza locale - Irap – Valore della produzione netta – Deduzioni forfettarie per il costo del lavoro dipendente – Imprese operanti in concessione e a tariffa – Necessità di trasferimento di poteri pubblici – Esclusione – Rilevanza del finanziamento delle attività secondarie – Esclusione.

pag.195

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3940/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Finanza locale - Irap – Accertamento imposte – Presupposto soggettivo – Associazioni Professionali – Si applica.

pag. 196

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4154/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale – Irap – Rimborso – Medico convenzionato SSN – Autonoma organizzazione – Collaboratori occasionali – Segreteria part time – Presupposto impositivo – Non sussiste.

pag. 197

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 4186/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Blasi.

Finanza locale – Irap – Istanza di rimborso – Silenzio-rifiuto – Legittimità – Indeducibilità dell’Imu – Immobili strumentali – Questione di legittimità costituzionale – Rigetto dell’appello.

pag. 198

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4498/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.

Finanza locale - Irap – Assenza di autonoma organizzazione – Rettifica della dichiarazione in sede processuale – Non sufficienza – Onere della prova della mancanza di presupposto – Spetta al contribuente.

pag.199

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5781/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Finanza locale – Irap – Presupposto impositivo – Autonoma organizzazione - Visto di conformità.

pag. 200

FINANZA LOCALE – TARSU – TIA – TARI – TARES

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1165/2025, depositata il 21/02/2025 – Pres. e Rel. Mazzi.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Cartella di pagamento – Omessa notifica dell'atto prodromico – Sollecito di pagamento – Atto non autonomamente impugnabile – Facoltà e non onere di impugnazione – Art. 19 d.lgs. 546/1992 – Invalidità derivata – Presupposto impositivo.

pag. 202

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11. - Sentenza n. 2147/2025, depositata il 31/03/2025 - Pres. Perla, Rel. Scarzella.

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Omesso versamento - Presupposto dell'imposta . Onere probatorio - Contribuente iscritto all'AIRE nell'anno d'imposta oggetto dell'avviso di accertamento.

pag.202

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza 2170/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Aree di produzione – Attività produttive – Rifiuti speciali – Smaltimento a carico del contribuente – Onere probatorio – Esenzione – Esenzione ope legis – Pretesa infondata.

pag. 205

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2981/2025, depositata il 12/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Lello

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Non applicabilità ad aree in cui si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti denominati speciali – Obbligo, per i produttori di tali rifiuti, di provvedere allo smaltimento degli stessi in proprio ed a proprie spese – Dimostrazione, da parte del contribuente, di tale smaltimento mediante l'allegazione di una perizia - Mancata contestazione della perizia ad opera dell'Ufficio – Conseguente riconoscimento che la perizia sia da considerare veritiera, con corretto assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente mediante l'allegazione della perizia medesima.

pag. 206

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3448/2025, depositata il 30/5/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Superfici produttive di rifiuti speciali – Parte fissa – Dovuta – Parte variabile – Non dovuta – Onere della prova - Onere di informazioni – Gravano sul contribuente – Giudicato esterno sull'esenzione – Estensione dell'efficacia ad altra annualità – Esclusione.

pag. 207

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3915/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Bene Immobile -Attività di culto – Utilizzo diretto – Esenzione– Compete.

pag. 209

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4015/2025, depositata il 24/06/2025 – Pres. e Rel. Mazzi.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Presupposto impositivo aree parcheggio di proprietà del Comune con concessione della gestione di servizi – Nozione di possesso o detenzione ai fini del tributo – Interpretazione del contratto di gestione.

pag. 210

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4171/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Immobile a destinazione industriale – Rifiuti speciali – Esenzione – Obblighi dichiarativi – Magazzini e superfici accessorie – Presupposto d'imposta – Infedele dichiarazione – Legittimità dell'avviso di accertamento.

pag. 211

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6950/2025, depositata il 12/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Accertamento – Rifiuti speciali – Imballaggi terziari – Non imponibilità Tari – Pretesa infondata – Giudicato.

pag. 212

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7055/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Finanza Locale-Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Rifiuti derivanti da attività vivaistica – Assimilabilità a quelli urbani.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7062/2025, depositata il 17/11/2025 -Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Finanza Locale-Tarsu-Tia-Tari-Tares – Tari – Accertamento – Superficie imponibile - Superficie calpestabile idonea a produrre rifiuti e superficie catastale.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7637/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. e Rel. Lentini.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Avviso di accertamento – Denuncia Tari – Superficie imponibile – Principio della ragione più liquida – Scia.

pag. 214

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7644/2025, depositata l' 11/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Base imponibile – Area destinata a rifiuti speciali – Non imponibilità.

pag. 215

FINANZA LOCALE – TASSE AUTOMOBILISTICHE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 858/2025, depositata il 10/02/2025 – Pres. e Rel. Fraioli.

Finanza locale – Tasse automobilistiche - Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT)- Trasferimento sede legale e iscrizione dei veicoli PRA di regioni autonome aventi trattamento fiscale meno gravoso – Abuso del diritto – Esclusione - Legittimo Risparmio di imposta - Fondamento – Rispetto del presupposto impositivo - Libertà di stabilimento e di iniziativa economica.

pag. 216

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3958/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Ajello.

Finanza Locale – Tasse Automobilistiche – Riscossione – Prescrizione.

pag. 218

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5930/2025, depositata il 6/10/2025. Pres. Oddi, Rel. Castiello.

Finanza locale – Tasse automobilistiche - IPT – Trasferimento della sede legale – Società di autonoleggio – Abuso del diritto – Insussistenza – Scelta imprenditoriale legittima – Libertà di stabilimento – Mancanza di vantaggio fiscale indebito.

pag. 218

IRES – IRPEG

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3969/2025,
depositata il 23/06/2025 – Pres. Lepore, Rel. Lepore.**

Ires – Finanza Locale – Irap - Elusione – Cessione di ramo d'azienda.

pag. 221

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7484/2025,
depositata il 3/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.**

Ires – Irpeg - Accertamento - Esiguità della compagine sociale - Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati – Legittimità.

pag. 222

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7639/2025,
depositata il 11/12/2025 – Pres. Papillo, Rel. Giorgianni**

Ires – Iva – Irap – Locazione – Affitto ramo d'azienda – Riqualificazione contratto – Appello respinto.

pag. 223

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7912/2025,
depositata il 22/12/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.**

Ires – Deducibilità componente variabile del contratto di locazione e regolarità della variazione in diminuzione – Società interamente partecipata da un fondo di investimento immobiliare – Insufficiente indicazione delle ragioni della presunta indeducibilità e violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo – Esclusione della natura elusiva e antieconomica del canone di locazione convenuto inter partes – Giudicato di principio.

pag. 224

IRPEF

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 114/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Irpef - Reddito da lavoro autonomo – Principio di cassa – Rilevanza reddituale nell'anno di percezione – Effettiva riscossione – Anno di emissione della fattura - Irrilevanza - Erronea imputazione ad altro anno da parte del contribuente – Diritto al rimborso – Sussiste.

pag. 226

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1087/2025, depositata il 19/02/2025 – Pres. Cappelli e Rel. Mercurio.

Irpef - Reddito da lavoro dipendente di natura estera – Prestazione lavorativa svolta in via esclusiva e continuativa all'estero – Centro di interessi vitali stabilito nello Stato estero – Imposizione soltanto presso lo Stato estero – Sussiste.

pag. 227

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 1868/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Irpef - Reddito di lavoro autonomo - Indagini bancarie - Presunzioni legali relative - Inversione dell'onere della prova.

pag. 228

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2099/2025, depositata il 28/3/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto

Irpef – Incentivo all'esodo – Art. 19, comma 6-bis del d.P.R. n. 917/1986 – Disciplina transitoria del d.l. n. 223/2006 - Applicazione dell'aliquota agevolata – Somme pagate successivamente al 2006 e riferite a piani di inventivi precedenti – Rimborso delle maggiori ritenute subite – Compete.

pag.229

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2167/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Irpef – Detrazioni– Spese universitarie all'estero –Detraibilità - Spetta nel limite riconosciuto per le Università italiane.

pag. 230

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2838/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Pieroni.

Irpef – Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati – Rimborsi spese/trasferte – Ritenuta d'acconto – Omesso versamento – Mancanza di documentazione a supporto – Non applicabilità della disciplina di favore – Recupero a tassazione – Obbligazione solidale d'imposta del sostituito con il sostituto – Sussistenza.

pag. 231

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3351/2025, depositata il 26/5/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Francaviglia.

Irpef - Attività di natura finanziaria detenute in territori a regime fiscale privilegiato; - Monitoraggio fiscale; Voluntary Disclosure.

pag.232

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3937/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Irpef – Canoni di locazione immobili commerciali – Tassazione in presenza di risoluzione contrattuale – Esclusione dei canoni successivi alla risoluzione – Art. 6, comma 2, dPR 917/1986 (TUIR) – Artt. 1453 e 1458 c.c. – Natura risarcitoria dei crediti post-contrattuali.

pag. 235

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4364/2025, depositata il 11/07/2025 – Pres. e Rel. Terrinoni.

Irpef – Controllo formale ex art. 36-ter d.p.r. n. 600/1973 – Visto di conformità infedele – Sanzioni amministrative al CAF ex art. 39 d.lgs. n. 241/1997 – Formazione ruolo – Incompetenza territoriale dell'Agenzia delle Entrate.

pag. 236

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4420/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Luca Solaini, Rel. Galeota.

Irpef – Contratto di locazione - Lavori eseguiti dal conduttore – Imponibilità.

pag. 238

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4491/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Irpef – Riscossione – Cartella di pagamento – Ritenute lavoro dipendente e autonomo – Concordato preventivo – Irrilevanza nel merito del credito tributario – Autonomia tra piano concorsuale e piano tributario – Legittimità della pretesa integrale.

pag. 239

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5433/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Irpef – Ires – Somme corrisposte a dipendenti di una cooperativa a titolo di indennità di trasferta – Mancanza di occasionalità delle trasferte – Diversità dei criteri di determinazione delle indennità – Natura di indennità di trasferta – Non sussiste – Natura retributiva – Sussiste.

pag. 240

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5605/2025, depositata il 23/09/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Irpef – Riscossione - Intimazione di pagamento - Prescrizione breve – Sanzioni – Interessi – Compete.

pag. 241

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5955/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Irpef – Reddito da partecipazione – Operazioni oggettivamente inesistenti – Giudicato esterno – Società di persone – Socio – Unitarietà dell'accertamento

pag. 242

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5967/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Fantini, Rel. D'Urso.

Irpef – Addizionale comunale – Avviso di accertamento parziale – Error in iudicando – Riunione dei processi – Contratto atipico di locazione – Patto di futura vendita – Canoni di locazione – Preliminare di vendita – Cedolare secca – Collegamento negoziale – Rent to buy – Opzione – Redditi fondiari – Concessione in godimento – Reddito di fabbricati.

pag. 243

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5978/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Fantini Rel. Caputi.

Irpef – Detrazioni – Credito d'imposta – Addizionale comunale – Sgravio – Cessata materia del contendere – Credito spettante – Dichiarazione – Compensazione – Liquidazione automatica.

pag. 244

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5997/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Irpef – Diniego – Rimborso – Sostituto di imposta – Sfruttamento di invenzione – Brevetto – Accordo di cessione – Transazione – Partecipazione – Redditi diversi – Opere d'ingegno – Regime fiscale.

pag. 244

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6338/2025, depositata il 21/10/2025 – Pres. Giuseppe Coletta, Rel. Aquino.

Irpef – Persona fisica – Cessione di partecipazioni societarie – Plusvalenza – Momento impositivo – Periodo d'imposta di cessione – Momento dell'incasso del corrispettivo – Irrilevanza.

pag. 245

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6410/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Ludati.

Irpef – Separazione dei coniugi – Pagamento dei ratei del mutuo ipotecario dell'abitazione coniugale in comproprietà – Deducibilità ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. c) del T.U.I.R. condizionata alla previsione dell'accordo di separazione omologato dal Tribunale e alla destinazione del mantenimento del coniuge "più debole".

pag. 246

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7646/2025, depositata l'11/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Irpef – Reddito di lavoro dipendente – Risultanze modello di dichiarazione 770 della società – Accertamento parziale in capo al dipendente – Legittimità – Onere della prova del rapporto di lavoro – Esposto Guardia di Finanza – Irrilevanza.

pag. 247

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7906/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Irpef – Plusvalenza non dichiarata derivante da cessione di partecipazione – contratto ad effetti reali – Inderogabilità del principio di competenza – Irrilevanza dell'incasso parziale del prezzo di vendita – Omesso assolvimento dell'onere della prova dell'inadempimento del cessionario – Omessa dichiarazione integrativa – Giudicato interno.

pag. 248

IVA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 630/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura

Iva – Morte imprenditore individuale – Pluralità eredi - Comunione ereditaria – Sussiste – Società di fatto – Rileva – Attività commerciale – Presunzione esercizio - Sussiste - Obbligo sopravvenuto eredi – Comunicazione Ufficio – Dati comunione ereditaria – Mancato adempimento – Pluralità eredi – Attività commerciale – Cessazione de facto - Rileva – Credito Iva de cuius – Pluralità eredi - Legittimità richiesta – Sussiste – Richiesta documentazione Ufficio – Cespiti aziendali – Avvenuta dismissione – Pluralità eredi – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Legittimità diniego Ufficio – Conseguenze.

pag. 250

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 782/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Iva – Società non operative – Diniego al rimborso dell'eccedenza a credito – Illegittimità – Contrarietà della normativa interna al diritto comunitario - Sussiste.

pag. 251

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 891/2025, depositata il 18/04/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Iva – Operazioni elusive – Leasing immobiliare – Finanziamento dissimulato – Sopravvalutazione immobili – Prova presuntiva – Art. 2729 c.c. – Valutazione elementi indiziari – Libera valutazione prove – Art. 116 c.p.c. – Cassazione con rinvio – Motivazione – Sufficienza.

pag. 252

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1608/2025, depositata il 11/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Iva – Differenziali su contratti di finanza derivata conclusi con un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea – Mancata inclusione nella percentuale di detrazione – Indebita detrazione – Operazione carente del presupposto territoriale – Pretesa infondata.

pag. 254

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. n. 4 – Sentenza n. 1796/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Baldi.

Iva – Rimborso – Mancato raggiungimento dei ricavi fissati dall'art. 30 l. n. 724 del 1994 – Non spettanza.

pag. 256

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2060/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Lentini, Rel. Crisanti.

Iva – Diniego di rimborso – Pagamento del corrispettivo – Detrazione dell'imposta — Domande ed eccezioni nuove – Infondatezza – Onere della prova.

pag. 257

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2156/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Iva – Frode carosello – Fatture soggettivamente inesistenti – Detrazione – Contraddittorio endoprocedimentale – Diritto di difesa – Motivazione dell’atto – Onere della prova – Pretesa infondata.

pag. 258

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2386/2025, depositata il 08/04/2025 -Pres. Sorrentino, Rel. Leone.

Iva – Cedente venditore – Mancato versamento dell’imposta - Cessionario acquirente –Cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale - Responsabilità solidale - Sussiste.

pag. 259

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2778/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Iva - Indebita compensazione – Crediti Iva inesistenti – Accollo tributario – Atto di recupero – Regime sanzionatorio – Omesso versamento – Principio di proporzionalità – Ne bis in idem.

pag.260

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2788/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Iva – Istanza di rimborso – Oneri fideiussori – Interessi — Diniego tacito istanza rimborso – Soccombenza reciproca.

pag.261

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3084/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Iva – Rimborso – Diniego – Contestazione di operazioni inesistenti – Indizi su irregolarità del fornitore (omessa dichiarazione Iva, omessi versamenti contributivi, connessione soggettiva) – Insufficienza – Prova dell’effettività mediante appalti verso terzi ed esecuzione delle prestazioni – Rigetto dell’appello dell’Agenzia – Spese.

pag. 262

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 3245/2025, depositata il 21/05/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Iva - Addebiti su base imponibile asseritamente superiore a quanto previsto dalla legge – Diritto al rimborso da parte del cessionario – Non sussiste.

pag.263

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3280/2025, depositata il 23/05/2025, Pres. Cotta, Rel. Scipioni.

Iva – Rimborso – Cessionario – Legittimazione Attiva – Rapporto di Rivalsa – Giurisprudenza di Legittimità – Art. 30-ter d.P.R. 633/1972.

pag. 265

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 3404/2025, depositata il 29/05/2025 - Pres. e Rel. Fraioli.

Iva - Operazioni soggettivamente inesistenti - Detrazione - Onere della prova a carico dell'Amministrazione - Doppio accertamento - Necessità - Automatismi presuntivi fondati sulla sola natura di "cartiera" del fornitore - Insufficienza - Buona fede del cessionario – Rilevanza.

pag. 266

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3663/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Iva – Accise, dazi e diritti doganali – Rappresentante doganale indiretto – Responsabilità solidale – Normativa domestica e riforma doganale.

pag. 267

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3855/2025, depositata il 17/06/2025 – Pres. e Rel. Passero.

Iva – Rimborso – Rimborso del costo della fideiussione – Rimborso degli interessi – Principio di neutralità – Principio di proporzionalità.

pag. 269

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3869/2025, depositata il 18/06/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Società cartiera – Indebita detrazione da parte del cessionario – Dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della natura di "cartiera" della società cedente - Insufficienza per dimostrare la consapevolezza da parte del cessionario dell'illiceità dell'operazione - Detrazione dell'Iva – Compete.

pag. 270

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4484/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Iva – Mancata apposizione del visto di conformità (art. 10 del d.l. n. 78 del 2009) – Credito esistente – Compensazione del credito Iva – Violazione formale sanzionabile in misura fissa (art. 8 d.lgs. 471/1997) – Prevalenza dell'indirizzo nomofilattico su prassi amministrativa.

pag. 271

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5471/2025, depositata il 11/09/2025 – Pres. e Rel. Greco.

Iva – Rimborso – Diritto del cessionario ad agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – Esclusione.

pag. 272

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5533/2025, depositata il 18/09/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Terranova.

Iva – Compensazione crediti/debiti – Contratto di accollo – Applicabilità art. 8 l. 212/2000 – Divieto dl 124/2019 – Efficacia retroattiva – Anno d'imposta 2018 – Accoglimento appello – Compensazione spese.

pag. 274

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5805/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Palillo e Rel. Vivarelli.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Commercio autoveicoli – Società "evasore totale" – Onere della prova – Pagamenti tracciati – Regolarità contabile – Inerenza e buona fede – Insufficienza presunzioni – Art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992 – Accoglimento dell'appello.

pag. 275

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6020/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Capuzzi.

Iva – Frode carosello – Operazioni oggettivamente/soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Diligenza qualificata del cessionario – Documentazione formale irrilevante – Rigetto appello contribuente.

pag. 276

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6222/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Iva – Diritto alla detrazione – Consapevole partecipazione al meccanismo fraudolento del fornitore – Indetraibilità – Conseguenze.

pag. 278

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7052/2025, depositata il 14/11/2025 – Pres. e Rel. Terrinoni.

Iva – Irpef – Accertamento, controlli automatici – Misure Cautelari.

pag. 280

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7166/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. e Rel. Palillo.

Iva – Art. 60 bis dPR 633/1972 – Solidarietà passiva – Competenza territoriale – Principio buona fede – Violazione termine 60 giorni – Contraddittorio endoprocedimentale – Pretesa infondata.

pag. 281

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7184/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità dell'Iva – Onere della prova.

pag. 282

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7663/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. Passero, Rel. Monaca.

Iva – Credito – Compensazione – Mancata apposizione del visto di conformità – Violazione meramente formale – Legittimità della compensazione – Sussiste.

pag. 283

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7681/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Iva – Detrazione – Inerenza – Congruità e antieconomicità – Appalto e subappalto – Onere della prova – Limiti al sindacato quantitativo.

pag. 284

NOTIFICAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 585/2025, depositata il 28/01/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Notificazioni - Diretta per posta - Consegna al portiere – Senza invio raccomandata informativa (CAN).

pag. 285

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 853/2025, depositata il 10/02/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Notificazioni – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo pec – Art. 26 d.P.R. n.602 del 1973 – Indirizzo mittente - Casella di posta elettronica non indicata nei pubblici registri – Necessità – Esclusione – Riferibilità atto al mittente - Validità notifica – È tale.

pag. 286

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 - Sentenza n. 1864/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Notificazioni - Prova dell'avvenuta notificazione dell'appello – Ricevute di accettazione e di consegna in formato “.pdf” – Inammissibilità – Sussiste - Esibizione del documento informatico in formato “.eml” – Necessità.

pag. 288

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2069/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Caso.

Notificazioni – Cartella esattoriale notificate – Indirizzo del contribuente presente da visure anagrafiche – Irreperibilità relativa con notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c.– Sussiste.

pag.289

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio,Sez. 17 - Sentenza n. 2470/2025, depositata il 14/04/2025 – Pres. Sessa, Rel. Ajello.

Notificazioni - Cartella di pagamento Ires – Notifica PEC – Mancata iscrizione dell'indirizzo PEC del mittente nei registri pubblici - Verificabilità dell'identità dell'ente notificante – Raggiungimento dello scopo - Validità della notifica.

pag. 290

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2536/2025, depositata il 09/04/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Notificazioni – PEC – Varia.

pag. 291

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2751/2025, depositata 29/04/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Notificazioni – Riscossione – Misure Cautelari - – Indirizzo PEC non registrato.

pag. 292

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2777/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Polito.

Notificazioni - Riscossione tributaria – Intimazione di pagamento – Notificazione degli atti – Ultrapetizione – Operatori postali privati – Nullità della notifica – Inesistenza della notifica – Raggiungimento dello scopo – Notifica al portiere.

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 5, Sentenza n. 3075/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni - Irreperibilità assoluta - Affissione all'albo comunale e deposito presso la casa comunale - Ulteriori ricerche_– Non necessitano – Definitività della notifica e dell'atto impositivo – Conseguenze.

pag. 294

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3075/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni – Avviso di accertamento esecutivo – Irreperibilità assoluta – Art. 60, lett. e), d.P.R. 600/1973 – Domicilio fiscale – Affissione all'albo comunale e deposito in casa comunale – Validità – Preclusione di eccezioni su atti definitivi – Art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992 – Spese a favore dell'Amministrazione difesa da funzionari – Art. 15 d.lgs. 546/1992.

pag. 295

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3690/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Notificazioni – Servizio postale – Assenza temporanea del destinatario – Plico non ritirato – Illegittimità della procedura di notifica dell'atto presupposto – Prova dell'avvenuta ricezione comunicazione di avvenuto deposito (CAD) – Onere probatorio a carico del notificante.

pag.296

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4152/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Notificazioni - Riscossione – Preavviso di fermo amministrativo – Cartelle di pagamento – Indirizzo PEC non risultante dai pubblici registri – Irrilevanza – Carenza di legittimazione del personale Ader – Infondatezza – Raggiungimento dello scopo della notifica – Sanatoria.

pag.297

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4477/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Chiné.

Notificazioni - Registro – Irap – Cartelle di pagamento – Validità della notifica – Inoppugnabilità dei vizi – Mancata impugnazione nei termini – Interessi e sanzioni – Autonomia dell'obbligazione accessoria – Prescrizione quinquennale – Prescrizione decennale dell'imposta – Accoglimento parziale

pag.298

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 9 – Sentenza n. 4532/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Notifica telematica – Pec non proveniente da pubblici registri Art. 60 d.P.R. n. 60/1973 -- Illegittimità – Non sussiste.

pag. 299

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4803/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Omesso versamento Iva – Notifica della cartella da un indirizzo non ricompreso nei pubblici elenchi – Validità.

pag.300

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4804/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel.Aquino.

Notificazioni - Notificazione degli atti tributari – Invio della raccomandata informativa – Prescrizione quinquennale per interessi e sanzioni.

pag. 301

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4807/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Atti tributari – Domicilio fiscale – Rilevanza ai fini tributari - Dichiarazione da partes del contribuente.

pag. 302

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4808/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Copie fotostatiche delle relazioni di notifica – Mancato disconoscimento – Validità.

pag.303

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4812/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Soilani, Rel.Riccio.

Notificazioni - Copie fotostatiche delle relazioni di notifica – Mancato disconoscimento – Validità - Raccomandata informativa - Notificazione atti a familiare convivente – Validità.

pag. 304

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6068/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Notificazioni - Tasse automobilistiche – Cartella di pagamento – Prescrizione della tassa – Notifica eseguita a mani di soggetto non convivente – Prova a carico dell'ufficio - Notifica oltre il termine triennale - Illegittimità – Sussiste.

pag. 304

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6100/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Notificazioni - Notifica a mezzo Pec – Utilizzo di indirizzo Pec risultante dall'indice nazionale – Obbligo solo per i destinatari e non anche per i soggetti notificanti – Illegittimità - Non sussiste.

pag. 305

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6437/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Notificazioni - Intimazione di pagamento - Notifica – Art. 140 c.p.c. – Art. 143 c.p.c. - Onere probatorio – Irreperibilità – Prescrizione – Decadenza.

pag. 307

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Roma, Sez. 41 – Sentenza n. 6803/2025, depositata il 20/05/2025 – Pres. Russo, Rel. Carrelli Palombi Di Mont.

Notificazioni - Tari – Accertamento - Atti impositivi – Atti presupposti - Notificazioni a mezzo posta – Perfezionamento della notifica - Vizi di notifica – Omessa notifica degli atti presupposti.

pag. 308

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7053/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Consegna nella residenza del contribuente a familiare soggettivamente individuato – Legittimità.

pag. 309

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7061/2025, depositata il 17/11/2025 -Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Notificazioni – Messo notificatore o ufficiale giudiziario - Ricerche presso l'indirizzo risultante dagli uffici anagrafici del domicilio fiscale – Necessitano - Accertamento della non rintracciabilità del contribuente nel Comune del domicilio fiscale – Necessita - Attestazione di mera irreperibilità - Insufficienza – Nullità della notifica – Consegue.

pag. 309

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7173/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Notificazioni - Nullità della notifica dell'appello – Inammissibilità dell'impugnazione – Notifica postale a soggetto privo di collegamenti con il destinatario – Passaggio in giudicato della sentenza.

pag. 310

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7176/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lepore, Rel. Briguori.

Notificazioni - Validità della notificazione via pec – Mancata produzione originaria delle ricevute di accettazione e consegna (.eml /.msg) – Raggiungimento dello scopo – Produzione integrativa in appello.

pag. 311

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7494/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Cotta, Rel. Perone.

Notificazioni - Portiere dello stabile – Mancato invio della raccomandata informativa – Nullità della notifica – Consegue.

pag. 312

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7615/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Nispi Landi.

Notificazioni – Appello – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione della regolarità della notifica e della prescrizione – Esclusione dei vizi di notifica – Valutazione della Corte sulla validità della documentazione prodotta – Esclusione della prescrizione per la presenza di atti interruttivi – Rigetto dell'appello.

pag. 312

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7617/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Notificazioni - Riscossione - Imposte indirette – Omesso pagamento – Controllo cartolare – Art. 36-bis d.P.R. n. 600/1972 – Art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972 – Nullità della notifica a mezzo PEC – Mancanza di firma digitale – Omessa notifica dell'avviso bonario – Non obbligatorietà dell'avviso bonario.

pag. 314

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7624/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Notificazioni - Notifica della cartella di pagamento – Distinzione tra notifica diretta a mezzo posta e notifica tramite messo notificatore – Necessità della raccomandata informativa ex art. 139 c.p.c. – Nullità della notifica – Inefficacia interruttiva della prescrizione.

pag. 315

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 7631/2025, depositata il 10/12/2025 -Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Notificazioni - Cartella di pagamento - Liquidazione automatizzata - Inammissibilità del Ricorso Tributario - Convalidazione oggettiva.

pag. 316

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7650/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Notificazioni - Avviso di intimazione - Omessa notifica degli atti presupposto - Prova in giudizio - Spedizione delle raccomandate - Deposito degli atti presso la casa comunale.

pag. 317

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7845/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni – Procedura di notificazione telematica – Destinatario - Impresa, individuale o societaria, oppure professionista iscritto a un albo o a un elenco istituito con legge dello Stato - Eseguita mediante deposito dell'atto nell'area riservata del sito InfoCamere.it – Pubblicazione dell'avviso di avvenuto deposito – Invio della raccomandata informativa al contribuente – Perfezionamento – Sussiste.

pag. 317

PROCESSO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 252/2025, depositata il 13/01/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Giorgianni.

Processo tributario – Atti non impugnabili – Tutela anticipata – Mera facoltà – Rileva – Avviso presa in carico – Natura immediatamente impositiva – Esclusione – Omessa impugnazione - Cristallizzazione pretesa – Esclusione – Autonoma impugnabilità – Esclusione – Eventuale interesse azione – Provvedimento lesivo pregresso – Mancata conoscenza – Funzionalità opposizione – Atto lesivo – Attrazione cognizione – Soggetto contribuente – Atto impositivo – Conoscenza notifica – Dichiarazione processuale – Avviso presa in carico – Opposizione giudiziale – Esclusione.

pag. 319

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 256/2025, depositata il 13/01/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Riforma d.lgs. 220/2023 – Ricorso introduttivo – Successiva opposizione – Rileva – Contumacia Concessionario resistente – Soggetto contribuente – Iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva - Cartella pagamento sottesa – Contestazione omessa notifica – Giudice adito - Accoglimento ricorso introduttivo – Concessionario resistente – Proposizione ricorso appello – Cartella pagamento sottesa - Compiuta notifica – Divieto produzione documentale – Consegue.

pag. 320

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 259/2025, depositata il 14/01/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Pannone.

Processo tributario – Ente impositore – Credito imposta ricerca sviluppo – Avvenuto disconoscimento - Soggetto contribuente/ricorrente – Opposizione atto impositivo - Parere MISE – Contestazione mancato svolgimento – Grado appello – Potere sostitutivo Giudice - Contestazione mancato esercizio – Non rileva – Parere MISE – Soggetto contribuente/ricorrente – Onere precipuo – Omesso assolvimento – Rileva.

pag. 321

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 307/2025, depositata il 15/01/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Atto impositivo – Opposizione giudiziale – Fase reclamo/mediazione – Ente impositore – Annullamento atto impositivo – Termine ragionevole – Sussiste – Soggetto contribuente/ricorrente – Deposito ricorso CGT – Giudice prime cure – Estinzione giudizio – Compensazione spese giudizio – Soggetto contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso appello – Liquidazione spese giudizio – Avvenuta contestazione – Giudice gravame - Soccombenza virtuale – Esclusione – Spese giudizio – Compensazione entrambi gradi – Consegue.

pag. 322

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 311/2025, depositata il 16/01/2025 – Pres. e Rel. Sorrentino.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Esito controllo formale – Avviso bonario - Contestazione mancata conoscenza - Ente resistente – Costituzione giudizio – Avviso bonario - Avvenuta produzione documentale – Contribuente/ricorrente – Integrazione motivi ricorsi – Mancata notifica - Memoria illustrativa – Avvenuto deposito - Contestazione produzione documentale – Mancata introduzione – Ente resistente – Omessa notifica - Rileva – Data udienza –

Pregressa fissazione – Contribuente/ricorrente - Integrazione motivi ricorsi - Istanza rinvio udienza – Mancata richiesta – Contribuente/appellante – Produzione documentale ente resistente – Grado appello - Preclusione contestazione processuale – Consegue.

pag. 323

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 322/2025, depositata il 16/01/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Processo tributario – Giudizio rinvio – Soggetto contribuente – Proposizione ricorso riassunzione – Contumacia ente impositore – Non rileva – Domande grado appello – Implicita avvenuta rinuncia – Esclusione – Giudice rinvio - Preclusione giudicato interno – Esclusione – Appello ente impositore – Obbligo scrutinio – Consegue.

pag.324

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 361/2025, depositata il 20/01/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.

Processo tributario – Pignoramento presso terzi – Giudice esecuzione adito – Motivi opposizione – Inesistenza PPT – Provenienza PEC sconosciuta – Eccesso di tutela – Pluralità terzi eseguiti – Omessa/invalida notifica cartella pagamento – Giudice esecuzione adito – Difetto giurisdizione – Sussiste - Data discussione merito - Termine assegnato – Non rileva – Notifica ricorso tributario - Termine ordinario – 60 giorni notifica atto – Mancato rispetto – Giudice tributario adito – Rilevazione tardività – Consegue.

pag. 325

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 382/2025, depositata il 20/01/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Processo tributario – Giudice tributario adito – Ricorso appello - Ordine logico questioni – Facoltà deroga – Decisione questione principale – Rileva – Questioni non esaminate – Decisione differente – Inidoneità supporto – Rileva - Principio ragione più liquida – Rispetto economia processuale – Sussiste – Vaglio questioni prospettate – Oggettivo esaurimento – Sussiste – Corrispondenza chiesto/pronunciato – Consegue.

pag. 326

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 390/2025, depositata il 21/01/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Soggetto contribuente – Trattazione pubblica udienza – Regolare proposizione istanza – Giudice adito – Decisione camera consiglio – Violazione diritto difesa – Sussiste – Soggetto contribuente - Proposizione ricorso appello – Eccezione preliminare – Nullità sentenza – Sussiste - Giudice gravame – Giudizio primo grado – Obbligo retrocessione – Esclusione – Facoltà decisione merito – Consegue.

pag. 327

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 404/2025, depositata il 21/01/2025 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Processo tributario – Ente impositore appellato – Costituzione giudizio – Spese giudizio favore – Richiesta rideterminazione quantitativa - Appello incidentale – Mancata proposizione – Giudice gravame – Mancata pronuncia – Consegue.

pag. 328

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 415/2025, depositata il 22/01/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Avviso rettifica/liquidazione – Compravendita immobile - Ente impositore – Rideterminazione valore - Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Contestazione preliminare – Delibera comunale - Destinazione commerciale immobile – Vincolo esclusivo - Produzione documentale delibera – Rileva - Giudice prime cure – Mancata produzione documentale – Erronea assunzione – Rileva - Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso appello - Giudizio secondo grado – Avvenuta produzione documentale - Contestazione sussistenza - Giudice gravame – Mancata produzione documentale – Reiterata erronea assunzione – Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso revocazione – Supposta inesistenza fatto – Rileva – Rilevanze atti causa – Verità positivamente stabilita – Sussiste - Errore di fatto – Sussiste – Accoglimento ricorso revocazione – Consegue – Giudice revocazione – Eccezione merito - Obbligo scrutinio – Sussiste – Riforma sentenza primo grado – Consegue.

pag. 329

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 416/2025, depositata il 22/01/2025 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Processo tributario – Ente impositore – Processo Verbale Constatazione – Avvenuta notifica - Contribuente/ricorrente - Produzione memoria difensiva – Rileva - Ente impositore – Atto impositivo – Avvenuta notifica – Contribuente/ricorrente – Mancata ricezione – Sottrazione/distruzione corrispondenza – Rileva - Procura Repubblica competente – Denuncia querela – Tempestiva proposizione – Rileva - Giudizio primo grado – Ricorso introduttivo – Contribuente/ricorrente – Tardiva proposizione – Rimessione in termini – Introduzione richiesta giudizio - Giudice adito – Atto impositivo - Supposta recettività – Denuncia querela – Supposta insufficienza – Ricorso introduttivo – Inammissibilità per tardività - Contribuente/ricorrente – Ricorso appello – Giudice gravame – Atto impositivo – Presunzione recettività relativa – Ammissibilità prova contraria – Sussiste – Contribuente/ricorrente – Mancata ricezione atto impositivo – Riconducibilità fatto terzo – Rileva - Diritto difesa - Impedito esercizio – Rileva – Ammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 329

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 466/2025, depositata il 23/01/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Interesse ad agire – Difetto – Rilievo d’Ufficio – Inammissibilità – Ius superveniens.

pag. 330

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 626/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Processo tributario – Ricorso appello – Sentenza appellata – Motivi dissenso – Mancata individuazione – Rileva – Sentenza appellata – Errori e/o omissioni – Mancata specificazione – Rileva – Sentenza appellata – Progetto alternativo decisione – Mancata proposizione – Rileva – Mancanza autosufficienza – Sussiste - Inammissibilità ricorso appello – Consegue.

pag. 331

Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 704/2025, depositata il 03/02/2025 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.

Processo tributario - Atto di recupero credito – Crediti inesistenti e crediti non spettanti – Omessa produzione documentale richiesta in fase istruttoria – Non imputabilità al contribuente della condotta omissiva - Preclusione processuale ex art. 32 co. 4 d.P.R. 600/1973 – Non sussiste.

pag.332

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 783/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Processo tributario – Decisione basata su documenti in lingua con traduzione non asseverata – Legittimità – Obbligo di traduzione giurata – Non sussiste – Mera facoltà del giudice. (seconda massima).

pag. 334

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1011/2025, depositata il 17/02/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Processo tributario – Imu – Rendite catastali – Pregiudizialità giudizio sulle rendite – Immediata esecutività sentenza in materia catastale e rapporto con il giudicato sulle rendite.

pag. 335

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1178/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Giudizio di revocazione – Art. 395 c.p.c. – Art. 64 d.lgs. 546/92 – Errore di fatto revocatorio – Valutazioni giuridiche – Legittimazione processuale – Litisconsorzio necessario.

pag. 338

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1348/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario - Tari – Cartella di pagamento – Avvisi di accertamento - Tardiva costituzione della parte resistente – Art. 23 e 31 d.lgs n. 546/1992 - Nuovi documenti in appello – Tardiva presentazione - Illegittimità – Sussiste.

pag. 339

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1349/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Tari - Cartella di pagamento - Avviso di pagamento – Nuovi documenti in appello – Illegittimità – Sussiste – Integrazione contraddittorio in primo grado – Mancata costituzione del concessionario e dell'ente impositore – Illegittimità – Non sussiste.

pag. 340

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 3 – Sentenza n. 1363/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Savo Amodio.

Processo tributario - Irpef – Avviso di iscrizione ipotecaria – Art. 58 d. lgs n. 546/1992 - Nuovi documenti in appello – Legittimità – Sussiste – Crediti Iva, Irap ed Irpef – Prescrizione decennale – Sanzioni e interessi – Prescrizione quinquennale – Legittimità – Sussiste.

pag. 342

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1376//2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Processo tributario Avviso di accertamento – Irpef – Comunicazione di presa in carico – Non impugnabilità – Art. 19 d. lgs n. 546/1992 – Legittimità – Sussiste.

pag. 343

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza 1501/2025, depositata il 06/03/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Costituzione in giudizio - Difetto prova della notifica – Inammissibilità.

pag. 344

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1520/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Processo tributario – Appello – Motivi specifici – Mancanza – Inammissibilità.

pag. 347

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza 1548/2025, depositata il 09/03/2025 – Pres. e Rel. Perla.

Processo tributario - Riassunzione a seguito di rinvio della S.C. di Cassazione – Inammissibilità della riassunzione per la parte del giudizio non oggetto di rinvio – Ires - Elementi di prova per la deducibilità delle perdite su crediti – Necessità anche in caso di cessione dei crediti a società specializzata.

pag. 349

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Processo tributario - Intimazione di pagamento – Regolarità della sequenza procedimentale, registrazione dell'atto, emissione e notifica dell'avviso di liquidazione – Regolarità della notifica della cartella di pagamento - Irretrattabilità del credito dell'Amministrazione Finanziaria Prescrizione - Riferimento alla disciplina sostanziale propria di ciascun tributo.

pag. 352

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1704/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Processo tributario – Notifica indirizzo non iscritto nei pubblici registri – Regime di responsabilità per debiti erariali - Scissione – Responsabilità solidale – Sanzioni tributarie – Differenza obbligazione civile – Responsabilità illimitata della beneficiaria a prescindere dalla quota di patrimonio netto assegnatole.

pag. 354

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1706/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Scarzella.

Processo tributario - Simulazione del contratto di affitto di azienda –Riqualificazione come cessione di azienda – Operazioni giuridicamente inesistenti – Prova presuntiva –Responsabilità per debiti tributari del cedente.

pag. 355

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1741/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Processo tributario – Onere della prova – Presunzioni legali – Indagini finanziarie.

pag. 356

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2003/2025, depositata il 26/3/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.

Processo tributario – Ricorso introduttivo – Atto presupposto – Vizi di notifica – Litisconsorzio necessario – Sussiste – Integrazione del contraddittorio – Necessaria – Grado di appello – Contraddittorio non integro – Rimessione in primo grado – Necessaria.

pag. 357

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2072/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Caso.

Processo tributario – Nuovi documenti in appello – Ammissibilità dell'appello – Non tardività del deposito – Legittimità della produzione documentale in appello – Sussiste.

Notificazioni – Mancata notifica degli atti propedeutici – Possibilità identificazione mittente – Vizio per assenza nei pubblici elenchi – Non sussiste.

Notificazioni – Indirizzo PEC non attivo – Deposito portale Infocamere – Successiva raccomandata – Perfezionamento notifica – Sussiste.

Notificazioni – Utilizzo operatori postali privati – Raccomandata informativa – Perfezionamento notifica – Sussiste.

pag. 359

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15. Sentenza n. 2129/2025, depositata il 28/03/2025 - Pres. e Rel. Fraioli.

Processo tributario - Articolo 53 del d.lgs.n.546/92 - Omesso deposito dell'appello notificato. Costituzione dell'appellato – Improcedibilità - Difetto di giurisdizione in materia di contributi a fondo perduto ex art.25 d.l. n.34/2020.

pag. 360

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2403/2025, depositata il 09/04/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fruscella.

Processo tributario - Violazioni tributarie e sanzioni – Art. 21 bis d.lgs. n. 74/2000- Rilevanza della sentenza penale irrevocabile di assoluzione – Vincolo del giudicato penale ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo - Sussiste.

pag.362

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2495/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lello.

Processo tributario - Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Diniego di sgravio – Impugnabilità – Art. 12 dPR 602/1973 – Interesse ad agire – Pregiudizio concreto – Mancata prova - Inammissibilità del ricorso – Consegu.

pag. 364

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2743/2025, depositata il 29/4/2025 – Pres. Fruscella, Rel. D'Ambrosio

Processo tributario – Riscossione – Estratto di ruolo – Non impugnabilità – Interesse a ricorrere – Condizione dell'azione.

pag. 365

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2755/2025, depositata 30/04/2025 – Pres. Lentini, Rel. D'Urso.

Processo tributario – Riscossione - Concessioni governative – Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Quadro RU – Omissione di compilazione – Credito ricerca e sviluppo.

pag. 366

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2757/2025, depositata 30/04/2025 – Pres. Lentini, Rel. D'Urso.

Processo tributario - Rappresentanza in giudizio dell'Agente della Riscossione – Difensori esterni – Advocatura dello Stato.

pag. 367

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2781/2025, depositata il 03/05/2025 -Pres. Perla. Rel. Marini.

Processo tributario - Irpef - Iva - Diritti Camerali - Notifica Cartelle Di Pagamento - Prescrizione - Tributi erariali - Diritti camerali - Sanzioni - Interessi - Raccomandata Semplice.

pag.368

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2783/2025, depositata il 03/05/2025 -Pres. Perla, Rel. Blasi.

Processo tributario - Ires - Irap - Operazioni oggettivamente inesistenti - Operazioni soggettivamente inesistenti - Avviso di accertamento - Giudizio di Appello – PVC.

pag.369

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2796/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Impugnazione – Definizione agevolata – Lite pendente – Versamento prima rata.

pag.370

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2797/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Processo tributario - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Avviso di accertamento inferiore a € 3000,00 - Assistenza tecnica - Procura alle liti - Inammissibilità del ricorso.

pag.370

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2854/2025, depositata il 06/05/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario - Avviso bonario - art. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 – Art. 19 d.lgs. n. 546/1992 – Impugnabilità diretta – Natura non tassativa elenco atti impugnabili – Atti contenenti pretesa tributaria – Pretesa fondata.

pag. 371

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2903/2025, depositata il 07/05/2025 – Pres. e Rel. Fruscella.

Processo tributario – Atti impugnabili – Impugnabilità dell’estratto di ruolo – Non sussiste - Ipotesi tassative di impugnazione - Efficacia retroattiva della nuova disciplina.

pag. 372

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3082/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Processo tributario - Appalto di servizi - Riqualficazione - Somministrazione illecita di manodopera - Onere della prova - Necessita.

pag. 374

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3184/2025, depositata il 20/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza

Processo tributario - Avviso di intimazione, avviso di addebito e cartelle di pagamento- IVA IRPEF- Nuovi documenti in appello, ammissibilità. Preclusione prevista dall’art. 345, comma 3 c.p.c.; esclusione ante riforma. Criterio discrezionale– data notifica appello anteriore al 5/01/ 2024. Notifica appello PEC validità – Pretesa ricorrente infondata - Non necessità mittente iscritto in pubblici registri.

pag. 375

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3298/2025, depositata il 23/5/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Processo tributario – Atti impugnabili – Avviso di presa in carico – Poteri istruttori.

pag. 377

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3312/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Processo tributario – Ultrapetizione o extrapetizione – Nozione – Corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Riscossione coattiva – Prescrizione - Mancata eccezione – Rilevabilità d’ufficio – Esclusione – Oggetto del processo – Limiti – Motivi di ricorso.

pag. 378

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 3433/2025, depositata il 30/05/2025 - Pres. Maio, Rel. Caridi.

Processo tributario - Abuso del diritto – Elusione fiscale – Fusione per incorporazione – Società in perdita – Consolidato fiscale – Valide ragioni economiche – Finalità organizzative e gestionali – Strumento giuridico alternativo – Fungibilità – Perdite fiscali – Art. 10-bis l. n. 212/2000 – Art. 172, comma 7, TUIR.

pag. 379

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3450/2025, depositata il 30/05/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Processo tributario - Tax credit cinematografico – Omessa indicazione nel quadro RU della dichiarazione dei redditi originaria – Utilizzo in compensazione del credito certificato dal MIBACT – Dichiarazione di scienza – Principio generale di emendabilità – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità – Decadenza dall'agevolazione – Non sussiste – Illegittimità dell'iscrizione a ruolo – Sussiste

pag. 381

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3523/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Cartella pagamento – Contestazione mancata conoscenza – Concessionario riscossione – Avvenuta notifica – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Rileva – Contribuente/ricorrente - Estratti ruolo – Istanza sgravio – Ente impositore – Notifica diniego - Concessionario riscossione – Azione esecutiva – Mancato avvio – Contribuente/ricorrente – Credito sotteso - Intervenuta prescrizione – Difetto interesse agire – Sussiste – Prescrizione antecedente notifica cartella – Giudice adito – Impossibilità rimessione termine – Mancata opposizione tempestiva cartella – Prescrizione successiva notifica cartella – Contribuente/ricorrente – Obbligo pregressa proposizione autotutela - Giudice adito – Ragioni interesse generale – Mancata evidenza – Rileva – Diniego sgravio estratti ruolo – Inammissibilità ricorso – Consegu.

pag. 383

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3532/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Imposta regionale benzina autotrazione – Natura erariale prelievo – Sussiste – Incasso Regione Lazio – Non rileva - Legittimazione passiva esclusiva – Agenzia Dogane Monopoli – Sussiste - Contribuente/ricorrente – Domanda rimborso – Notifica Regione Lazio – Agenzia Dogane

Monopoli – Mera comunicazione conoscenza – Non rileva – Giudizio primo grado – Contribuente/ricorrente - Notifica ricorso introduttivo – Unico resistente - Regione Lazio – Difetto

legittimazione passiva – Mancata contestazione – Non rileva – Decisione causa merito – Accoglimento ricorso introduttivo - Formazione giudicato implicito – Esclusione – Rilevabilità ufficio – Sussiste - Giudizio secondo grado – Parte appellante - Regione Lazio – Difetto legittimazione passiva – Preclusione introduzione contestazione – Esclusione – Inammissibilità ricorso introduttivo – Sussiste - Accoglimento ricorso appello – Consegue.

pag. 384

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3538/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. e Rel. Fortunato.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Notifica ricorso introduttivo – Successivo tempestivo deposito - Ente locale – Sistema SIGIT – Iniziale impedito accesso – Costituzione giudizio – Mancato deposito – Rileva – Accesso piattaforma SIGIT – Successiva perdurante preclusione – Rileva - Fermo immagine schermata – Produzione giudizio – Violazione diritto difesa – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Sussiste - Contraddittorio processuale – Regolare costituzione – Esclusione – Giudice tributario – Annullamento sentenza primo grado – Rileva – Rimessione atti primo grado – Consegue.

pag. 385

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3551/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Fase endoprocedimentale – Nomina difensore assistenza – Elezione domicilio – Studio difensore – Ente impositore – Atto impositivo – Notifica PEC contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Omessa proposizione – Avviso presa carico – Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Atto prodromico - Contestazione difetto notifica – Contestazione mancata conoscenza – Equivalenza casella PEC – Elezione domicilio eletto – Rileva – Esclusività domicilio eletto – Esclusione - Legittimità notifica PEC contribuente/ricorrente – Sussiste - Atto impositivo – Mancata conoscenza – Non sussiste.

pag. 386

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3557/2025, depositata il 04/6/2025 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Processo tributario – Giudicato anni 2009-2011 Imu – Soggetto contribuente – Imu anni successivi – Fatti rilevanza pluriennale – Rileva – Identità rapporto giuridico – Rileva – Giudizio anni successivi – Finalità differenti primo giudizio – Non rileva - Giudice tributario adito – Preclusione riesame – Sussiste – Efficacia espansiva giudicato – Consegue.

pag. 387

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3585/2025, depositata il 04/6/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Trattazione distanza – Notifica istanza – Successivo deposito – Giudice tributario – Collegamento da remoto – Mancata effettuazione – Rito camerale partecipato – Principio pubblicità udienza – Carattere assoluto – Esclusione - Necessità rapida trattazione – Facoltà deroga – Sussiste – Violazione diritto difesa – Esclusione – Nullità sentenza – Esclusione.

pag. 388

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3814/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Catania, Rel. Catania.

Processo tributario – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità della prova di resistenza – Crediti d'imposta – Compensazioni indebite tra soggetti passivi distinti.

pag. 389

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3831/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Processo tributario – Avviso di trattazione – Contraddittorio - Nullità.

pag. 389

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3896/2025, depositata il 19/06/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Impugnazione dell’intimazione di pagamento per difetto di notifica delle cartelle presupposte – Divieto di nova in appello – Produzione in appello delle relate attestanti la notifica delle cartella - Compete per i giudizi instaurati primq dell’entrata in vigore del d.lgs. 220/23.

pag. 390

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3943/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario - Contraddittorio endoprocedimentale – Irpef – Irap .Elusione fiscale per operazione di riorganizzazione societaria –Art. 37 bis, comma 4, dPR 600/73 – Mancato invito al contraddittorio – Nullità dell’atto – Sussiste.

pag. 391

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3950/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario - Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario – Art. 21-bis, d.lgs. 74/2000 – Assoluzione perché il fatto non costituisce reato – Irrilevanza – Iva – Omessa dichiarazione – Principio di neutralità – La prova dei requisiti sostanziali grava sul contribuente.

pag. 393

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4198/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Processo tributario – Difetto di rappresentanza processuale – Inammissibilità del ricorso in primo grado – Obbligo del giudice di assegnare termine per la regolarizzazione – Vizio del contraddittorio – Rimessione al giudice di primo grado.

pag. 395

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4503/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Avviso di presa in carico – Non impugnabilità – Art. 19 d.lgs. n. 546/1992 - Legittimità – Sussiste.

pag. 396

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 13 – Sentenza. n. 4508/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Cappelli Paola – Rel. Mercurio Francesco

Processo tributario - Cartella di pagamento – Ires - Art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 – Controllo automatizzato della dichiarazione – Espressione “omesso o carente versamento” - Motivazione insufficiente – Illegittimità – Sussiste.

pag. 397

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4627/2025, depositata il 21/07/2025 – Pres. Lunerti Franco, Rel. Iannone Maria.

Processo tributario – Giudizio di rinvio - Soccombenza integrale dell’ufficio finanziario – Compensazione delle spese processuali - Assenza di idonea motivazione - Illegittimità – Sussiste.

pag. 398

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4806/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Processo tributario - Accoglimento reclamo – Assenza della prova - Condanna alle spese resistenti – Legittimità.

pag. 399

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenze nn. 4809/2025 – 4810/2025 – 4811/2025, depositate il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Processo tributario - Raddoppio dei termini – Soglia di punibilità.

pag. 400

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4842/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario - Estratto di ruolo - Ruolo e cartella di pagamento - Invalidità della notifica Impugnabilità diretta - Pregiudizio concreto - Interesse ad agire – Effetto retroattivo – Applicabilità giudizi pendenti – Bilanciamento – Riduzione del contenzioso - Tutela del contribuente.

pag. 401

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4849/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Processo tributario - Competenza territoriale – Centro di assistenza fiscale – Visto di conformità – Responsabilità – 30% maggiore imposta – Intermediari fiscali – Ufficio competente.

pag. 401

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4905/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Ente impositore - Notifica accertamento parziale – Riconducibilità accertamento automatizzato – Esclusione - Soggetto contribuente – Accertamento con adesione – Notifica tempestiva istanza – Sospensione termini processuali – Rileva – Termine sessanta giorni – Mancato osservanza – Non rileva – Proposizione ricorso – Termine centocinquanta giorni – Ammissibilità ricorso – Conseguenze.

pag. 402

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4912/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Processo tributario – Lavoratore autonomo – Attività professionale – Avvenuta cessazione - Comunicazione ente impositore – Lavoratore autonomo – Indirizzo PEC – Registro INI-PEC – Mancata cancellazione - Ente impositore – Obbligo verifiche ulteriori – Esclusione - Avviso accertamento – Notifica indirizzo PEC INI-PEC – Presunzione validità notificatoria – Sussiste – Regolarità notifica – Conseguenze.

pag. 403

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4939/2025 depositata il 04/08/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio

Processo tributario – Atto opposto – Cartella pagamento – Origine cartacea – Copia immagini supporto informatico – Formato PDF – Concessionario riscossione – Firma digitale – Mancata apposizione – Non rileva – Obbligo formato PDF/p7m – Mancata previsione normativa – Sussiste -

Cartella pagamento – Certezza provenienza – Rileva – Concessionario riscossione - Notifica PEC formato PDF – Regolarità notifica cartella pagamento – Consegue.

pag. 404

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4987/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Motivi aggiunti – Successiva proposizione – Provvedimento autonomamente lesivo – Sussiste - Causa introdotta originariamente – Rapporto connessione debole – Rileva – Oggetto giudizio originario – Intervenuto considerevole ampliamento – Sussiste - Presupposto domanda nuova – Nuovo assoggettamento C.U.T. – Consegue.

pag. 405

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza 4998/2025, depositata il 05/08/2024 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Processo tributario – Avviso bonario – Elenco atti impugnabili – Mancata previsione normativa – Non rileva – Compiuta pretesa impositiva – Sussiste - Atto impositivo/esattivo derivato - Necessità ricezione – Non sussiste – Autonomia impugnabilità – Sussiste – Avviso bonario – Ammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 406

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5003/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Ente resistente – Costituzione in giudizio – Allegata produzione documentale – Soggetto contribuente/ricorrente – Documentazione avversa non conosciuta – Richiesta disconoscimento – Ricorso motivi aggiunti – Mancata proposizione – Introduzione memoria illustrativa – Precisazione eccezioni sollevate – Rileva - Ampliamento causa petendi – Mancato avveramento – Giudice tributario – Memoria illustrativa – Obbligo scrutinio – Non sussiste.

pag. 407

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza 5005/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Novella art. 7, comma 5-bis - Ente resistente – Fondatezza pretesa – Prova giudizio – Superamento art. 2697 C.C. – Sussiste - Riparto onere probatorio – Introduzione regola autonoma - Rileva – Ente resistente – Attore sostanziale – Fatto costitutivo pretesa – Maggiori componenti positivi reddito - Onere probatorio giudizio – Sussiste – Minori componenti negativi reddito – Onere probatorio giudizio – Sussiste - Soggetto contribuente/ricorrente – Attore formale - Maggiore pretesa tributaria – Fatti impeditivi, estintivi, modificativi – Onere probatorio giudizio – Sussiste.

pag. 408

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5070/2025, depositata il 06/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Speranza.

Processo tributario – Opposizione intimazione pagamento – Atti presupposti – Cartella pagamento - Contestazione omessa notifica – Non rileva – Atti presupposti – Credito ruoli esecutivi - Contestazione intervenuta prescrizione – Non rileva – Opposizione intimazione pagamento – Causa unitaria – Sussiste - Atti presupposti – Distinta opposizione – Esclusione – Determinazione Contributo Unificato Tributario – Valore lite – Rilevanza atto formalmente impugnato – Sussiste – Rilevanza atti presupposti – Esclusione.

pag. 409

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5100/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Intimazione pagamento - Ricorso introduttivo – Contestazione infondatezza pretesa – Avvenuta proposizione - Rileva – Contestazione vizi esecuzione – Mancata proposizione – Accertamento negativo credito – Compiuta integrazione fattispecie – Vizi propri atto – Mancata introduzione – Rileva - Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 410

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5111/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Processo tributario - Nuove prove in appello – Regime giuridico – Riforma legislativa – Disciplina intertemporale – Legittimità costituzionale – Limiti di acquisizione delle nuove prove.

pag. 411

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5132/2025, depositata il 11/08/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Processo tributario - Copie fotostatiche – Utilizzabilità in giudizio – Contestazione della conformità – Clausole di stile – motivi specifici – Disconoscimento della conformità – Disconoscimento art. 215 comma 2 c.p.c..

pag. 413

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5209/2025, depositata il 19/08/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Processo tributario - Presunta residenza fiscale estera – Art. 21 bis d.lgs. 74/2000 -Formazione del giudicato penale -Identità fatti materiali Effetti sul processo tributario.

pag. 414

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5261/2025, depositata il 25/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Grechi.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Cartella pagamento - Proposizione ricorso introduttivo – Atto impositivo prodromico – Omessa notifica – Compiuta contestazione – Notifica ricorso introduttivo - Concessionario riscossione – Soggetto ricorrente - Ente impositore – Omessa notifica – Concessionario riscossione – Costituzione giudizio – Difetto legittimazione passiva – Compiuta contestazione - Non rileva - Contraddittorio processuale - Richiesta integrazione – Non rileva – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Ente impositore - Chiamata in causa – Necessità autorizzazione – Esclusione – Concessionario riscossione – Chiamata in causa – Ente impositore - Omessa effettuazione – Atto impositivo prodromico – Omessa notifica - Onere probatorio – Omesso assolvimento – Consegue.

pag. 416

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5289/2025, depositata il 27/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Notifica ricorso introduttivo – Tempestivo successivo deposito – Ente resistente – Costituzione giudizio – Mancato deposito – Copia notifica ricorso – Formato EML – Omesso deposito – Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 417

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5426/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Processo tributario – Ricorso in appello – Mera riproduzione dei motivi di ricorso di primo grado – Inammissibilità – Sussiste.

pag. 418

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5428/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Processo tributario – Dovere di chiarezza e sinteticità degli atti processuali – Sussiste – Mancata osservanza – Inammissibilità dell'atto o del procedimento – Consegue.

pag. 419

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5470/2025, depositata il 11/09/2025 – Pres. e Rel. Greco.

Processo tributario – Procura alle liti – Omessa sottoscrizione da parte del ricorrente – Ricorso I grado – Inammissibilità.

pag. 420

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5504/2025, depositata il 15/09/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario - Litisconsorzio necessario – Società e soci – Art. 14 d.lgs. 546/1992 – Integrazione del contraddittorio – Mancata riunione dei giudizi – Nullità – Esclusione – Trattazione sostanzialmente unitaria – Assenza di pregiudizio – Sanatoria in appello.

pag. 421

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5740/2025, depositata il 29/09/2025 – Pres. Giorgi e Rel. Francaviglia.

Processo tributario - Contributo a fondo perduto ex art. 25 d.l. 34 del 2020 – Corte Costituzionale n. 124 del 24.07.2025 – Natura tributaria della misura economica – Non sussiste – Giurisdizione del giudice tributario – Esclusione. Rimessione al Giudice Ordinario – Consegue.

pag. 423

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5751/2025, depositata il 29/09/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario – Visto di conformità – Nullità atto impositivo – Irpef – Controllo formale dichiarazioni – Pretesa infondata.

pag. 425

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5865/2025, depositata il 01/10/2025 – Pres. Cotta, Rel. Leone.

Processo tributario – Notifica a mezzo pec – Relata di notifica – Nullità della notifica.

pag. 426

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5976/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario - Diniego di sgravio – Prescrizione – Nullità notifica – Onere della prova – Inammissibilità – Decadenza – Inesistenza – Autotutela.

pag. 428

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6037/2025, depositata il 09/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Novelli.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Art. 22 d.lgs. 546/1992 – Inammissibilità per tardiva costituzione – Definizione agevolata (Rottamazione-quater) – Effetti processuali – Prevalenza della preclusione genetica – Spese compensate.

pag. 429

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6057/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario - Iva - Estratto di ruolo – Impugnativa – Sussistenza del pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo – Art. 12, comma 4 bis, d.P.R. n. 602/1973 - Illegittimità – Non sussiste.

pag. 430

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6109/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Processo tributario - – Ricorso per revocazione ai sensi dell'art. 395, n. 4 c.p.c. – Mancata produzione in giudizio del p.v.c. – Errore di fatto – Non essenzialità e decisività dell'errore – Inammissibilità del ricorso.

pag. 431

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6220/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Processo tributario – Istanza di sospensione in pendenza di ricorso per Cassazione – Sospensione subordinata alla sola verifica del periculum in mora.

pag. 432

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6233/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Speranza.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Erede – Primo atto notificato - Motivazione idonea a consentire al contribuente una comprensione piena dell'oggetto della contestazione – Necessità - Insufficienza - Violazione delle norme sullo Statuto dei diritti del contribuente e sulla trasparenza amministrativa – Annullamento dell'atto – Conseguenze.

pag. 436

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6238/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Principio di non contestazione – Principio generale del processo – Concerne esclusivamente il piano (probatorio) dell'acquisizione del fatto non contestato – Non si estende alle circostanze che implicano un'attività di giudizio.

pag. 438

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6252/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. e Rel. Catania.

Processo tributario – Cartella di pagamento – Regolarità della notifica con deposito presso la casa comunale- Mancata impugnazione – Cristallizzazione della pretesa tributaria - Intimazione di pagamento – Ricorso - Privo di fondamento.

pag. 442

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. n. 7 – Sentenza n. 6423/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. e Rel. Catania.

Processo tributario - Spese di giustizia – Principio di soccombenza – Liquidazione delle spese inferiore ai medi tabellari di cui al d.m. 55/2014 e ss.mm. - Illegittimità.

pag. 443

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6436/2025, depositata il 24/01/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Processo tributario – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova a carico del contribuente - Esibizione di fatture o dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento - Insufficienza. (seconda massima).

pag. 444

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6642/2025, depositata il 24/09/2025 – Pres. Catania, Rel. Marini.

Processo tributario – Definizione agevolata – Cessazione della materia del contendere – Estinzione del giudizio – L. n. 197/2022 – Art. 46 d.lgs. n. 546/1992 – Compensazione delle spese – Norma di interpretazione autentica.

pag. 446

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6718/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Catania, Rel. Diotallevi.

Processo tributario - Avvisi di accertamento definitivi – Istanza di autotutela – Diniego – Impugnabilità – Sindacato del giudice – Limiti – Merito della pretesa – Inammissibilità.

pag. 447

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 6821/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Lentini, Rel. Iannone.

Processo tributario - Imu – Riscossione – Cartella di pagamento – Avviso di accertamento presupposto – Notifica – Produzione documenti in appello – art. 58, co. 1 e 3, d.lgs. 546/92 – Indispensabilità – Atti prodromici non impugnati – Preclusione ex artt. 19 e 21, d.lgs. 546/92 – Definitività della pretesa – Appello AdER – Accoglie.

pag. 448

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6825/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Processo tributario – Società a ristretta base partecipativa – Presunzione distribuzione utili occulti – Presunzioni giurisprudenziali – Onere della prova – comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 – L. n. 111/2023.

pag. 449

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6841/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Cotta, Rel. Giordano.

Processo tributario - Documenti non prodotti in primo grado – Ammissibilità in appello – Parte contumace in primo grado.

pag. 451

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6844/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Cotta, Rel. Giordano.

Processo tributario - Cessazione della materia del contendere – Soccombenza virtuale - Spese processuali.

pag. 452

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7013/2025, depositata il 13/11/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Processo tributario - Contributi a fondo perduto Covid 19 – Difetto di giurisdizione – Preclusione giudice di secondo grado nel rilevare d'ufficio il difetto di giurisdizione – Natura tributaria –

Sentenza Corte Costituzionale 124/25 - Mutamento quadro normativo post appello - Natura non tributaria – Rilevanza in 2° grado.

pag. 453

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7057/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. e Rel. Fortunato.

Processo tributario - Censure dedotte dal contribuente - Affermazioni meramente generiche e prive di fondamento oggettivo - Rigetto dell'atto di appello – Conseguenze.

pag. 454

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7064/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. e Rel. Birritteri.

Processo tributario – Tipicità atti impugnabili – Necessità.

pag. 455

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7071/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Pannullo, Rel. Marotta.

Processo tributario – Motivo aggiunto in appello -non riconducibile all'originaria causa petendi - Fatti diversi da quelli dedotti in primo grado – Ampliamento dell'indagine giudiziaria e allargamento della materia del contendere - Divieto ex artt. 24 e 57 d. lgs. 546/1992.

pag. 455

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7157/2025, depositata il 19/11/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Giudizio di appello – Specificità dei motivi di gravame – Ratio decidendi non impugnata – Inammissibilità dell'appello – Giudicato Interno – Difetto di interesse.

pag. 456

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7172/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Processo tributario - Legittimità della cartella di pagamento – Effetti della mancata impugnazione dell'atto presupposto – Preclusione del sindacato sul merito – Vizi propri della cartella – Iscrizione a ruolo straordinario – Contraddittorio endoprocedimentale – Notificazione a mezzo pec - Prevalenza della sostanza sulla forma.

pag. 457

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.10 – Sentenza n.7361/2025, depositata il 26/11/2025 – Pres. e Rel. Loreto.

Processo tributario – Condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio – Sentenza immediatamente esecutiva – Inerzia dell'Amministrazione – Ricorso per ottemperanza.

pag. 458

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7364/2025, depositata il 27/11/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Processo tributario – Pretesa di pagamento definitivamente annullata – Successiva cartella di pagamento – Annullamento in autotutela – Cessazione materia del contendere – Spese del giudizio – Soccombenza virtuale.

pag. 459

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7452/2025, depositata il 02/12/2025 – Pres. Catania, Rel. Chiappiniello.

Processo tributario - Iva, Ires, Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova - Sovrafatturazione – Omesso versamento – Omessa ritenuta a titolo d'imposta Irpef – Associazione sportiva – Associazione non riconosciuta – Legale rappresentante. Coobbligazione solidale – Previa verifica dell'attività effettivamente svolta – Necessità.

pag. 459

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7477/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Processo tributario - Società di persone – Accertamento - Ricorso proposto da uno solo dei soci – Mancata integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri litisconsorti – Nullità del giudizio di I° grado – Consegue.

pag. 460

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7504/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Ires – Accertamento al Consorzio - Trasparenza — Partecipazione di Società consorziata – Effetti a cascata – Annullamento accertamento al Consorzio - Atto presupposto – Annullamento dell'accertamento alla società partecipata – Consegue.

pag. 461

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7602/2025, depositata 09/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Rimborsi e giudizio di ottemperanza - Decreto di chiusura del fallimento – Istanza di rimborso – Tempestività – Formazione del piano di riparto – Presupposto della restituzione.

pag. 462

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7611/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Processo tributario – Cartella di pagamento – Impugnazione – Pagamenti già eseguiti – Sgravio totale in corso di causa – Cessazione della materia del contendere – Spese di giudizio – Principio di causalità e soccombenza virtuale – Condanna dell'Agenzia delle Entrate Riscossione alle spese di entrambi i gradi di giudizio.

pag. 463

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7614/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Revocazione – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza d'appello – Denuncia di errore di fatto revocatorio – Esclusione dell'errore di fatto – Valutazione giuridica della Corte – Rigetto del ricorso per revocazione – Spese di giudizio a carico della ricorrente.

pag. 464

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7629/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Processo tributario - Fatture per operazioni inesistenti – Operazioni oggettivamente inesistenti – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione Iva – Art. 19 d.P.R. 633/1972 – Deduzione dei costi – Art. 109 TUIR – Società cartiera – Onere della prova – Presunzioni semplici – Art. 2729 c.c. – Appello tributario – Carattere devolutivo pieno – Sentenza penale di assoluzione – Giudicato penale – Rapporto tra giudizio penale e giudizio tributario – Art. 21-bis d.lgs. 546/1992 – Buona fede del contribuente.

pag. 465

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7640/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Processo tributario - Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Fattura – Onere della prova.
pag. 467

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7694/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Processo tributario - Irap – Violazioni – Assenza di sanzioni penali – Istituto del raddoppio dei termini - –Non trova applicazione.

pag. 468

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7905/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Processo tributario – Rinuncia all'appello – Accettazione della controparte Non necessaria - Cessata materia del contendere – Compensazione spese di lite.

pag. 469

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7924/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Catania, Rel. Fortuni.

Processo tributario - Giudicato esterno - Contratto di appalto – Contratto di somministrazione di lavoro irregolare – Indebita deduzione dei costi ai fini Irap.

pag. 470

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 8057/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario – Cause concomitanti – Rapporto pregiudizialità – Causa pregiudicante – Pendenza primo grado – Causa pregiudicata – Sospensione necessaria - Sussiste – Causa pregiudicante – Avvenuta definizione – Mancanza giudicato – Non rileva – Sospensione facoltativa – Sussiste - Giudice tributario – Causa pregiudicante - Possibile riforma decisione - Valutazione prognostica – Consegue.

pag. 471

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 8066/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Giudizio rinvio – Sentenza annullamento – Norme diritto - Violazione/falsa applicazione – Giudice rinvio - Accertamento fatti acquisiti processo – Impossibilità modifica – Sussiste – Sentenza annullamento - Principio diritto – Obbligo uniformazione – Consegue - Sentenza annullamento – Punti decisivi controversia – Vizio motivazionale – Giudice rinvio – Fatti acquisiti processo – Libera valutazione – Sussiste – Altri fatti eventuali – Apprezzamento complessivo – Preclusioni/deadenze sopravvenute – Obbligo rispetto – Consegue.

pag. 472

REGISTRO, IPOTECARIE E CATASTALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 6 – Sentenza n. 200/2025, depositata il 10/01/2025 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.

Registro, ipotecarie e catastali – Atti giudiziari - Avviso liquidazione – Motivazione – Indicazione data e numero provvedimento – Sufficienza - Decreti ingiuntivi – Debenza imposta – Transazione extragiudiziale tra le parti – Irrilevanza.

pag. 474

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 488/2025, depositata il 24/01/2025 – Pres. Greco, Rel. Lello.

Registro, ipotecarie e catastali - Atti dichiarativi – Atti ricognitivi – Regime applicabile.

pag. 475

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 710/2025, depositata il 03/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Registro, ipotecarie e catastali – Decreto ingiuntivo – Restituzione di somme indebitamente percepite a titolo di incentivi – Gestore dei Servizi Energetici – Spettanza dell'esenzione – Nozione di Stato-persona – Società a partecipazione pubblica – Esclusione dal beneficio.

pag. 475

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1304/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Caso.

Registro, ipotecarie e catastali – Pignoramento presso terzi – Imposta di registro in misura fissa – Imposta di registro in misura proporzionale – Ordinanze di assegnazione dei crediti pignorati – Attuazione di un titolo esecutivo – Atto registrato – Accertamento del quantum del credito – Terzo pignorato – Accoglimento – Mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale.

pag. 477

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 - Sentenza n. 1312/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. e Rel. Reali.

Registro ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione – Decadenza – Termine triennale – Decreto del Direttore di mancato funzionamento dell'ufficio – Assenza – Infondatezza - Sussiste.

pag. 478

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 3 – Sentenza. n. 1314/2024, depositata il 27/02/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Caso.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Registrazione atto giudiziario - Cartella di pagamento – Pagamento da parte del coobbligato – Sgravio cartella di pagamento – Cessazione materia del contendere - Compensazione spese di lite – Illegittimità – Sussiste.

pag. 479

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1317/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Registro, ipotecarie e catastali – Recupero crediti d'imposta - Agevolazione acquisto prima casa – DSU – ISEE - Trentasei anni – Insussistenza condizioni e requisiti – Stipula dell'atto – Decadenza benefici – Mancata indicazione formale - Controlli automatici – Controlli sostanziali – Accoglimento - Circolare amministrativa.

pag. 480

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1345/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Registro, ipotecarie e catastali – Obbligazione tributaria - Solidarietà passiva – Principio di uguaglianza - Pagamento dell'imposta – Parti del processo – Imposte indirette – Capacità contributiva – Registrazione degli atti giudiziari – Rapporto sostanziale – Pretesa fondata – Complessità interpretativa.

pag. 481

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1552/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta Registro — Pagamento tardivo di imposta fissa per risoluzione anticipata di locazione - Carenza di prova circa la asserita risoluzione anticipata – Imposta proporzionale sul canone ancorché non percepito dovuta.

pag. 481

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1553/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Registro, ipotecarie e catastali – Alternatività Iva Registro – Risarcimento da danno emergente– Imposta di Registro proporzionale – Applicazione.

pag. 483

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1818/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Registro, ipotecarie e catastali – Registrazione del decreto ingiuntivo – Enunciazione fideiussione – Autosufficienza dell'atto enunciante.

pag. 487

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2084/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Registro, ipotecarie e catastali – Accertamento – Appello – Avviso di Liquidazione – TUR – Riqualificazione – Contratto preliminare – Contratto compravendita.

pag. 488

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2390/2025, depositata il 09/04/2025 - Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Registro, ipotecarie e catastali – Iva –Terreno - Destinazione urbanistica – Edificabilità e non edificabilità – Distinzione dirimente.

pag. 489

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2708/2025, depositata il 28/04/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile – Cessione di immobile commerciale – Valore venale in comune di commercio – Valore dichiarato in atto – Potere di rettifica – Differenza tra il valore dichiarato in atto e il più probabile valore di mercato – Giustificazione – Circostanze specifiche della fattispecie concreta – Effettività del prezzo dichiarato in atto - Capacità contributiva.

pag. 490

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2798/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Registro, ipotecarie e catastali – Atto di compravendita – Rettifica del valore dichiarato – Procedimento comparativo – Market comparison approach – Mancata effettuazione del sopralluogo – Zona OMI.

pag.491

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 3007/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Registro, ipotecarie e catastali – Rettifica valore – Praesumptio de praesumpto – Valore di trasformazione – Stime prognostiche – Riserva di legge - Diritto di difesa.

pag.492

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3710/2025, depositata il 07/04/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Decreto ingiuntivo – Atto enunciato – Riconoscimento di debito – Scrittura privata non autenticata – Tassazione in misura fissa – Assenza di contenuto patrimoniale – Valorizzazione della funzione probatoria – Cass., Sez. Unite, n. 7682/2023 – Cass., nn. 16208/2024 e 16254/2024 – Il deposito a fini probatori non costituisce caso d'uso – Principio condiviso.

pag. 494

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3931/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Registro, ipotecarie e catastali - Atto di apporto di immobile a fondo comune di investimento immobiliare – Avviso di liquidazione- Imposta proporzionale di registro – Nullità.

pag. 496

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3999/2025, depositata il 24/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudani.

Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile – Contratto di appalto.

pag. 497

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 4027/2025, depositata il 25/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Registro, ipotecarie e catastali – presupposto del tributo liquidato per registrazione sentenza di risarcimento – inesistenza per intervenuta riforma della sentenza.

pag. 498

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 4109/2025, depositata il 30/06/2025 — Pres. e Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Compravendita immobile uso capannone – Valutazione – Perizia di parte sulla determinazione del valore commerciale - Necessità di tenerne conto.

pag. 498

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4156/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. e Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Negozio fiduciario – Reintestazione di quote – Natura meramente obbligatoria dell'atto – Trasferimento privo di effetti traslativi – Inapplicabilità dell'imposta di donazione – Imposizione in misura fissa – Assenza di incremento patrimoniale.

pag. 499

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4157/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Cessione della nuda proprietà di un immobile – Rendita vitalizia – Base imponibile – Criterio del “prezzo valore” – Non si applica.

pag. 500

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4163/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Trasferimenti immobiliari – Vendita con riserva di proprietà – Atto ricognitivo – Piccola proprietà contadina – Applicazione della tariffa in misura fissa.

pag. 501

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4188/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Esenzione – Provvedimenti giurisdizionali derivanti da sentenze di giudice di pace – Pignoramento mobiliare presso terzi – Valore inferiore a € 1.033 – Determinazione della soglia di esenzione – Valore della causa originaria – Accoglimento appello.

pag. 502

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4191/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Brigante.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di rettifica e liquidazione – Valore venale in comune commercio – Sospensione necessaria per pregiudizialità-dipendenza – Causa civile di nullità dell'atto di compravendita – Conflitto di giudicati – Esclusione – Effetto sostitutivo della sentenza di appello – Regolarità della motivazione – Onere probatorio a carico del contribuente – Rigetto.

pag. 502

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4634/2025, depositata il 22/07/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione - Compravendita immobiliare - Agevolazione prima casa – Onere della prova al contribuente – Documentazione in atti - Assolta - Illegittimità – Sussiste.

pag. 504

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5109/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Registro, ipotecarie e catastali – Rendita Vitalizia – Contratto di mantenimento – Base imponibile – Meccanismo prezzo valore.

pag. 505

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5430/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Registro, ipotecarie e catastali – Finanziamento soci enunciato nella delibera di ripianamento perdite tramite rinuncia dei soci al proprio credito – Persistenza degli effetti delle disposizioni enunciate – Non sussiste – Imponibilità – Esclusione.

pag. 505

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 5985/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Di Marco, Rel. Aquino.

Registro, ipotecaria, catastale – Imposta di registro - Mutuo – Acquisto - Immobile - Agevolazione prima casa – Beneficio – Decadenza – Inidoneità – Alloggio pre-posseduto.

pag. 506

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 6004/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Negozi collegati – Art. 21 dPR 131/1986 – Accollo liberatorio – Negozi complessi – Autonomia tassazione – Esclusione.

pag. 507

Corte di Giustizia Tributaria di II^ grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6078/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Registro, ipotecarie e catastali - Registro – Avviso di liquidazione – Motivazione dell'atto – Mancata indicazione dell'imponibile e dell'imposta – Nullità – Sussiste - Processo di esecuzione – Ordinanza di assegnazione – Imposta fissa di registro (non proporzionale) - Illegittimità – Sussiste.

pag. 508

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.5 – Sentenza n. 7387/2025, depositata il 27/11/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis

Registro, ipotecarie e catastali – Contratto di locazione pluriennale – Risoluzione anticipata – Prova – Omessa denuncia – Debenza tributo fino alla scadenza naturale del contratto – Sussiste.

pag. 510

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7540/2025, depositata il 05/12/2025 – Pres. Di Marco, Rel. Aquino.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Enunciazione – Contratto di prestazione d'opera professionale – Incarico professionale – Identità delle parti – Autonomia giuridica dell'atto enunciato – Contratto verbale – Spese di lite.

pag. 511

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7612/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Registro, ipotecarie e catastali – Appello – Imposta di registro – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione dell'applicazione dell'imposta proporzionale – Valutazione della Corte sulla natura della sentenza civile (nullità di clausola contrattuale e condanna ripristinatoria) – Esclusione dell'applicazione dell'imposta proporzionale – Applicazione dell'imposta fissa per dichiarazione di nullità di clausola contrattuale – Rigetto dell'appello.

pag. 511

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 7658/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Sentenza di condanna – Inadempimento contrattuale – Imposta sul valore aggiunto – Principio di alternatività Iva/Registro – Funzione recuperatoria – Funzione risarcitoria – Nesso diretto – Presupposto Iva – Imposta proporzionale del 3%.

pag. 512

RIMBORSI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 776/2025, depositata il 05/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Blasi.

Rimborsi – Giudizio di ottemperanza di sentenza, di cui si chiede l'esecuzione coattiva, impugnata in appello – Accoglimento del ricorso in appello – Rischio di soccombenza del contribuente nel giudizio di ottemperanza – Sussiste.

pag. 514

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 997/2025, depositata il 17/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Rimborsi - Giudizio di ottemperanza – Rimborso delle spese di giudizio – Autotutela e spese di giudizio - Responsabilità aggravata – Condanna al pagamento – Natura delle spese di lite - Principio dell'esito globale – Omessa liquidazione delle spese di giudizio disposte dalla Cassazione - Illegittimità della sentenza del Giudice di rinvio.

pag. 515

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1412/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Rimborsi - Ires, Irap – Indeducibilità dell'imposta municipale propria dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive - art. 14, co. 1, del d. lgs. 14/03/2011, n. 23, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, co. 715, della l. 27/12/2013, n. 147 - Illegittimità costituzionale – Annualità d'imposta successive al 2012 – Maggiore Ires corrisposta – Diritto al rimborso – Insussistenza.

pag. 517

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3069/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Chiné.

Rimborsi - Ires indebitamente versata - Decorrenza degli interessi Applicazione dell'art. 44 d.P.R. 602/1973.

pag. 518

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3415/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Sessa, Rel. Fantini

Rimborsi - Rimborso di imposte versate in eccesso – Applicabilità dell'44 del d.P.R. 602/1973 – Criteri per la quantificazione degli interessi dovuti.

pag. 519

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6273/2025, depositata il 20/10/2025 – Pres. Salzano, Rel. Chiné.

Rimborsi - Istanza Imu e Tasi – Annullamento in autotutela versamento in eccesso per errore nel calcolo dell'imposta – Diniego del Comune per presunta prescrizione – Erroneità – Accoglimento in 2° Grado.

pag. 520

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6281/2025, depositata il 20/10/2025 – Pres. e Rel. Solaini.

Rimborsi - Diniego di rimborso – Presupposto assoggettamento Irap – Attività professionale svolta esclusivamente all'interno di una struttura organizzata da terzi.

pag. 521

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6813/2025,
depositata il 06/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudati.**

*Rimborsi - Crediti di imposta Irpeg – Onere della prova del diritto al rimborso – CTU disposta dal
giudice di merito – Mancata/insufficiente contestazione/contraddizione degli esiti della CTU dalle
parti – Rigetto appello principale e incidentale.*

pag. 522

RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 631/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Riscossione e misure cautelari – Soggetto contribuente – Dichiarazione fiscale – Presentazione CAAF – Soggetto professionista RAF – Visto conformità infedele – Rileva – Sanzione irrogata – Imposta evasa + accessori – Rileva – Ente impositore legittimato – Direzione Regionale Entrate – Facoltà deroga – Esclusione – Direzione Provinciale Entrate – Domicilio fiscale contribuente – Non rileva – Soggetto professionista – Direzione Provinciale Entrate – Domicilio fiscale professionista – Mancata considerazione – Illegittimità ruolo esecutivo – Consegue.

pag. 524

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1361/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta – Rel. Frattarolo.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Recupero crediti d'imposta – Iscrizione in ruoli straordinari – Art. 15 d.P.R. n. 602/1973 – Assenza di motivazione – Illegittimità dell'atto impugnato – Sussiste.

pag. 525

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Riscossione e misure cautelari – Prescrizione – Imposta di registro – Termine ordinario decennale.

pag. 526

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1555/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Maio, Rel. Maio.

Riscossione e misure cautelari – Intimazione di pagamento – Prodromica cartella di pagamento – Omessa notifica intervenuta decadenza dal potere accertativo – Mancanza di atti interruttivi della prescrizione – Decadenza dal potere accertativo – Consegue.

pag. 527

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2081/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo PEC non risultante dai pubblici registri (IPA, REGINDE, INIPEC) – Nullità – Inesistenza – Sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. – cartella di pagamento priva di firma digitale.

pag. 528

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2206/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Riscossione e misure cautelari – Iscrizione a ruolo – Competenza territoriale – Visto di conformità fiscale infedele – Artt. 39 d. lgs. n. 241/1997.

pag. 529

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2231/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Riscossione e misure cautelari – Intimazione di pagamento – Notifica atto presupposto – Prova – Produzione in appello di nuovi documenti – Art. 58 d.lgs. 546/1992 – Nuova formulazione.

pag. 531

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2377/2025, depositata il 08/04/2025 - Pres. Lunerti, Rel. Monaca.

Riscossione e misure cautelari - Estratto di ruolo – Impugnabilità – Condizione – Prova del pregiudizio nei rapporti con la P.A.

pag. 532

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza 2604/2025, depositata il 22/04/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Riscossione e misure cautelari – Notifica cartella di pagamento – Termini decadenziali – Legislazione emergenziale Covid - Sospensione legale – Applicabilità.

pag. 533

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2662/2025, depositata il 28/04/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Riscossione e misure cautelari - Concessionario della riscossione - Competenza territoriale – Preavviso di fermo amministrativo – Domicilio fiscale del contribuente - Violazione - Illegittimità.

pag. 534

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2800/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Riscossione e misure cautelari - Debiti tributari – Estinzione dell'obbligazione – Compensazione – Contratti di accollo di debiti – Esclusione dalla compensazione.

pag.534

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3352/2025, depositata il 26/05/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento - Notificazione; Inammissibilità dell'appello; Sospensione dei termini di decadenza dell'attività di riscossione; Decadenza e prescrizione; Interessi moratori; Sanzioni; Onere probatorio.

pag. 536

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3696/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Riscossione e misure cautelari – Avviso bonario facoltativamente impugnabile – Illegittimità della cartella di pagamento – Necessaria impugnazione – Controlli automatizzati – Disconoscimento della perdita pregressa non costituisce mero controllo cartolare ma implica valutazioni giuridiche – Necessario atto di accertamento esplicitamente motivato – Diritto di difesa del contribuente.

pag. 540

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3803/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Riscossione e misure cautelari – Avvisi di intimazione – Prescrizione decennale – Interruzione.

pag.542

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3829/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Decreto Cura Italia - Notifica – Normativa emergenziale – Sospensione - Termini di decadenza.

pag. 542

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3830/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Normativa più favorevole - Sanzioni.
pag. 543

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4152/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Riscossione e misure cautelari – Preavviso di fermo amministrativo – Cartelle di pagamento – Indirizzo PEC non risultante dai pubblici registri – Irrilevanza – Carenza di legittimazione del personale Ader – Infondatezza – Raggiungimento dello scopo della notifica – Sanatoria.
pag. 543

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4204/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Riscossione e misure cautelari – Agenzia delle Entrate Riscossione – Competenza territoriale – Criteri– Violazione – Conseguenze.
pag. 544

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4497/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Riscossione e misure cautelari - Iva – Cartella di pagamento – Validità della notifica – Prescrizione decennale della pretesa impositiva – Si applica – liquidazione delle spese processuali superiore alla nota spese – Non ammessa.
pag. 545

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4643/2025, depositata il 22/07/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Invito al pagamento - Contributo unificato tributario – Impugnazione delle cartelle e dell'intimazione – Calcolo sul valore di ogni atto impositivo e non sulla somma dei valori - Legittimità – Sussiste.
pag. 546

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4801/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Rateizzazione – Decadenza - Covid 19.
pag. 547

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4827/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Pannone.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Inesistenza notifica avviso bonario – Controllo automatico – Omesso versamento del dichiarato – Contraddittorio preventivo – Pretesa infondata – Non necessita.
pag. 548

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5059/2025, depositata il 06/08/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Riscossione e misure cautelari – Società ricorrente – Anno imposta 2016 – Sede legale Roma - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma – Rileva - Società ricorrente – Successivo trasferimento – Sede legale Reggio Calabria - Rileva – Ruolo anno imposta 2016 - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma – Sussiste - Trasmissione ruolo esecutivo - Concessionario riscossione Roma – Incompetenza territoriale – Rileva - Ufficio competente ruolo –

Ambito territoriale Roma - Concessionario riscossione Reggio Calabria - Mancata richiesta delega – Rileva – Concessionario riscossione Roma - Notifica cartella pagamento – Sopravvenuta invalidità notifica – Consegu.

pag. 549

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5831/2025, depositata il 08/07/2025 – Pres. Lunerti e Rel. Terranova.

Riscossione e misure cautelari - Iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva – Invim – Decadenza – Prescrizione – Termine quinquennale – Termine decennale – Notifica cartella – Decorrenza termini – Sospensione COVID – Irrilevanza – Accoglimento.

pag. 550

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6258/2025, depositata il 17/10/2025 – Pres. Passero, Rel. Laudiero.

Riscossione e misure cautelari - Cartelle di pagamento – Regolarità della notifica delle cartelle di pagamento – Definitività dei Ruoli – Legittima costituzione in giudizio dell'ente della riscossione.

pag. 550

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6715/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Riscossione e misure cautelari – Notifica a mezzo posta elettronica certificata - Conformità digitale della cartella di pagamento – Firma digitale – Estensione “.p7m”.

pag. 551

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7500/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Cotta, Rel. Perone.

Riscossione e misure cautelari - Ires – Irpeg - Cartella di pagamento notificata all'ex socio dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese- Mancata previa notifica di nuovo e distinto accertamento - Responsabilità successoria - Non sussiste.

pag. 552

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7675/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Riscossione e misure cautelari - Controllo automatizzato ex art. 36-bis, d. P.R. 600/1973 – Controllo meramente cartolare – Sussiste – Disconoscimento del riporto delle perdite (art. 84 TUIR tramite controllo automatizzato – Illegittimo - Donazione d'azienda – Riporto delle perdite ex art. 84 TUIR – Legittima.

pag. 553

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3858/2025, depositata il 17/06/2025 – Pres. Clemente, Rel. Lello.

Statuto del contribuente – Difetto di motivazione degli atti – Provvedimento di rigetto della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale – Motivazione per relationem – Onere della prova – Infondatezza della pretesa.

pag. 555

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7067/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Catania, Rel. Blasi.

Statuto del contribuente – Autotutela obbligatoria – Fattispecie sorte antecedentemente alla notifica introdotta dal d.lgs.219/2023 – Inapplicabilità.

pag. 556

SUCCESSIONI E DONAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4239/2025, depositata il 07/01/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Successioni e donazioni – Dichiarazione di successione – Emendabilità dopo la scadenza del termine per la presentazione – Ammissibilità – Limiti.

pag. 557

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6414/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Successioni e donazioni - Intimazione di pagamento – Successione - Debiti riferiti al defunto - – Beneficio di inventario – Mancata accettazione definitiva - Esecuzione limitata ai beni dell'eredità giacente e non sul patrimonio dell'erede.

pag. 558

VIOLAZIONI TRIBUTARIE E SANZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2100/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Castiello.

Violazioni tributarie e sanzioni — Irrogazione sanzioni derivanti da esiti controlli formali – Compete – Direzione Regionale in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

pag. 560

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3805/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Violazioni tributarie e sanzioni – Visto di conformità infedele – Responsabilità – Natura sanzionatoria.

pag. 561

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5262/2025, depositata il 25/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Grechi.

Violazioni tributarie e sanzioni – Dichiarazione Imu – Omessa presentazione – Rileva – Violazione commessa – Ente impositore – Obbligo contestazione - Ciascuna annualità – Rileva – Stessa indole – Sussiste – Riferibilità pluralità annualità – Non rileva – Applicabilità cumulo giuridico – Sussiste – Ente impositore - Sanzione unica – Obbligo applicazione – Sussiste - Soggetto contribuente – Sanzioni irrogate – Onere probatorio giudizio – Obbligo assolvimento – Consegu.

pag. 561

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 8056/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Violazioni tributarie e sanzioni – Contribuente/ricorrente – Omesso versamento TASI – Autonome/differenti annualità – Oggettiva riferibilità – Non rileva – Violazioni commesse – Incidenza determinazione imponibile/imposta – Esclusione – Incidenza versamento – Sussiste – Violazione formale – Esclusione – Cumulo giuridico – Esclusione - Violazione sostanziale – Rileva – Cumulo materiale – Rileva

pag. 562

VARIA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. XI – Sentenza n. 889/2025, depositata l'11/02/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Varia - Residenza fiscale – Trasferimento all'estero – Art. 2 TUIR (versione vigente ante 1.1.2024) - Iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente – Presunzione assoluta - È tale - Superamento – Iscrizione all'AIRE - Necessità – Mancanza – Residenza fiscale in Italia - Sussistenza.

pag. 564

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1212/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Varia – Irba – Liti da rimborso – Difetto di legittimazione passiva – Inammissibilità del ricorso.

pag. 565

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1213/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Varia – Contributi di bonifica – Distribuzione onere probatorio – Natura giudizio tributario.

pag. 566

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1658/2025, depositata il 14/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Varia - Contributo AGCM.- , Cartella di pagamento - , Gruppo societario - Società italiana controllata da una società stabilita in un altro Stato membro - , Principio di non discriminazione - , Principio di libertà di stabilimento - , Articoli 18 e da 49 a 55 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE) - Limite massimo contribuzione AGCM - Esenzione dal pagamento per società controllate.

pag. 567

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2759/2025, depositata il 30/04/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Varia - Notificazioni – Appello – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione della regolarità della notifica e della prescrizione – Esclusione prescrizione per presenza di atti interruttivi – Rigetto dell'appello.

pag. 568

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4165/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Rel. Clemente.

Varia – Imposta unica sulle scommesse – Attività di raccolta esercitata da CTD per conto di bookmaker estero – Soggettività passiva del bookmaker – Irrilevanza del difetto di concessione – Solidarietà – Incertezza normativa oggettiva – Sanzioni non dovute.

pag. 568

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 4088/2025, depositata il 30/06/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Buccaro.

Varia - Agevolazioni ed esenzioni - “Prima casa” - Imposta sostitutiva sui finanziamenti — Pre-possidenza di altra abitazione non idonea a soddisfare le esigenze abitative – Successivo acquisto di abitazione nello stesso Comune – Compete.

pag. 569

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4165/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Rel. Clemente.

Varia – Imposta unica sulle scommesse – Attività di raccolta esercitata da CTD per conto di bookmaker estero – Soggettività passiva del bookmaker – Irrilevanza del difetto di concessione – Solidarietà – Incertezza normativa oggettiva – Sanzioni non dovute.

pag. 571

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4166/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Varia – Ivafe – Polizza assicurativa estera – Onere della prova – Quadro RW – Presunzione legale – Disconoscimento della firma – Valore probatorio delle dichiarazioni rese in altro giudizio – Prova atipica – Pretesa fondata.

pag. 572

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4184/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Varia – Contributo unificato nel processo amministrativo – Invito di pagamento – Esclusione progressione concorsuale – Motivi aggiunti – Impugnazione della graduatoria finale – Ampliamento del thema decidendum – Non sussiste – Atto consequenziale – Connessione forte – Esente.

pag. 573

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 6, Sentenza n. 4421/2025, depositata il 09/06/2025– Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Varia - Processo tributario – Dichiarazione dei redditi presentata oltre il termine – Invalidità – Sussiste - Validità credito di imposta – Non sussiste.

pag. 574

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 3, Sentenza n. 4426/2025, depositata il 10/07/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Giorgianni.

Varia - Accertamento - Accertamento induttivo – Scritture contabili inattendibili.

pag. 575

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4567/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Varia - Prelievo ex art. 15-bis d.l. 4 del 2022 – Riequilibrio prezzo energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili – Differenziale tra prezzo medio di riferimento e prezzo medio praticato – Funzione meramente regolatoria - Natura tributaria del prelievo – Esclusione.

4508

pag. 577

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4795/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Grechi.

Varia - Processo tributario – Notificazione dell'appello – Equipollenza tra la notifica dell'appello e la notificazione della sentenza – Decorrenza del termine breve per l'impugnazione da parte dell'appellato - Sussistenza.

pag. 575

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4797/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Varia - Accertamento – Rettifica rendite catastali – DOCFA – Procedimento estimativo – Proporzionalità della stima della rendita catastale – Principio di invarianza della motivazione degli atti impositivi.

pag. 579

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4802/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Varia - Contributo AGCM - Soglia massima di contribuzione – Diritto di stabilimento UE – Giudicato esterno.

pag. 580

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 14 - Sentenza n. 4855/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Varia - Catasto - Rettifica e attribuzione nuove rendite catastali - Efficacia dichiarativa – Applicabilità retroattiva - Imu - Avviso di accertamento - Notifica anche per i periodi precedenti - Legittimità - Unico limite - Termine di decadenza quinquennale.

pag. 580

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5418/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Varia – Contributo per il funzionamento dell’Autorità garante della concorrenza e del mercato – Società cooperativa agricola – Soggettività passiva – Sussiste.

pag. 581

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenze nn. 5914/2025, 5917/2025,

depositate il 06/10/2025. Pres. Di Marco, Rel. Silipo.

Varia - Registro – Cessione totalitaria di quote – Riqualficazione come cessione d’azienda – Esclusione – Tassazione in misura fissa – Legittimità – Irrilevanza degli effetti economici e degli elementi extratestuali.

pag. 582

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6236/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Chiné.

Varia - Processo tributario – Appello – Motivi specifici – Mancanza – Inammissibilità.

pag. 583



**CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO
DEL LAZIO**

—
ANNO 2025

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 114/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Irpef - Reddito da lavoro autonomo – Principio di cassa – Rilevanza reddituale nell'anno di percezione – Effettiva riscossione – Anno di emissione della fattura - Irrilevanza - Erronea imputazione ad altro anno da parte del contribuente – Diritto al rimborso – Sussiste.

pag. 226

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 126/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzione – Ente religioso – Abitazione religiosi – Attività amministrativa – Categoria catastale – Onere della prova.

pag. 121

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 129/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Accertamento - Imposta sul reddito delle persone fisiche Redditi fondiari - Contratto di locazione - Riduzione del canone – Scrittura privata – Obbligo di registrazione – Esclusione - Minor reddito percepito – Prova - Modalità – Compiuto assolvimento – Illegittimità atto impositivo – Consegue.

pag. 1

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 6 – Sentenza n. 200/2025, depositata il 10/01/2025 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.

Registro, ipotecarie e catastali – Atti giudiziari - Avviso liquidazione – Motivazione – Indicazione data e numero provvedimento – Sufficienza - Decreti ingiuntivi – Debenza imposta – Transazione extragiudiziale tra le parti – Irrilevanza.

pag. 474

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 252/2025, depositata il 13/01/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Giorgianni.

Processo tributario – Atti non impugnabili – Tutela anticipata – Mera facoltà – Rileva – Avviso presa in carico – Natura immediatamente impositiva – Esclusione – Omessa impugnazione - Cristallizzazione pretesa – Esclusione – Autonoma impugnabilità – Esclusione – Eventuale interesse azione – Provvedimento lesivo pregresso – Mancata conoscenza – Funzionalità opposizione – Atto lesivo – Attrazione cognizione – Soggetto contribuente – Atto impositivo – Conoscenza notifica – Dichiarazione processuale – Avviso presa in carico – Opposizione giudiziale – Esclusione.

pag. 319

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 256/2025, depositata il 13/01/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Riforma d.lgs. 220/2023 – Ricorso introduttivo – Successiva opposizione – Rileva – Contumacia Concessionario resistente – Soggetto contribuente – Iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva - Cartella pagamento sottesa – Contestazione omessa notifica – Giudice adito - Accoglimento ricorso introduttivo – Concessionario resistente – Proposizione ricorso appello – Cartella pagamento sottesa - Compiuta notifica – Divieto produzione documentale – Consegue.

pag. 320

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 259/2025, depositata il 14/01/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Pannone.

Processo tributario – Ente impositore – Credito imposta ricerca sviluppo – Avvenuto disconoscimento - Soggetto contribuente/ricorrente – Opposizione atto impositivo - Parere MISE – Contestazione mancato svolgimento – Grado appello – Potere sostitutivo Giudice - Contestazione mancato esercizio – Non rileva – Parere MISE – Soggetto contribuente/ricorrente – Onere precipuo – Omesso assolvimento – Rileva.

pag. 321

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 307/2025, depositata il 15/01/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Atto impositivo – Opposizione giudiziale – Fase reclamo/mediazione – Ente impositore – Annullamento atto impositivo – Termine ragionevole – Sussiste – Soggetto contribuente/ricorrente – Deposito ricorso CGT – Giudice prime cure – Estinzione giudizio – Compensazione spese giudizio – Soggetto contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso appello – Liquidazione spese giudizio – Avvenuta contestazione – Giudice gravame - Soccombenza virtuale – Esclusione – Spese giudizio – Compensazione entrambi gradi – Consegue.

pag. 322

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 311/2025, depositata il 16/01/2025 – Pres. e Rel. Sorrentino.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Esito controllo formale – Avviso bonario - Contestazione mancata conoscenza - Ente resistente – Costituzione giudizio – Avviso bonario - Avvenuta produzione documentale – Contribuente/ricorrente – Integrazione motivi ricorsi – Mancata notifica - Memoria illustrativa – Avvenuto deposito - Contestazione produzione documentale – Mancata introduzione – Ente resistente – Omessa notifica - Rileva – Data udienza – Pregressa fissazione – Contribuente/ricorrente - Integrazione motivi ricorsi - Istanza rinvio udienza – Mancata richiesta – Contribuente/appellante – Produzione documentale ente resistente – Grado appello - Preclusione contestazione processuale – Consegue.

pag. 323

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 322/2025, depositata il 16/01/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Processo tributario – Giudizio rinvio – Soggetto contribuente – Proposizione ricorso riassunzione – Contumacia ente impositore – Non rileva – Domande grado appello – Implicita avvenuta rinuncia –

Esclusione – Giudice rinvio - Preclusione giudicato interno – Esclusione – Appello ente impositore – Obbligo scrutinio – Consegue.

pag. 324

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 361/2025, depositata il 20/01/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.

Processo tributario – Pignoramento presso terzi – Giudice esecuzione adito – Motivi opposizione – Inesistenza PPT – Provenienza PEC sconosciuta – Eccesso di tutela – Pluralità terzi eseguiti – Omessa/invalida notifica cartella pagamento – Giudice esecuzione adito – Difetto giurisdizione – Sussiste - Data discussione merito - Termine assegnato – Non rileva – Notifica ricorso tributario - Termine ordinario – 60 giorni notifica atto – Mancato rispetto – Giudice tributario adito – Rilevazione tardività – Consegue.

pag. 325

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 382/2025, depositata il 20/01/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Processo tributario – Giudice tributario adito – Ricorso appello - Ordine logico questioni – Facoltà deroga – Decisione questione principale – Rileva – Questioni non esaminate – Decisione differente – Inidoneità supporto – Rileva - Principio ragione più liquida – Rispetto economia processuale – Sussiste – Vaglio questioni prospettate – Oggettivo esaurimento – Sussiste – Corrispondenza chiesto/pronunciato – Consegue.

pag. 326

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 390/2025, depositata il 21/01/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Soggetto contribuente – Trattazione pubblica udienza – Regolare proposizione istanza – Giudice adito – Decisione camera consiglio – Violazione diritto difesa – Sussiste – Soggetto contribuente - Proposizione ricorso appello – Eccezione preliminare – Nullità sentenza – Sussiste - Giudice gravame – Giudizio primo grado – Obbligo retrocessione – Esclusione – Facoltà decisione merito – Consegue.

pag. 327

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 404/2025, depositata il 21/01/2025 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Processo tributario – Ente impositore appellato – Costituzione giudizio – Spese giudizio favore – Richiesta rideterminazione quantitativa - Appello incidentale – Mancata proposizione – Giudice gravame – Mancata pronuncia – Consegue.

pag. 328

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 415/2025, depositata il 22/01/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Avviso rettifica/liquidazione – Compravendita immobile - Ente impositore – Rideterminazione valore - Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Contestazione preliminare – Delibera comunale - Destinazione commerciale immobile – Vincolo esclusivo - Produzione documentale delibera – Rileva - Giudice prime cure – Mancata produzione documentale – Erronea assunzione – Rileva - Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso appello - Giudizio secondo grado – Avvenuta produzione documentale - Contestazione sussistenza - Giudice gravame – Mancata produzione documentale – Reiterata erronea assunzione – Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso revocazione – Supposta inesistenza fatto – Rileva – Rilevanze atti causa – Verità positivamente stabilita – Sussiste - Errore di fatto – Sussiste – Accoglimento ricorso revocazione – Consegue – Giudice revocazione – Eccezione merito - Obbligo scrutinio – Sussiste – Riforma sentenza primo grado – Consegue.

pag. 329

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 416/2025, depositata il 22/01/2025 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Processo tributario – Ente impositore – Processo Verbale Constatazione – Avvenuta notifica – Contribuente/ricorrente – Produzione memoria difensiva – Rileva – Ente impositore – Atto impositivo – Avvenuta notifica – Contribuente/ricorrente – Mancata ricezione – Sottrazione/distruzione corrispondenza – Rileva – Procura Repubblica competente – Denuncia querela – Tempestiva proposizione – Rileva – Giudizio primo grado – Ricorso introduttivo – Contribuente/ricorrente – Tardiva proposizione – Rimessione in termini – Introduzione richiesta giudizio – Giudice adito – Atto impositivo – Supposta recettività – Denuncia querela – Supposta insufficienza – Ricorso introduttivo – Inammissibilità per tardività – Contribuente/ricorrente – Ricorso appello – Giudice gravame – Atto impositivo – Presunzione recettività relativa – Ammissibilità prova contraria – Sussiste – Contribuente/ricorrente – Mancata ricezione atto impositivo – Riconducibilità fatto terzo – Rileva – Diritto difesa – Impedito esercizio – Rileva – Ammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 329

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 466/2025, depositata il 23/01/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Interesse ad agire – Difetto – Rilievo d'Ufficio – Inammissibilità – Ius superveniens.

pag. 330

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 488/2025, depositata il 24/01/2025 – Pres. Greco, Rel. Lello.

Registro, ipotecarie e catastali – Atti dichiarativi – Atti ricognitivi – Regime applicabile.

pag. 475

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 585/2025, depositata il 28/01/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Notificazioni – Diretta per posta – Consegna al portiere – Senza invio raccomandata informativa (CAN).

pag. 285

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 626/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Processo tributario – Ricorso appello – Sentenza appellata – Motivi dissenso – Mancata individuazione – Rileva – Sentenza appellata – Errori e/o omissioni – Mancata specificazione – Rileva – Sentenza appellata – Progetto alternativo decisione – Mancata proposizione – Rileva – Mancanza autosufficienza – Sussiste – Inammissibilità ricorso appello – Consegue.

pag. 331

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 630/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura

Iva – Morte imprenditore individuale – Pluralità eredi – Comunione ereditaria – Sussiste – Società di fatto – Rileva – Attività commerciale – Presunzione esercizio – Sussiste – Obbligo sopravvenuto eredi – Comunicazione Ufficio – Dati comunione ereditaria – Mancato adempimento – Pluralità eredi – Attività commerciale – Cessazione de facto – Rileva – Credito Iva de cuius – Pluralità eredi – Legittimità richiesta – Sussiste – Richiesta documentazione Ufficio – Cespiti aziendali – Avvenuta dismissione – Pluralità eredi – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Legittimità diniego Ufficio – Consegue.

pag. 250

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 631/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Riscossione e misure cautelari – Soggetto contribuente – Dichiarazione fiscale – Presentazione CAAF – Soggetto professionista RAF – Visto conformità infedele – Rileva – Sanzione irrogata – Imposta evasa + accessori – Rileva – Ente impositore legittimato – Direzione Regionale Entrate – Facoltà deroga – Esclusione – Direzione Provinciale Entrate – Domicilio fiscale contribuente – Non rileva – Soggetto professionista – Direzione Provinciale Entrate – Domicilio fiscale professionista – Mancata considerazione – Illegittimità ruolo esecutivo – Consegue.

pag. 524

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 654/2025, depositata il 31/01/2025 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.

Accertamento – Imu/Ici – Violazioni tributarie e sanzioni – Imposte locali.

pag. 002

Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 704/2025, depositata il 03/02/2025 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.

Processo tributario - Atto di recupero credito – Crediti inesistenti e crediti non spettanti – Omessa produzione documentale richiesta in fase istruttoria – Non imputabilità al contribuente della condotta omissiva – Preclusione processuale ex art. 32 co. 4 d.P.R. 600/1973 – Non sussiste.

pag. 332

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 710/2025, depositata il 03/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Registro, ipotecarie e catastali – Decreto ingiuntivo – Restituzione di somme indebitamente percepite a titolo di incentivi – Gestore dei Servizi Energetici – Spettanza dell'esenzione – Nozione di Stato-persona – Società a partecipazione pubblica – Esclusione dal beneficio.

pag. 475

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 731/2025, depositata il 04/02/2025 – Pres. Campelli, Rel. Caridi.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Ici - Tasi – Enti ecclesiastici – Dimostrazione requisito soggettivo ed oggettivo – Spettanza dell'esenzione – Onere della prova – Attività oggettivamente commerciali – Esclusione dal beneficio.

pag. 074

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 776/2025, depositata il 05/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Blasi.

Rimborsi – Giudizio di ottemperanza di sentenza, di cui si chiede l'esecuzione coattiva, impugnata in appello – Accoglimento del ricorso in appello – Rischio di soccombenza del contribuente nel giudizio di ottemperanza – Sussiste.

pag. 514

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 782/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Iva – Società non operative – Diniego al rimborso dell'eccedenza a credito – Illegittimità – Contrarietà della normativa interna al diritto comunitario - Sussiste.

pag. 251

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 783/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Accertamento – Determinazione sintetica del reddito – Dimostrazione della provenienza delle somme – Onere di prova contraria – Assolto. (prima massima).

pag. 3

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 783/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Processo tributario – Decisione basata su documenti in lingua con traduzione non asseverata – Legittimità – Obbligo di traduzione giurata – Non sussiste – Mera facoltà del giudice. (seconda massima).

pag. 334

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 765/2025, depositata il 05/02/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Finanza locale - Imu - Ici -Tasi – Particelle immobiliari iscritte separatamente in catasto ma costituenti sostanzialmente un'unica unità immobiliare – Esenzione – Spetta – Principio di prevalenza della sostanza sulla forma – Si applica.

pag. 122

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 785/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Accertamento – Integrazione postuma della motivazione – Inammissibilità.

pag. 004

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 853/2025, depositata il 10/02/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Notificazioni – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo pec – Art. 26 d.P.R. n.602 del 1973 – Indirizzo mittente - Casella di posta elettronica non indicata nei pubblici registri – Necessità – Esclusione – Riferibilità atto al mittente - Validità notifica – È tale.

pag. 286

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 858/2025, depositata il 10/02/2025 – Pres. e Rel. Fraioli.

Finanza locale – Tasse automobilistiche - Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT)- Trasferimento sede legale e iscrizione dei veicoli PRA di regioni autonome aventi trattamento fiscale meno gravoso – Abuso del diritto – Esclusione - Legittimo Risparmio di imposta - Fondamento – Rispetto del presupposto impositivo - Libertà di stabilimento e di iniziativa economica.

pag. 216

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. XI – Sentenza n. 889/2025, depositata l'11/02/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Varia - Residenza fiscale – Trasferimento all'estero – Art. 2 TUIR (versione vigente ante 1.1.2024) - Iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente – Presunzione assoluta - È tale - Superamento – Iscrizione all'AIRE - Necessità – Mancanza – Residenza fiscale in Italia - Sussistenza.

pag. 564

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 891/2025, depositata il 18/04/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Iva – Operazioni elusive – Leasing immobiliare – Finanziamento dissimulato – Sopravvalutazione immobili – Prova presuntiva – Art. 2729 c.c. – Valutazione elementi indiziari – Libera valutazione prove – Art. 116 c.p.c. – Cassazione con rinvio – Motivazione – Sufficienza.

pag. 252

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 997/2025, depositata il 17/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Rimborsi– Rimborso delle spese di giudizio – Autotutela e spese di giudizio - Responsabilità aggravata – Condanna al pagamento – Natura delle spese di lite - Principio dell'esito globale – Omessa liquidazione delle spese di giudizio disposte dalla Cassazione - Illegittimità della sentenza del Giudice di rinvio.

pag. 515

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1011/2025, depositata il 17/02/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Processo tributario – Imu – Rendite catastali – Pregiudizialità giudizio sulle rendite – Immediata esecutività sentenza in materia catastale e rapporto con il giudicato sulle rendite.

pag. 335

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1087/2025, depositata il 19/02/2025 – Pres. Cappelli e Rel. Mercurio.

Irpef - Reddito da lavoro dipendente di natura estera – Prestazione lavorativa svolta in via esclusiva e continuativa all'estero – Centro di interessi vitali stabilito nello Stato estero – Imposizione soltanto presso lo Stato estero – Sussiste.

pag. 227

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1165/2025, depositata il 21/02/2025 – Pres. e Rel. Mazzi.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Cartella di pagamento – Omessa notifica dell'atto prodromico – Sollecito di pagamento – Atto non autonomamente impugnabile – Facoltà e non onere di impugnazione – Art. 19 d.lgs. 546/1992 – Invalidità derivata – Presupposto impositivo.

pag. 202

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1178/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Giudizio di revocazione – Art. 395 c.p.c. – Art. 64 d.lgs. 546/92 – Errore di fatto revocatorio – Valutazioni giuridiche – Legittimazione processuale – Litisconsorzio necessario.

pag. 338

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1186/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Catasto - Classamento– Procedura DOCFA – Rettifica della rendita – Categoria A/2 e A/3– Comparazione estimativa – Immobili simili – D.m. 701/1994 – Difetto di motivazione – Non sussiste.

pag. 103

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1212/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Varia – Irba – Liti da rimborso – Difetto di legittimazione passiva – Inammissibilità del ricorso.

pag. 565

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1213/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Varia – Contributi di bonifica – Distribuzione onere probatorio – Natura giudizio tributario.

pag. 266

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1304/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Caso.

Registro, ipotecarie e catastali – Pignoramento presso terzi – Imposta di registro in misura fissa – Imposta di registro in misura proporzionale – Ordinanze di assegnazione dei crediti pignorati – Attuazione di un titolo esecutivo – Atto registrato – Accertamento del quantum del credito – Terzo pignorato – Accoglimento – Mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale.

pag. 477

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 - Sentenza n. 1312/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. e Rel. Reali.

Registro ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione – Decadenza – Termine triennale – Decreto del Direttore di mancato funzionamento dell'ufficio – Assenza – Infondatezza - Sussiste.

pag. 478

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 3 – Sentenza. n. 1314/2024, depositata il 27/02/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Caso.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Registrazione atto giudiziario - Cartella di pagamento – Pagamento da parte del coobbligato – Sgravio cartella di pagamento – Cessazione materia del contendere - Compensazione spese di lite – Illegittimità – Sussiste.

pag. 479

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1317/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Registro, ipotecarie e catastali – Recupero crediti d'imposta - Agevolazione acquisto prima casa – DSU – ISEE - Trentasei anni – Insussistenza condizioni e requisiti – Stipula dell'atto – Decadenza benefici – Mancata indicazione formale - Controlli automatici –Controlli sostanziali – Accoglimento - Circolare amministrativa.

pag. 480

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1345/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Registro, ipotecarie e catastali – Obbligazione tributaria - Solidarietà passiva – Principio di uguaglianza - Pagamento dell'imposta – Parti del processo – Imposte indirette – Capacità contributiva – Registrazione degli atti giudiziari – Rapporto sostanziale – Pretesa fondata – Complessità interpretativa.

pag. 481

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza. n. 1348/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario - Tari – Cartella di pagamento – Avvisi di accertamento - Tardiva costituzione della parte resistente – Art. 23 e 31 d.lgs n. 546/1992 - Nuovi documenti in appello – Tardiva presentazione - Illegittimità – Sussiste.

pag. 339

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1349/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Tari - Cartella di pagamento - Avviso di pagamento – Nuovi documenti in appello – Illegittimità – Sussiste – Integrazione contraddittorio in primo grado – Mancata costituzione del concessionario e dell'ente impositore – Illegittimità – Non sussiste.

pag. 340

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1361/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta – Rel. Frattarolo.

Riscossione - Cartella di pagamento - Recupero crediti d'imposta – Iscrizione in ruoli straordinari – Art. 15 d.P.R. n. 602/1973 – Assenza di motivazione – Illegittimità dell'atto impugnato – Sussiste.

pag. 525

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 3 – Sentenza n. 1363/2025,

depositata il 03/03/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Savo Amodio.

Processo tributario - Irpef – Avviso di iscrizione ipotecaria – Art. 58 d. lgs n. 546/1992 - Nuovi documenti in appello – Legittimità – Sussiste – Crediti Iva, Irap ed Irpef – Prescrizione decennale – Sanzioni e interessi – Prescrizione quinquennale – Legittimità – Sussiste.

pag. 342

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1376/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Processo tributario - Avviso di accertamento – Irpef – Comunicazione di presa in carico – Non impugnabilità – Art. 19 d. lgs n. 546/1992 – Legittimità – Sussiste.

pag. 343

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1385/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Contributo Unificato Tributario - CUT - Invito di pagamento - Ricorso – Atto proposto per motivi aggiunti – Pagamento ulteriore per contributo unificato – Art. 13, comma 6-bis, d. P.R. n. 115/2002 – Illegittimità – Sussiste.

pag. 115

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1412/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Rimborsi - Ires, Irap – Indeducibilità dell'imposta municipale propria dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive - art. 14, co. 1, del d. lgs. 14/03/2011, n. 23, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, co. 715, della l. 27/12/2013, n. 147 - Illegittimità costituzionale – Annualità d'imposta successive al 2012 – Maggiore Ires corrisposta – Diritto al rimborso – Insussistenza.

pag. 517

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1416/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Agevolazioni ed esenzioni - Registro – Agevolazioni fiscali “prima casa” – Trasferimento dell'immobile acquistato nel quinquennio – acquisto di un 'nuovo' immobile entro un anno – Superamento del termine – Ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile acquistato all'asta – Forza maggiore – decadenza dall'agevolazione – Esclusione.

pag. 076

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza 1501/2025, depositata il 06/03/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Costituzione in giudizio - Difetto prova della notifica – Inammissibilità.

pag. 344

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1520/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Processo tributario – Appello – Motivi specifici – Mancanza – Inammissibilità.

pag. 347

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1526/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Agevolazioni - Immobile di interesse storico - Obbligo della dichiarazione: non sussiste - Giudicato esterno in materia tributaria - Rapporti di durata - Efficacia in un diverso giudizio - Condizioni – Limiti.

pag. 123

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1532/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Accertamento – Società di capitali cessata - Notificazione degli atti al socio - Successione nei rapporti debitori.

pag. 005

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza 1548/2025, depositata il 09/03/2025 – Pres. e Rel. Perla.

Processo tributario - Riassunzione a seguito di rinvio della S.C. di Cassazione – Inammissibilità della riassunzione per la parte del giudizio non oggetto di rinvio – Ires - Elementi di prova per la deducibilità delle perdite su crediti – Necessità anche in caso di cessione dei crediti a società specializzata.

pag. 349

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Riscossione – Prescrizione – Imposta di registro – Termine ordinario decennale.

pag. 526

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Processo tributario - Intimazione di pagamento – Regolarità della sequenza procedimentale, registrazione dell'atto, emissione e notifica dell'avviso di liquidazione – Regolarità della notifica della cartella di pagamento - Irretrattabilità del credito dell'Amministrazione Finanziaria Prescrizione - Riferimento alla disciplina sostanziale propria di ciascun tributo.

pag. 352

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Riscossione – Prescrizione – Imposta di registro – Termine ordinario decennale.

pag. 526

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1551/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi-Tasi – Base imponibile – Applicazione al giudizio di sentenza non passata in giudicato e non annotata agli atti catastali - Esclusione.

pag. 125

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1553/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Registro, ipotecarie e catastali – Alternatività Iva Registro – Risarcimento da danno emergente– Imposta di Registro proporzionale – Applicazione.

pag. 483

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1555/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Maio, Rel. Maio.

Riscossione e misure cautelari - Intimazione di pagamento –Prodromica cartella di pagamento – Omessa notifica intervenuta decadenza dal potere accertativo – Mancanza di atti interruttivi della prescrizione - Decadenza dal potere accertativo – Conseguenze.

pag. 527

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1556/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Agevolazioni ed esenzioni - Immobile di interesse storico – Accertamento Tasi- Verifica del vincolo diretto e vincolo indiretto ai fini della riduzione della base imponibile.

pag. 077

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1608/2025, depositata il 11/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Iva – Differenziali su contratti di finanza derivata conclusi con un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea – Mancata inclusione nella percentuale di detrazione – Indebita detrazione – Operazione carente del presupposto territoriale – Pretesa infondata.

pag. 254

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1628/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Ente non commerciale – Attività di formazione e culturale – Modalità non commerciale -Produzione di idonea documentazione - Esenzione – Compete.

pag. 126

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1632/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione – Occupazione abusiva – Denuncia – Avvio di azione giudiziaria penale – Compete.

pag. 127

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1650/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu – Esenzione – Occupazione abusiva – Denuncia – Avvio di azione giudiziaria penale – Compete.

pag. 128

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1651/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Esenzioni - – Enti religiosi – Attività di religione o di culto – Immobili adibiti ad abitazione – Onere probatorio – Art. 7 d.lgs. 504/1992 – Interpretazione restrittiva, esclusione dall'agevolazione.

pag.078

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1658/2025, depositata il 14/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Varia - Contributo AGCM.- , Cartella di pagamento - , Gruppo societario - Società italiana controllata da una società stabilita in un altro Stato membro - , Principio di non discriminazione - , Principio di libertà di stabilimento - , Articoli 18 e da 49 a 55 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE) - Limite massimo contribuzione AGCM - Esenzione dal pagamento per società controllate.

pag. 567

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 1680/2025, depositata il 14/03/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Accertamento – Iresa - Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili Avviso di accertamento – Difetto di motivazione – Nullità.

pag. 008

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1704/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Processo tributario – Notifica indirizzo non iscritto nei pubblici registri – Regime di responsabilità per debiti erariali - Scissione – Responsabilità solidale – Sanzioni tributarie – Differenza obbligazione civile – Responsabilità illimitata della beneficiaria a prescindere dalla quota di patrimonio netto assegnatole.

pag. 354

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1706/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Scarzella.

Processo tributario - Simulazione del contratto di affitto di azienda –Riqualificazione come cessione di azienda – Operazioni giuridicamente inesistenti – Prova presuntiva –Responsabilità per debiti tributari del cedente.

pag. 355

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1713/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Falillo, Rel. Ufilugelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione - Abitazione principale – Coniugi con residenza in immobili diversi – Valore della residenza anagrafica – Onere della prova in capo al Comune.

pag. 130

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1741/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Processo tributario – Onere della prova – Presunzioni legali – Indagini finanziarie.

pag. 356

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1743/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Accertamento – Irpef – Altro – Cartella emessa ex artt. 36 bis, d.P.R. 600/1973 e 54 bis, d.P.R. 633/1972 – Omessa preventiva notifica della comunicazione bonaria – assenza di irregolarità e insussistenza di incertezze su aspetti rilevanti dei dati riportati nella dichiarazione – Annullabilità – Non consegue.

pag.008

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 1759/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Lepore, Rel. Briguori.

Accertamento - Residenza fiscale – Quadro RW – Presunzione di residenza ex art. 2, co., 2-bis, TUIR – Domicilio in Italia – Monitoraggio fiscale.

pag. 009

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1775/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Accertamento – Agevolazioni ed esenzioni – Registro, ipotecarie e catastali – Piccola proprietà contadina – Pertinenzialità – Strumentalità – Effettività del vincolo – Non spetta.

pag. 010

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1775/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Agevolazioni ed esenzioni – Registro, ipotecarie e catastali – Piccola proprietà contadina – Pertinenzialità – Strumentalità – Effettività del vincolo – Non spetta.

pag. 079

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1778/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Accertamento – Processo tributario – Presunzione di distribuzione di utili extra-contabili in capo ai soci di società di capitali a ristretta base proprietaria – Imposte sui redditi – Rapporti fra l'accertamento della società e quello dei soci – Efficacia riflessa del giudicato sostanziale.

pag. 011

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1784/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Accertamento – Art. 39 d.P.R. 600/73 - Presunzioni – Trust – Irpef - Ivafe – Costi non inerenti - Praesumptio de presunto.

pag. 013

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. n. 4 – Sentenza n. 1796/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Baldi.

Iva – Rimborso – Mancato raggiungimento dei ricavi fissati dall'art. 30 l. n. 724 del 1994 – Non spettanza.

pag. 256

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1797/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Accertamento – Catasto – Categoria speciale – Motivazione – Sopralluogo – Valutazione di immobili simili – Non necessita.

pag. 014

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1800/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Accertamento - Fatture per operazioni inesistenti – Effettività del servizio – Onere probatorio – Iva – Società cartiera.

pag. 015

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1804/2025, depositata il 19/03/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Monaca.

Finanza locale – Imu - Ici - Tasi – Esenzione – Immobili abusivamente occupati – Locazione degli immobili – Assenza del possesso – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Denuncia all'autorità giudiziaria.

pag. 131

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1818/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Registro, ipotecarie e catastali – Registrazione del decreto ingiuntivo – Enunciazione fideiussione – Autosufficienza dell'atto enunciante.

pag. 487

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 - Sentenza n. 1864/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Notificazioni - Prova dell'avvenuta notificazione dell'appello – Ricevute di accettazione e di consegna in formato “.pdf” – Inammissibilità – Sussiste - Esibizione del documento informatico in formato “.eml” – Necessita.

pag. 288

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 1868/2025,

depositata il 20/03/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Irpef - Reddito di lavoro autonomo - Indagini bancarie - Presunzioni legali relative - Inversione dell'onere della prova.

pag. 228

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 1948/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Galeota.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Riduzione dell'imposta per inagibilità – Assenza di specifica dichiarazione – Inagibilità già nota al Comune – - Principio di buona fede e leale collaborazione – Agevolazione - Compete.

pag. 132

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 1962/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Accertamento – Inerenza – Qualitativa – Vincolo funzionale – art. 109 co. 5 dPR 917/1986 – Onere della prova - Imposte dirette – Ires – Irap – Fattura – Valore indiziario – Deduzione – Violazione – Falsa applicazione – Attività d'impresa.

pag. 016

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1995/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Mancini.

Agevolazioni ed esenzioni – Avviso di accertamento – Indebito beneficio – Agevolazione – Imposte dirette – Ires – Addebito illegittimo – Attività d'impresa – Enti di amministrazione del culto cattolico – Proventi derivanti da locazione del patrimonio immobiliare – Mero godimento – Fine istituzionale.

pag. 080

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2003/2025, depositata il 26/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.

Processo tributario – Ricorso introduttivo – Atto presupposto – Vizi di notifica – Litisconsorzio necessario – Sussiste – Integrazione del contraddittorio – Necessaria – Grado di appello – Contraddittorio non integro – Rimessione in primo grado – Necessaria.

pag. 357

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 - sentenza n. 2043/2025, depositata il 26/03/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Separazione coniugale - Assegnazione abitazione familiare – Soggettività passiva - Diritto di abitazione – Trasferimento della proprietà – Mancato aggiornamento catastale.

pag. 133

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2053/2025, depositata il 23/3/2025 – Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento – Irpef – Società di persone – Soci – Litisconsorzio necessario – Contraddittorio – Necessita.

pag. 018

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza 2055/2025, depositata il 27/03/2025 – Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento - Responsabilità del socio – Rapporto di successione – Limite del valore dei beni ricevuti – Irretroattività dell'art. 28 d.lgs. 175/2014 – Obbligo del contraddittorio.

pag. 018

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2060/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Lentini, Rel. Crisanti.

Iva – Diniego di rimborso – Pagamento del corrispettivo – Detrazione dell'imposta — Domande ed eccezioni nuove – Infondatezza – Onere della prova.

pag. 257

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2069/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Caso.

Notificazioni – Cartella esattoriale notificate – Indirizzo del contribuente presente da visure anagrafiche – Irreperibilità relativa con notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c.– Sussiste.

pag. 289

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2072/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Caso.

Processo Tributario – Nuovi documenti in appello – Ammissibilità dell'appello – Non tardività del deposito – Legittimità della produzione documentale in appello – Sussiste.

Notificazioni – Mancata notifica degli atti propedeutici – Possibilità identificazione mittente – Vizio per assenza nei pubblici elenchi – Non sussiste.

Notificazioni – Indirizzo PEC non attivo – Deposito portale Infocamere – Successiva raccomandata – Perfezionamento notifica – Sussiste.

Notificazioni – Utilizzo operatori postali privati – Raccomandata informativa – Perfezionamento notifica – Sussiste.

pag. 359

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2081/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo PEC non risultante dai pubblici registri (IPA, REGINDE, INIPEC) – Nullità – Inesistenza – Sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. – cartella di pagamento priva di firma digitale.

pag. 528

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza 2084/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Registro, ipotecarie e catastali – Accertamento – Appello – Avviso di Liquidazione – TUR – Riqualficazione – Contratto preliminare – Contratto compravendita.

pag.488

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2099/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Irpef – Incentivo all'esodo – Art. 19, comma 6-bis del d.P.R. n. 917/1986 – Disciplina transitoria del d.l. n. 223/2006 - Applicazione dell'aliquota agevolata – Somme pagate successivamente al 2006 e riferite a piani di inventivi precedenti – Rimborso delle maggiori ritenute subite – Compete.

pag.229

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2100/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Castiello.

Violazioni tributarie e sanzioni — Irrogazione sanzioni derivanti da esiti controlli formali – Compete – Direzione Regionale in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

pag.560

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15. Sentenza n. 2129/2025, depositata il 28/03/2025 - Pres. e Rel. Fraioli.

Processo tributario - Articolo 53 del d.lgs.n.546/92 - Omesso deposito dell'appello notificato. Costituzione dell'appellato – Improcedibilità - Difetto di giurisdizione in materia di contributi a fondo perduto ex art.25 d.l. n.34/2020.

pag. 360

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11. - Sentenza n. 2147/2025, depositata il 31/03/2025 - Pres. Perla, Rel. Scarzella.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Omesso versamento - Presupposto dell'imposta . Onere probatorio - Contribuente iscritto all'AIRE nell'anno d'imposta oggetto dell'avviso di accertamento.

pag. 202

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12– Sentenza n. 2156/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Iva – Frode carosello – Fatture soggettivamente inesistenti – Detrazione – Contraddittorio endoprocedimentale – Diritto di difesa – Motivazione dell'atto – Onere della prova – Pretesa infondata.

pag. 258

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2167/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Irpef – Detrazioni– Spese universitarie all'estero –Detraibilità - Spetta nel limite riconosciuto per le Università italiane.

pag. 230

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza 2170/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Aree di produzione – Attività produttive – Rifiuti speciali – Smaltimento a carico del contribuente – Onere probatorio – Esenzione – Esenzione ope legis – Pretesa infondata.

pag. 205

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2206/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Riscossione e misure cautelari – Iscrizione a ruolo – Competenza territoriale – Visto di conformità fiscale infedele – Artt. 39 d. lgs, n. 241/1997.

pag. 529

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2227/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Francaviglia.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi– Omessa denuncia –Sanzioni – Cumulo giuridico – Inapplicabilità – Esenzione Imu – Omessai presentazione della dichiarazione - Conoscenza aliunde d parte del Comune dei fatti che comportano l'esenzione – Irrilevanza.

pag.134

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2231/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Riscossione e misure cautelari – Intimazione di pagamento – Notifica atto presupposto – Prova – Produzione in appello di nuovi documenti - Art. 58 d.lgs. 546/1992 – Nuova formulazione.

pag. 531

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2377/2025, depositata il 08/04/2025 - Pres. Lunerti, Rel. Monaca.

Riscossione e misure cautelari – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Condizione – Prova del pregiudizio nei rapporti con la P.A.

pag. 532

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2386/2025, depositata il 08/04/2025 -Pres. Sorrentino, Rel. Leone.

Iva – Cedente venditore – Mancato versamento dell'imposta - Cessionario acquirente –Cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale - Responsabilità solidale - Sussiste.

pag. 259

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2388/2025, depositata il 09/04/2025 - Pres. Salzano, Rel. Chiné.

Finanza Locale - Imu-Ici-Tasi - Tasi - Dirigente dell'ufficio tributi o titolare della posizione organizzativa – Costituzione in giudizio – Legittimità.

pag. 135

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2390/2025, depositata il 09/04/2025 - Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Registro, ipotecarie e catastali – Iva –Terreno - Destinazione urbanistica – Edificabilità e non edificabilità – Distinzione dirimente.

pag. 489

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2403/2025, depositata il 09/04/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fruscella.

Processo tributario - Violazioni tributarie e sanzioni – Art. 21 bis d.lgs. n. 74/2000- Rilevanza della sentenza penale irrevocabile di assoluzione – Vincolo del giudicato penale ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo - Sussiste.

pag. 362

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2425/2025, depositata il 10/04/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu – Separazione consensuale – Art. 12 comma 3 decreto legge n. 132/2014 – Patto di trasferimento patrimoniale- Irrilevanza ai fini della soggettività passiva Imu.

pag. 136

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio,Sez. 17 - Sentenza n. 2470/2025, depositata il 14/04/2025 – Pres. Sessa, Rel. Ajello.

Notificazioni - Cartella di pagamento Ires – Notifica PEC – Mancata iscrizione dell'indirizzo PEC del mittente nei registri pubblici - Verificabilità dell'identità dell'ente notificante – Raggiungimento dello scopo - Validità della notifica.

pag. 290

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2471/2025, depositata il 14/04/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Avviso di accertamento – Immobili inagibili – Riduzione del 50% – Onere dichiarativo – SCIA – Inagibilità già nota al Comune - Principio di collaborazione e buona fede - Agevolazione – Compete.

pag. 081

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2495/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lello.

Processo tributario - Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Diniego di sgravio – Impugnabilità – Art. 12 dPR 602/1973 – Interesse ad agire – Pregiudizio concreto – Mancata prova - Inammissibilità del ricorso – Conseguenze.

pag. 364

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2499/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Contributo Unificato Tributario - Motivi aggiunti – Esenzione – Rapporto di pregiudizialità con il ricorso originario – Petitum invariato.

pag. 116

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2501/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Accertamento – Violazioni tributarie e sanzioni – Giudicato esterno.

pag. 137

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2536/2025, depositata il 09/04/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Notificazioni – PEC – Varia.

pag. 291

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2604/2025, depositata il 22/04/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Riscossione – Notifica cartella di pagamento – Termini decadenziali – Legislazione emergenziale Covid - Sospensione legale – Applicabilità.

pag. 533

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2662/2025, depositata il 28/04/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Riscossione e misure cautelari - Concessionario della riscossione - Competenza territoriale – Preavviso di fermo amministrativo – Domicilio fiscale del contribuente - Violazione - Illegittimità.

pag. 534

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2708/2025, depositata il 28/04/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile – Cessione di immobile commerciale – Valore venale in comune di commercio – Valore dichiarato in atto – Potere di rettifica – Differenza tra il valore dichiarato in atto e il più probabile valore di mercato – Giustificazione – Circostanze specifiche della fattispecie concreta – Effettività del prezzo dichiarato in atto - Capacità contributiva.

pag. 490

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2742/2025, depositata il 29/04/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Luciano.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Diritto di proprietà - Possesso – Immobile occupato d'urgenza ai fini di successivo esproprio – Decreto di esproprio – Irreversibile trasformazione del bene – Detenzione – Realizzazione di opera pubblica – Spossessamento in favore della P.A.

pag. 138

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2743/2025, depositata il 29/4/2025 – Pres. Fruscella, Rel. D'Ambrosio

Processo tributario – Riscossione – Estratto di ruolo – Non impugnabilità – Interesse a ricorrere – Condizione dell'azione.

pag. 365

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2751/2025, depositata 29/04/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Notificazioni – Riscossione – Misure Cautelari - – Indirizzo PEC non registrato.

pag. 292

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2755/2025, depositata 30/04/2025 – Pres. Lentini, Rel. D’Urso.

Processo tributario – Riscossione - Concessioni governative – Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Quadro RU – Omissione di compilazione – Credito ricerca e sviluppo.

pag. 366

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2757/2025, depositata 30/04/2025 – Pres. Lentini, Rel. D’Urso.

Processo tributario - Rappresentanza in giudizio dell’Agente della Riscossione – Difensori esterni – Avvocatura dello Stato.

pag. 367

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2759/2025, depositata il 30/04/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Varia - Notificazioni – Appello – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione della regolarità della notifica e della prescrizione – Esclusione prescrizione per presenza di atti interruttivi – Rigetto dell’appello.

pag. 568

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2767/2025, depositata il 30/04/2025 – Pres. Fantini, Rel. Lello.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Fabbricati strumentali per funzioni produttive connesse all’attività agricola – Esenzione – Attività commerciale – Servizi in ambito relais, meeting, ricevimento, ristorazione – Categoria A/6 e D/10 – Onere della prova – Destinazione rurale degli immobili – Siti web.

pag. 140

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2772/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Capuzzi.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito d’imposta – Agevolazioni sul consumo di gasolio per autotrazioni – Controllo formale – Dichiarazione tardiva – Mancata compilazione del quadro RU – Atto negoziale – Principio di emendabilità della dichiarazione fiscale.

pag. 082

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2777/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Polito.

Notificazioni - Riscossione tributaria – Intimazione di pagamento – Notificazione degli atti – Ultrapetizione – Operatori postali privati – Nullità della notifica – Inesistenza della notifica – Raggiungimento dello scopo – Notifica al portiere.

pag. 293

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2778/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Iva - Indebita compensazione – Crediti Iva inesistenti – Accollo tributario – Atto di recupero – Regime sanzionatorio – Omesso versamento – Principio di proporzionalità – Ne bis in idem.

pag. 260

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2781/2025, depositata il 03/05/2025 -Pres. Perla. Rel. Marini.

Processo tributario - Irpef - Iva - Diritti Camerali - Notifica Cartelle Di Pagamento - Prescrizione - Tributi erariali - Diritti camerali - Sanzioni - Interessi - Raccomandata Semplice.

pag.368

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2783/2025, depositata il 03/05/2025 -Pres. Perla. Rel. Blasi.

Processo tributario - Ires - Irap - Operazioni oggettivamente inesistenti - Operazioni soggettivamente inesistenti - Avviso di accertamento - Giudizio di Appello – PVC.

pag.369

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2788/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Iva – Istanza di rimborso – Oneri fideiussori – Interessi — Diniego tacito istanza rimborso – Soccombenza reciproca.

pag.261

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2791/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Scarzella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Avviso di accertamento – Piano regolatore generale – Rendita catastale – Valore venale – Aree edificabili.

pag.141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2796/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Impugnazione – Definizione agevolata – Lite pendente – Versamento prima rata.

pag.370

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2797/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Processo tributario - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Avviso di accertamento inferiore a € 3000,00 - Assistenza tecnica - Procura alle liti - Inammissibilità del ricorso.

pag.370

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2798/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Registro, ipotecarie e catastali – Atto di compravendita – Rettifica del valore dichiarato – Procedimento comparativo – Market comparison approach – Mancata effettuazione del sopralluogo – Zona OMI.

pag.491

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2800/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Riscossione e misure cautelari - Debiti tributari – Estinzione dell’obbligazione – Compensazione – Contratti di accollo di debiti – Esclusione dalla compensazione.

pag.534

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2811/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Accertamento - Cedolare secca – Redditi da locazione – Opzione – Unità immobiliari – Uso abitativo – Conduttore – esercizio di una attività d’impresa o di arti e professioni – Compete.

pag. 020

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 2826/2025, depositata il 05/05/2025 - Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento - Imposte sui redditi – Residenza fiscale delle società – Esterovestizione – Abuso del diritto – Interposizione – Ritenute alla fonte – Coobbligazione sostituto/sostituito.

pag.021

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2827/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. e Rel. Tafuro.

Accertamento - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Redditi fondiari - Reddito fondiario derivante da locazione - Imputazione reddito - Irrilevanza percezione - Prova contraria - Illegittimità atto impositivo – Consegue.

pag. 023

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2836/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Sessa, Rel. Giammaria.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Immobili di interesse storico-artistico – Ente ecclesiastico – Decorrenza agevolazione.

pag. 141

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2838/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Pieroni.

Irpef – Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati – Rimborsi spese/trasferte – Ritenuta d’acconto – Omesso versamento – Mancanza di documentazione a supporto – Non applicabilità della disciplina di favore – Recupero a tassazione – Obbligazione solidale d’imposta del sostituto con il sostituto – Sussistenza.

pag. 231

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2838/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Pieroni.

Processo tributario – Atti impugnabili – Impugnabilità dell’estratto.

pag. 231

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2854/2025, depositata il 06/05/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario - Avviso bonario - art. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 – Art. 19 d.lgs. n. 546/1992 – Impugnabilità diretta – Natura non tassativa elenco atti impugnabili – Atti contenenti pretesa tributaria – Pretesa fondata.

pag. 371

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2903/2025, depositata il 07/05/2025 – Pres. e Rel. Fruscella.

Processo tributario – Atti impugnabili – Impugnabilità dell’estratto di ruolo – Non sussiste - Ipotesi tassative di impugnazione - Efficacia retroattiva della nuova disciplina.

pag. 372

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2905/2025, depositata il 07/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Accertamento - Inviti ex art. 32 d.P.R. n. 600/73 – Mancata ottemperanza - Inutilizzabilità della documentazione prodotta in sede contenziosa – Sussiste.

pag. 024

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2981/2025, depositata il 12/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Lello.

Finanza locale – Tarsu Tia-Tari-Tares – Non applicabilità ad aree in cui si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti denominati speciali – Obbligo, per i produttori di tali rifiuti, di provvedere allo smaltimento degli stessi in proprio ed a proprie spese – Dimostrazione, da parte del contribuente, di tale smaltimento mediante l'allegazione di una perizia - Mancata contestazione della perizia ad opera dell'Ufficio – Conseguente riconoscimento che la perizia sia da considerare veritiera, con corretto assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente mediante l'allegazione della perizia medesima.

pag. 206

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2993/2025, depositata il 12/05/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caso.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Programmi attributivi di diritti edificatori compensativi – Natura non reale di tali diritti - Assoggettamento a tassazione – Illegittimità – Conclusione del procedimento di compensazione edificatoria con cessione e assegnazione delle aree di atterraggio esattamente individuate - Tassabilità alla stregua di terreni edificabili – Sussiste.

pag. 144

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3001/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caso.

Accertamento – Tari – Sottoscrizione – Art. 42 d.P.R. 600/1973 – Nullità – Delega di firma – Delega di funzioni – Ordine di servizio.

pag.026

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 3005/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Catasto – DOCFA – Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Obbligo di sopralluogo – Metodo comparativo – Frazionamento dell'immobile.

pag.103

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 3007/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Registro, ipotecarie e catastali – Rettifica valore – Praesumptio de praesumpto – Valore di trasformazione – Stime prognostiche – Riserva di legge - Diritto di difesa.

pag.492

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 18, Sentenza n. 3051/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Omissione - Redditi lavoro autonomo – Accertamento analitico-induttivo – Ricostruzione sulla base di elementi presuntivi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza – Legittimità - Costi dedotti se provati dal contribuente.

pag. 027

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3054/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Accertamento – Antieconomicità dell'attività svolta – Inattendibilità delle scritture contabili – Utilizzo metodologia analitico-induttivo – Legittimità – Studi di settore – Diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali – Ispezione – Presunzione semplice – Costi di gestione – Sussiste.

pag. 028

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3069/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Chiné.

Rimborsi - Ires indebitamente versata - Decorrenza degli interessi Applicazione dell'art. 44 d.P.R. 602/1973.

pag. 518

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 5, Sentenza n. 3075/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni - Irreperibilità assoluta - Affissione all'albo comunale e deposito presso la casa comunale - Ulteriori ricerche_– Non necessitano – Definitività della notifica e dell'atto impositivo – Consegue.

pag. 294

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3075/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni – Avviso di accertamento esecutivo – Irreperibilità assoluta – Art. 60, lett. e), d.P.R. 600/1973 – Domicilio fiscale – Affissione all'albo comunale e deposito in casa comunale – Validità – Preclusione di eccezioni su atti definitivi – Art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992 – Spese a favore dell'Amministrazione difesa da funzionari – Art. 15 d.lgs. 546/1992.

pag. 295

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3082/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Processo tributario - Appalto di servizi - Riqualficazione - Somministrazione illecita di manodopera - Onere della prova - Necessita.

pag. 374

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3083/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Aree edificabili – Base imponibile – Valore venale – Rilevanza della cubatura accertata dal Comune – Richiamo a CTU su annualità diversa – Necessità di coerenza dei parametri urbanistici utilizzati – Appello incidentale dell'ente impositore – Termine di 60 giorni dalla notifica dell'appello principale – Inammissibilità per tardività – Accoglimento dell'appello del contribuente con ricalcolo della base imponibile.

pag. 147

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3084/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Iva – Rimborso – Diniego – Contestazione di operazioni inesistenti – Indizi su irregolarità del fornitore (omessa dichiarazione Iva, omessi versamenti contributivi, connessione soggettiva) – Insufficienza – Prova dell'effettività mediante appalti verso terzi ed esecuzione delle prestazioni – Rigetto dell'appello dell'Agenzia – Spese.

pag. 262

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 14, Sentenza n. 3088/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Greco, Rel. Castiello.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Esenzione per abitazione principale e pertinenza – Coniugi con residenza anagrafica o dimora diverse – Legittimità dell'esenzione
pag. 149

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 11, Sentenza n. 3089/2025, depositata il 15/05/2025 – Pres. e Rel. Sorrentino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Ente locale Comune – Rendita catastale – Distinzione tra valore dell'area edificabile e dell'immobile in corso di costruzione – Legittimità dell'atto emesso dall'Ente locale.

pag. 150

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 8, Sentenza n. 3100/2025, depositata il 15/05/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Ente locale Comune – Dichiarazione Imu omessa – Mutamento del soggetto obbligato per fusione – Termine per la notifica dell'atto.

pag. 151

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3184/2025, depositata il 20/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza

Processo tributario - Avviso di intimazione, avviso di addebito e cartelle di pagamento- IVA IRPEF- Nuovi documenti in appello, ammissibilità. Preclusione prevista dall'art. 345, comma 3 c.p.c.; esclusione ante riforma. Criterio discrezionale– data notifica appello anteriore al 5/01/ 2024. Notifica appello PEC validità – Pretesa ricorrente infondata - Non necessità mittente iscritto in pubblici registri.

pag. 375

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 3245/2025, depositata il 21/05/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Iva - Addebiti su base imponibile asseritamente superiore a quanto previsto dalla legge – Diritto al rimborso da parte del cessionario – Non sussiste.

pag. 263

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3256/2025, depositata il 21/05/2025 - Pres. Perla, Rel. Blasi.

Finanza locale - Irap – Derivati di copertura su commodities – Differenziali da swap – Inerenza – Voce B del Conto Economico – Prevalenza della sostanza economica sulla forma – Principio di derivazione – Art. 2423-bis c.c. – Art. 112 TUIR.

pag. 194

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3280/2025, depositata il 23/05/2025, Pres. Cotta, Rel. Scipioni.

Iva – Rimborso – Cessionario – Legittimazione Attiva – Rapporto di Rivalsa – Giurisprudenza di Legittimità – Art. 30-ter d.P.R. 633/1972.

pag. 265

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3297/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Accertamento – Irpef – Redditi Lavoro Dipendente e Assimilati – Cartella emessa ex artt. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 – Omessa preventiva notifica della comunicazione bonaria – Annullabilità – Consegu.

pag. 029

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3298/2025,

depositata il 23/5/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Processo tributario – Atti impugnabili – Avviso di presa in carico – Poteri istruttori.

pag. 377

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3312/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Processo tributario – Ultrapetizione o extrapetizione – Nozione – Corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Riscossione coattiva – Prescrizione - Mancata eccezione – Rilevabilità d'ufficio – Esclusione – Oggetto del processo – Limiti – Motivi di ricorso.

pag. 378

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3318/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Catasto – Procedura DOCFA – Accertamento catastale – Avviso di classamento - Motivazione – Obbligo - Estensione.

pag. 105

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3351/2025, depositata il 26/05/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Francaviglia.

Irpef - Attività di natura finanziaria detenute in territori a regime fiscale privilegiato - Monitoraggio fiscale; Voluntary Disclosure

pag. 232

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3352/2025, depositata il 26/05/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Notificazione - Inammissibilità dell'appello - Sospensione dei termini di decadenza dell'attività di riscossione - Decadenza e prescrizione; Interessi moratori – Sanzioni - Onere probatorio.

pag. 536

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3400/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi - Notificazione degli atti - Notifica a mani del portiere - Omesso invio della raccomandata – Irrilevanza.

pag. 152

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3403/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Vivarelli.

Catasto - Classamento – Categoria A/7 – Unità in corso di costruzione – Immobile allo stato grezzo - Correzione classamento errore originario e preesistente - Rettifica in categoria A/3 - Efficacia retroattiva (ex tunc) - Accertamento Imu – Presupposto impositivo – Produzione documentale in appello – Decadenza ex art. 32 d.lgs. 546/1992.

pag. 106

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 3404/2025, depositata il 29/05/2025 - Pres. e Rel. Fraioli.

Iva - Operazioni soggettivamente inesistenti - Detrazione - Onere della prova a carico dell'Amministrazione - Doppio accertamento - Necessità - Automatismi presuntivi fondati sulla sola natura di "cartiera" del fornitore - Insufficienza - Buona fede del cessionario – Rilevanza.

pag. 266

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3411/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Vivarelli.

Accertamento - Imposte sui redditi - Accertamento induttivo puro - Riconoscimento presuntivo dei costi di produzione - Disposizione non traslabile ai fini Iva.

pag. 030

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3415/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Sessa, Rel. Fantini.

Rimborsi - Rimborso di imposte versate in eccesso – Applicabilità dell’44 del d.P.R. 602/1973 – Criteri per la quantificazione degli interessi dovuti.

pag. 519

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 3417/2025, depositata il 29/05/2025 - Pres. Sessa, Rel. Fantini.

Finanza locale - Irap – Valore della produzione netta – Deduzioni forfettarie per il costo del lavoro dipendente – Imprese operanti in concessione e a tariffa – Necessità di trasferimento di poteri pubblici – Esclusione – Rilevanza del finanziamento delle attività secondarie – Esclusione.

pag. 195

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 3433/2025, depositata il 30/05/2025 - Pres. Maio, Rel. Caridi.

Processo tributario - Abuso del diritto – Elusione fiscale – Fusione per incorporazione – Società in perdita – Consolidato fiscale – Valide ragioni economiche – Finalità organizzative e gestionali – Strumento giuridico alternativo – Fungibilità – Perdite fiscali – Art. 10-bis l. n. 212/2000 – Art. 172, comma 7, TUIR.

pag. 379

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3442/2025, depositata il 30/05/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Catasto - Rendita catastale – Accertamento di rettifica catastale – Immobili censiti in categoria speciale “D” – Fondatezza e motivazione dell’accertamento – Metodologia di stima – Stima diretta – Criteri di stima – Rilevanza del valore dell’asset al biennio censuario ‘88/’89 – Saggio di fruttuosità.

pag. 107

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3448/2025, depositata il 30/5/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Superfici produttive di rifiuti speciali – Parte fissa – Dovuta – Parte variabile – Non dovuta – Onere della prova - Onere di informazioni – Gravano sul contribuente – Giudicato esterno sull’esonazione – Estensione dell’efficacia ad altra annualità – Esclusione.

pag. 207

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3450/2025, depositata il 30/05/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Processo tributario - Tax credit cinematografico – Omessa indicazione nel quadro RU della dichiarazione dei redditi originaria – Utilizzo in compensazione del credito certificato dal MIBACT – Dichiarazione di scienza – Principio generale di emendabilità – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità – Decadenza dall’agevolazione – Non sussiste – Illegittimità dell’iscrizione a ruolo – Sussiste

pag. 381

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3523/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Cartella pagamento – Contestazione mancata conoscenza – Concessionario riscossione – Avvenuta notifica – Onere probatorio – Compiuto

assolvimento – Rileva – Contribuente/ricorrente - Estratti ruolo – Istanza sgravio – Ente impositore – Notifica diniego - Concessionario riscossione – Azione esecutiva – Mancato avvio – Contribuente/ricorrente – Credito sotteso - Intervenuta prescrizione – Difetto interesse agire – Sussiste – Prescrizione antecedente notifica cartella – Giudice adito – Impossibilità rimessione termine – Mancata opposizione tempestiva cartella – Prescrizione successiva notifica cartella – Contribuente/ricorrente – Obbligo pregressa proposizione autotutela - Giudice adito – Ragioni interesse generale – Mancata evidenza – Rileva – Diniego sgravio estratti ruolo – Inammissibilità ricorso – Consegue.

pag. 383

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3532/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Imposta regionale benzina autotrazione – Natura erariale prelievo – Sussiste – Incasso Regione Lazio – Non rileva - Legittimazione passiva esclusiva – Agenzia Dogane Monopoli – Sussiste - Contribuente/ricorrente – Domanda rimborso – Notifica Regione Lazio – Agenzia Dogane Monopoli – Mera comunicazione conoscenza – Non rileva – Giudizio primo grado – Contribuente/ricorrente - Notifica ricorso introduttivo – Unico resistente - Regione Lazio – Difetto legittimazione passiva – Mancata contestazione – Non rileva – Decisione causa merito – Accoglimento ricorso introduttivo - Formazione giudicato implicito – Esclusione – Rilevabilità ufficio – Sussiste - Giudizio secondo grado – Parte appellante - Regione Lazio – Difetto legittimazione passiva – Preclusione introduzione contestazione – Esclusione – Inammissibilità ricorso introduttivo – Sussiste - Accoglimento ricorso appello – Consegue.

pag. 384

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3538/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. e Rel. Fortunato.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Notifica ricorso introduttivo – Successivo tempestivo deposito - Ente locale – Sistema SIGIT – Iniziale impedito accesso – Costituzione giudizio – Mancato deposito – Rileva – Accesso piattaforma SIGIT – Successiva perdurante preclusione – Rileva - Fermo immagine schermata – Produzione giudizio – Violazione diritto difesa – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Sussiste - Contraddittorio processuale – Regolare costituzione – Esclusione – Giudice tributario – Annullamento sentenza primo grado – Rileva – Rimessione atti primo grado – Consegue.

pag. 385

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3551/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Fase endoprocedimentale – Nomina difensore assistenza – Elezione domicilio – Studio difensore – Ente impositore – Atto impositivo – Notifica PEC contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Omessa proposizione – Avviso presa carico – Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Atto prodromico - Contestazione difetto notifica – Contestazione mancata conoscenza – Equivalenza casella PEC – Elezione domicilio eletto – Rileva – Esclusività domicilio eletto – Esclusione - Legittimità notifica PEC contribuente/ricorrente – Sussiste - Atto impositivo – Mancata conoscenza – Non sussiste.

pag. 386

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3557/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Processo tributario – Giudicato anni 2009-2011 Imu – Soggetto contribuente – Imu anni successivi – Fatti rilevanza pluriennale – Rileva – Identità rapporto giuridico – Rileva – Giudizio anni successivi – Finalità differenti primo giudizio – Non rileva - Giudice tributario adito – Preclusione riesame – Sussiste – Efficacia espansiva giudicato – Consegue.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3585/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Trattazione distanza – Notifica istanza – Successivo deposito – Giudice tributario – Collegamento da remoto – Mancata effettuazione – Rito camerale partecipato – Principio pubblicità udienza – Carattere assoluto – Esclusione - Necessità rapida trattazione – Facoltà deroga – Sussiste – Violazione diritto difesa – Esclusione – Nullità sentenza – Esclusione.

pag. 388

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3623/2025, depositata il 22/05/2025 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.

Accertamento - Credito d'imposta – Compensazione – Credito inesistente – Impresa 4.0 – Adempimenti meramente formali e spettanza del credito - Sanzioni tributarie – Proporzionalità.

pag. 032

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3660/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi

Accertamento - Iva – Ires – Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti.

pag. 032

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3663/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi

Iva – Accise, dazi e diritti doganali – Rappresentante doganale indiretto – Responsabilità solidale – Normativa domestica e riforma doganale.

pag. 267

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3667/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi

Accertamento – Iva – Ires – Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti

pag. 033

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3669/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci

A agevolazioni ed esenzioni – Concessioni governative – Varia – Temporary Framework – Covid-19.

pag. 083

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3681/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Lentini, Rel. Iannone.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Immobili occupati abusivamente – Mancata disponibilità ed utilizzabilità degli immobili per cause estranee alla volontà del proprietario – Perdita di possesso – Tempestiva denuncia in sede penale – Contrarietà al principio di capacità contributiva – Esenzione – Rimborso imposta – Effetto retroattivo.

pag. 157

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3690/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Notificazioni – Servizio postale – Assenza temporanea del destinatario – Plico non ritirato – Illegittimità della procedura di notifica dell'atto presupposto – Prova dell'avvenuta ricezione comunicazione di avvenuto deposito (CAD) – Onere probatorio a carico del notificante.

pag. 296

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3696/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Riscossione e misure cautelari – Avviso bonario facoltativamente impugnabile – Illegittimità della cartella di pagamento – Necessaria impugnazione – Controlli automatizzati – Disconoscimento della perdita pregressa non costituisce mero controllo cartolare ma implica valutazioni giuridiche – Necessario atto di accertamento esplicitamente motivato – Diritto di difesa del contribuente.

pag. 540

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3710/2025, depositata il 07/04/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Decreto ingiuntivo – Atto enunciato – Riconoscimento di debito – Scrittura privata non autenticata – Tassazione in misura fissa – Assenza di contenuto patrimoniale – Valorizzazione della funzione probatoria – Cass., Sez. Unite, n. 7682/2023 – Cass., nn. 16208/2024 e 16254/2024 – Il deposito a fini probatori non costituisce caso d'uso – Principio condiviso.

pag. 494

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3796/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Liotta - Rel. Baldovini.

Catasto - Maggiore rendita catastale - Omessa previa notifica classamento catastale – Mero inserimento rendita catastale in banca dati catastale - Insufficienza – Accertamento IMU - Illegittimità

pag. 109

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3801/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accise, dazi e diritti doganali - Diritti doganali – Responsabilità – DHL – Iva dovuta su importazione merci – Dichiarazioni false – Non sussiste.

pag. 070

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3802/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accertamento – Giudicato esterno – Rilevabilità d'ufficio – Interesse pubblico – Sussistenza.

pag. 035

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3803/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Riscossione e misure cautelari – Avvisi di intimazione – Prescrizione decennale – Interruzione.

pag. 542

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3805/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Violazioni tributarie e sanzioni – Visto di conformità infedele – Responsabilità – Natura sanzionatoria.

pag. 561

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3807/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Università privata – Requisiti ai fini del godimento dell'esenzione – Rette simboliche – Elementi probatori insufficienti.

pag. 158

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3809/2025,

depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accertamento – Cessione quote Srl – Art. 10-bis l. 212/2000 – Ammissibilità della compensazione con importi già versati – Intrasmissibilità sanzioni agli eredi.

pag. 035

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3812/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Prescrizione e decadenza – Distinzione – Data di spedizione e non ricezione – Notifica tempestiva – Scissione tra notificante e notificato.

pag. 159

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3814/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Catania, Rel. Catania.

Processo tributario – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità della prova di resistenza – Crediti d'imposta – Compensazioni indebite tra soggetti passivi distinti.

pag. 389

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3816/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Accertamento – Prescrizione quinquennale vs. decennale – Distinzione tra tributi principali, sanzioni e interessi – Interruzione.

pag. 036

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3821/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Catania, Rel. Lostorto.

Accertamento – Società di comodo – Diritto alla detrazione – Attività effettivamente esercitata – Approccio sostanziale.

pag. 037

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3824/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Fortuni.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzioni per enti religiosi – Requisiti soggettivi e oggettivi – Onere della prova – Documentazione della reale destinazione insussistente.

pag. 160

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3829/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Decreto Cura Italia - Notifica – Normativa emergenziale – Sospensione - Termini di decadenza.

pag. 542

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3830/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Normativa più favorevole - Sanzioni.

pag. 543

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3831/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Processo tributario – Avviso di trattazione – Contraddittorio - Nullità.

pag. 389

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3844/2025,

depositata il 16/06/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Presupposto - Variazione rendita catastale – Efficacia - Notifica – Necessita.

pag. 160

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3858/2025, depositata il 17/06/2025 – Pres. Clemente, Rel. Lello.

Statuto del contribuente – Difetto di motivazione degli atti – Provvedimento di rigetto della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale – Motivazione per relationem – Onere della prova – Infondatezza della pretesa.

pag. 555

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3855/2025, depositata il 17/06/2025 – Pres. e Rel. Passero.

Iva – Rimborso – Rimborso del costo della fideiussione – Rimborso degli interessi – Principio di neutralità – Principio di proporzionalità.

pag. 269

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3869/2025, depositata il 18/06/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Società cartiera – Indebita detrazione da parte del cessionario – Dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della natura di "cartiera" della società cedente - Insufficienza per dimostrare la consapevolezza da parte del cessionario dell'illiceità dell'operazione - Detrazione dell'Iva – Compete.

pag. 270

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 3895/2025, depositata il 19/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Finanza Locale - Imu - Ici – Immobili abusivamente occupati – Immobili sottoposti a sequestro conservativo – Assenza del possesso – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Denuncia all'autorità giudiziaria - Esenzione Imu – Compete.

pag. 161

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3896/2025, depositata il 19/06/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Impugnazione dell'intimazione di pagamento per difetto di notifica delle cartelle presupposte – Divieto di nova in appello – Produzione in appello delle relate attestanti la notifica delle cartella - Compete per i giudizi instaurati primq dell'entrata in vigore del d.lgs. 220/23.

pag. 390

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3915/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.

Finanza locale - Tari – Tarsu –Tia - Bene Immobile -Attività di culto – Utilizzo diretto –Esenzione– Compete.

pag. 209

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3931/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Registro, ipotecarie e catastali - Atto di apporto di immobile a fondo comune di investimento immobiliare – Avviso di liquidazione- Imposta proporzionale di registro – Nullità.

pag. 496

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3933/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Reali, Rel. Luciano.

Agevolazioni ed esenzioni— Ente associativo – Ente non commerciale — Attività economica strutturata e lucrativa – Società di fatto - Prevalenza sostanza sulla forma - Regime fiscale ordinario.
pag. 084

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3937/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Irpef – Canoni di locazione immobili commerciali – Tassazione in presenza di risoluzione contrattuale – Esclusione dei canoni successivi alla risoluzione – Art. 6, comma 2, dPR 917/1986 (TUIR) – Artt. 1453 e 1458 c.c. – Natura risarcitoria dei crediti post-contrattuali.

pag. 235

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3940/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Finanza locale - Irap – Accertamento imposte – Presupposto soggettivo – Associazioni Professionali – Si applica.

pag. 196

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3943/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario - Contraddittorio endoprocedimentale – Irpef – Irap .Elusione fiscale per operazione di riorganizzazione societaria –Art. 37 bis, comma 4, dPR 600/73 – Mancato invito al contraddittorio – Nullità dell'atto – Sussiste.

pag. 391

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3950/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario - Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario – Art. 21-bis, d.lgs. 74/2000 – Assoluzione perché il fatto non costituisce reato – Irrilevanza – Iva – Omessa dichiarazione – Principio di neutralità – La prova dei requisiti sostanziali grava sul contribuente.

pag. 393

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3958/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Ajello.

Finanza locale – Tasse Automobilistiche – Riscossione – Prescrizione.

pag. 218

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3969/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Lepore, Rel. Lepore.

Ires – Finanza Locale – Irap - Elusione – Cessione di ramo d'azienda.

pag. 221

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3999/2025, depositata il 24/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudani.

Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile – Contratto di appalto.

pag. 497

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 4027/2025, depositata il 25/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Registro, ipotecarie e catastali – Presupposto del tributo liquidato per registrazione sentenza di risarcimento – Inesistenza per intervenuta riforma della sentenza.

pag. 498

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 4088/2025, depositata il 30/06/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Buccaro.

Varia - Agevolazioni ed esenzioni - “Prima casa” - Imposta sostitutiva sui finanziamenti — Prepossidenza di altra abitazione non idonea a soddisfare le esigenze abitative – Successivo acquisto di abitazione nello stesso Comune – Compete.

pag. 569

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 4104/2025, depositata il 30/06/2025 — Pres. Fraioli, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu - Ici - Tasi - Accertamento - Abitazione principale – Rilevanza dimora abituale - Non sussistenza requisito – Imponibilità.

pag. 162

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezi. 15 – Sentenza n. 4015/2025, depositata il 24/06/2025 – Pres. e Rel. Mazzi.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Presupposto impositivo aree parcheggio di proprietà del Comune con concessione della gestione di servizi – Nozione di possesso o detenzione ai fini del tributo – Interpretazione del contratto di gestione.

pag. 210

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 4109/2025, depositata il 30/06/2025 — Pres. e Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Compravendita immobile uso capannone – Valutazione – Perizia di parte sulla determinazione del valore commerciale - Necessità di tenerne conto.

pag. 498

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4151/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Fabbricati inagibili o inabitabili – Riduzione del 50% della base imponibile – Autocertificazione – Stato di inagibilità noto al Comune – Giudicato esterno – Riconoscimento del beneficio – Ammissibile.

pag. 163

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4152/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Notificazione - Riscossione – Preavviso di fermo amministrativo – Cartelle di pagamento – Indirizzo PEC non risultante dai pubblici registri – Irrilevanza – Carenza di legittimazione del personale Ader – Infondatezza – Raggiungimento dello scopo della notifica – Sanatoria.

pag. 297

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4154/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale – Irap – Rimborso – Medico convenzionato SSN – Autonoma organizzazione – Collaboratori occasionali – Segreteria part time – Presupposto impositivo – Non sussiste.

pag. 197

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4156/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. e Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Negozio fiduciario – Reintestazione di quote – Natura meramente obbligatoria dell'atto – Trasferimento privo di effetti traslativi – Inapplicabilità dell'imposta di donazione – Imposizione in misura fissa – Assenza di incremento patrimoniale.

pag. 499

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4157/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Cessione della nuda proprietà di un immobile – Rendita vitalizia – Base imponibile – Criterio del “prezzo valore” – Non si applica.

pag. 500

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4159/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Rel. Fraioli.

Agevolazioni ed esenzioni – Agevolazione “prima casa” – Registro, ipotecarie e catastali – Dichiarazione di successione tardiva – Omessa dichiarazione entro i termini di decadenza – Esclusione del beneficio – Sussiste.

pag. 085

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4163/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Trasferimenti immobiliari – Vendita con riserva di proprietà – Atto ricognitivo – Piccola proprietà contadina – Applicazione della tariffa in misura fissa.

pag. 511

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4165/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Rel. Clemente.

Varia – Imposta unica sulle scommesse – Attività di raccolta esercitata da CTD per conto di bookmaker estero – Soggettività passiva del bookmaker – Irrilevanza del difetto di concessione – Solidarietà – Incertezza normativa oggettiva – Sanzioni non dovute.

pag. 571

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4166/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Varia – Ivafe – Polizza assicurativa estera – Onere della prova – Quadro RW – Presunzione legale – Disconoscimento della firma – Valore probatorio delle dichiarazioni rese in altro giudizio – Prova atipica – Pretesa fondata.

pag. 572

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4171/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Immobile a destinazione industriale – Rifiuti speciali – Esenzione – Obblighi dichiarativi – Magazzini e superfici accessorie – Presupposto d'imposta – Infedele dichiarazione – Legittimità dell'avviso di accertamento.

pag. 211

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4173/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Aree estrattive – Base imponibile – Valore venale in comune commercio – Qualificazione come aree fabbricabili – PRG – Errore incolpevole.

pag. 164

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4182/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Aree edificabili – Valore venale – Criterio della trasformazione – Valori OMI – Destinazione esclusivamente fieristica – Crisi del mercato immobiliare – Inidoneità del metodo estimativo comunale – Rigetto appello del Comune.

pag. 163

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4184/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Varia – Contributo unificato nel processo amministrativo – Invito di pagamento – Esclusione progressione concorsuale – Motivi aggiunti – Impugnazione della graduatoria finale – Ampliamento del thema decidendum – Non sussiste – Atto consequenziale – Connessione forte – Esente.

pag. 573

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 4186/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Blasi.

Finanza locale – Irap – Istanza di rimborso – Silenzio-rifiuto – Legittimità – Indeducibilità dell'Imu – Immobili strumentali – Questione di legittimità costituzionale – Rigetto dell'appello.

pag. 198

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4188/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Esenzione – Provvedimenti giurisdizionali derivanti da sentenze di giudice di pace – Pignoramento mobiliare presso terzi – Valore inferiore a € 1.033 – Determinazione della soglia di esenzione – Valore della causa originaria – Accoglimento appello.

pag. 502

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4191/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Brigante.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di rettifica e liquidazione – Valore venale in comune commercio – Sospensione necessaria per pregiudizialità-dipendenza – Causa civile di nullità dell'atto di compravendita – Conflitto di giudicati – Esclusione – Effetto sostitutivo della sentenza di appello – Regolarità della motivazione – Onere probatorio a carico del contribuente – Rigetto.

pag. 502

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4198/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Processo tributario – Difetto di rappresentanza processuale – Inammissibilità del ricorso in primo grado – Obbligo del giudice di assegnare termine per la regolarizzazione – Vizio del contraddittorio – Rimessione al giudice di primo grado.

pag. 395

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4199/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. e Rel. Clemente.

Agevolazioni ed esenzioni – Imposta di registro – Agevolazione “prima casa” – Mancato completamento della costruzione nel triennio – Proroga ex art. 24, d.l. n. 23/2020 – Applicabile.

pag. 086

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4200/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Avviso di accertamento – Immobili in area portuale – Classamento catastale – Destinazione a pubblico servizio – Mancata variazione DOCFA – Appello infondato.
pag. 167

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4204/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Riscossione e misure cautelari – Agenzia delle Entrate Riscossione – Competenza territoriale – Criteri – Violazione – Conseguenze.

pag. 544

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4239/2025, depositata il 07/1/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Successioni – Dichiarazione di successione – Emendabilità dopo la scadenza del termine per la presentazione – Ammissibilità – Limiti.

pag. 557

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4315/2025, depositata il 10/07/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Finanza locale – Contributi consortili – Presupposto impositivo – Beneficio fondiario – Necessità e caratteristiche – Onere della prova – Piano di classifica e perimetro di contribuenza – Superamento della presunzione di vantaggiosità per effetto del sopravvenuto art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992 – Prova di un vantaggio diretto e immediato per l'immobile ricadente nel perimetro di contribuenza – Necessità e incombenza sul Consorzio.

pag. 118

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4356/2025, depositata il 11/07/2025 – Pres. e Rel. Fruscella.

Accise, dazi e diritti doganali - Dogane – Dazi Iva – Valore in dogana – Rettifica – Esposizione sintetica in atto del valore rettificato – Assenza di indicazione del metodo di ricalcolo – Vizio motivazione - Sussiste.

pag. 071

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4364/2025, depositata il 11/07/2025 – Pres. e Rel. Terrinoni.

Irpef – Controllo formale ex art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973 – Visto di conformità infedele – Sanzioni amministrative al CAF ex art. 39 d.lgs. n. 241/1997 – Formazione ruolo – Incompetenza territoriale dell'Agenzia delle Entrate.

pag. 236

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4420/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Luca Solaini, Rel. Galeota.

Irpef – Contratto di locazione - Lavori eseguiti dal conduttore – Imponibilità.

pag. 238

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 6, Sentenza n. 4421/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Varia - Processo tributario – Dichiarazione dei redditi presentata oltre il termine – Invalidità – Sussiste - Validità credito di imposta – Non sussiste.

pag. 574

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 3, Sentenza n. 4426/2025, depositata il 10/07/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Giorgianni.

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4430/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Giorgianni.

Accertamento – Ires – Aliquota ridotta – Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto – Attività di beneficenza o di istruzione – Locazione immobili – Rapporto di strumentalità diretta ed immediata – Onere della prova.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4452/2024, depositata il 15/07/2025 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Agevolazioni ed esenzioni - Enti ecclesiastici – Qualifica attività commerciale prevalente – Non compete – Reale prevalenza dell'attività – Ires dimezzata – Riduzione dell'aliquota – Ires – Agevolazione.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4455/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Accertamento - Ires – Irap – Accertamento induttivo – Movimentazioni bancarie – Maggiore valore produzione – Ricavi non dichiarati – Non giustificati – Onere della prova – Presunzioni di gravità, precisione e concordanza – Assenza di riscontri oggettivi – Ultrattività del mandato difensivo – Società estinta – Validità della notifica.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4477/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Chiné.

Notificazioni - Registro – Irap – Cartelle di pagamento – Validità della notifica – Inoppugnabilità dei vizi – Mancata impugnazione nei termini – Interessi e sanzioni – Autonomia dell'obbligazione accessoria – Prescrizione quinquennale – Prescrizione decennale dell'imposta – Accoglimento parziale
pag.298

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4484/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Iva – Mancata apposizione del visto di conformità (art. 10 del d.l. n. 78 del 2009) – Credito esistente – Compensazione del credito Iva – Violazione formale sanzionabile in misura fissa (art. 8 d.lgs. 471/1997) – Prevalenza dell'indirizzo nomofilattico su prassi amministrativa.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4491/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Irpef – Riscossione – Cartella di pagamento – Ritenute lavoro dipendente e autonomo – Concordato preventivo – Irrilevanza nel merito del credito tributario – Autonomia tra piano concorsuale e piano tributario – Legittimità della pretesa integrale.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4497/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Riscossione e misure cautelari - Iva – Cartella di pagamento – Validità della notifica – Prescrizione decennale della pretesa impositiva – Si applica – liquidazione delle spese processuali superiore alla nota spese – Non ammessa.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4498/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.

Finanza locale - Irapp – Assenza di autonoma organizzazione – Rettifica della dichiarazione in sede processuale – Non sufficienza – Onere della prova della mancanza di presupposto – Spetta al contribuente.

pag. 199

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4503/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Avviso di presa in carico – Non impugnabilità – Art. 19 d.lgs. n. 546/1992 - Legittimità – Sussiste.

pag. 396

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 13 – Sentenza n. 4508/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Cappelli – Rel. Mercurio.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Ires - Art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 – Controllo automatizzato della dichiarazione – Espressione “omesso o carente versamento” - Motivazione insufficiente – Illegittimità – Sussiste.

pag. 397

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 9 – Sentenza n. 4532/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Notifica telematica – Pec non proveniente da pubblici registri Art. 60 d.P.R. n. 60/1973 -- Illegittimità – Non sussiste.

pag. 299

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4566/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Immobili abusivamente occupati – Disciplina ante art. 1, commi 81 e 82, l. n. 197 del 2022 – Corte Costituzionale n. 60 del 2024 – Esenzione dall’Imu – Sussiste.

pag. 168

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4567/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Varia - Prelievo ex art. 15-bis d.l. 4 del 2022 – Riequilibrio prezzo energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili – Differenziale tra prezzo medio di riferimento e prezzo medio praticato – Funzione meramente regolatoria - Natura tributaria del prelievo – Esclusione.

pag. 577

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4627/2025, depositata il 21/07/2025 – Pres. Lunerti Franco, Rel. Iannone Maria.

Processo tributario – Giudizio di rinvio - Soccombenza integrale dell’ufficio finanziario – Compensazione delle spese processuali - Assenza di idonea motivazione - Illegittimità – Sussiste.

pag. 398

Corte di Giustizia Tributaria di II Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4634/2025, depositata il 22/07/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione - Compravendita immobiliare - Agevolazione prima casa – Onere della prova al contribuente – Documentazione in atti - Assolta - Illegittimità – Sussiste.

pag. 504

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza. n. 4643/2025, depositata il 22/07/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Invito al pagamento - Contributo unificato tributario – Impugnazione delle cartelle e dell'intimazione – Calcolo sul valore di ogni atto impositivo e non sulla somma dei valori - Legittimità – Sussiste.

pag. 546

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4790/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Accertamento – Reddito di lavoro autonomo – Somme per il recesso da associazione professionale – Natura reddituale – Onere probatorio – Tassazione separata.

pag. 041

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4795/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Grechi.

Varia - Processo tributario – Notificazione dell'appello – Equipollenza tra la notifica dell'appello e la notificazione della sentenza – Decorrenza del termine breve per l'impugnazione da parte dell'appellato - Sussistenza.

pag. 575

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4797/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Varia - Accertamento – Rettifica rendite catastali – DOCFA – Procedimento estimativo – Proporzionalità della stima della rendita catastale – Principio di invarianza della motivazione degli atti impositivi.

pag. 579

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4801/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Rateizzazione – Decadenza - Covid 19.

pag. 547

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4802/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Varia - Contributo AGCM - Soglia massima di contribuzione – Diritto di stabilimento UE – Giudicato esterno.

pag. 580

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4803/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Omesso versamento Iva – Notifica della cartella da un indirizzo non ricompreso nei pubblici elenchi – Validità.

pag. 300

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4804/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Notificazioni - Notificazione degli atti tributari – Invio della raccomandata informativa – Prescrizione quinquennale per interessi e sanzioni.

pag. 301

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4805/2025,

depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel.Aquino.

Agevolazioni ed esenzioni - Cartella di pagamento ex art. 36 ter d.P.R. 600/73 – Ristrutturazione edilizia svolta dal de cuius – Detrazione – Trasmissione all’erede - Condizione di detenzione del bene.

pag. 88

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4806/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Processo tributario - Accoglimento reclamo – Assenza della prova - Condanna alle spese resistente – Legittimità.

pag. 399

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4807/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Atti tributari – Domicilio fiscale – Rilevanza ai fini tributari - Dichiarazione da partes del contribuente.

pag. 302

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4808/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Copie fotostatiche delle relazioni di notifica – Mancato disconoscimento – Validità.

pag. 303

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenze nn. 4809/2025 – 4810/2025 – 4811/2025,

depositate il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Processo tributario - Raddoppio dei termini – Soglia di punibilità.

pag. 400

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4812/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Copie fotostatiche delle relazioni di notifica – Mancato disconoscimento – Validità - Raccomandata informativa - Notificazione atti a familiare convivente – Validità.

pag. 304

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4813/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. e Rel.Greco.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Tasi - Variazione catastale – Opera solo per il futuro.

pag. 169

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4827/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Pannone.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Inesistenza notifica avviso bonario – Controllo automatico – Omesso versamento del dichiarato – Contraddittorio preventivo – Pretesa infondata – Non necessita.

pag. 548

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4831/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Salzano, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Maggiorazione imposta per diverso classamento – Omessa notifica variazione classamento – Nullità dell'accertamento – Consegu.

pag. 169

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4832/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Salzano, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Aree edificabili – Accertamento – Mancata specifica dei parametri di cui all'art. 5, co. 5 del d.P.R. 504/1992 - Aliquota ordinaria su terreni – Difetto di motivazione – Omessa indicazione base legittimante - Base imponibile – Doglianza fondata.

pag. 170

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4840/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Sessa.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Esenzione – Immobili – Possesso – Ente pubblico - Destinazione esclusiva – Fini istituzionali – - Riconoscimento esenzione - Legittimo affidamento – Sanzioni e interessi - Non debenza.

pag. 170

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4842/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario - Estratto di ruolo - Ruolo e cartella di pagamento - Invalidità della notifica Impugnabilità diretta - Pregiudizio concreto - Interesse ad agire – Effetto retroattivo – Applicabilità giudizi pendenti – Bilanciamento – Riduzione del contenzioso - Tutela del contribuente.

pag. 401

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4848/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Accertamento - Contratto di coworking – Utilizzo di spazi e servizi ad uso commerciale – Distinzione dalla locazione – Esclusione dell'obbligo di registrazione – Deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi.

pag. 042

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4849/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Processo tributario - Competenza territoriale – Centro di assistenza fiscale – Visto di conformità – Responsabilità – 30% maggiore imposta – Intermediari fiscali – Ufficio competente.

pag. 401

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 14 - Sentenza n. 4855/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Varia - Catasto - Rettifica e attribuzione nuove rendite catastali - Efficacia dichiarativa – Applicabilità retroattiva - Imu - Avviso di accertamento - Notifica anche per i periodi precedenti - Legittimità - Unico limite - Termine di decadenza quinquennale.

pag. 580

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4905/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Ente impositore - Notifica accertamento parziale – Riconducibilità accertamento automatizzato – Esclusione - Soggetto contribuente – Accertamento con adesione – Notifica tempestiva istanza – Sospensione termini processuali – Rileva – Termine sessanta giorni – Mancato osservanza – Non rileva – Proposizione ricorso – Termine centocinquanta giorni - Ammissibilità ricorso – Consegu.

pag. 402

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4912/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Processo tributario – Lavoratore autonomo – Attività professionale – Avvenuta cessazione - Comunicazione ente impositore – Lavoratore autonomo – Indirizzo PEC – Registro INI-PEC – Mancata cancellazione - Ente impositore – Obbligo verifiche ulteriori – Esclusione - Avviso accertamento – Notifica indirizzo PEC INI-PEC – Presunzione validità notificatoria – Sussiste – Regolarità notifica – Consegue.

pag. 403

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4939/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio

Processo tributario – Atto opposto – Cartella pagamento – Origine cartacea – Copia immagini supporto informatico – Formato PDF – Concessionario riscossione – Firma digitale – Mancata apposizione – Non rileva – Obbligo formato PDF/p7m – Mancata previsione normativa – Sussiste - Cartella pagamento – Certezza provenienza – Rileva – Concessionario riscossione - Notifica PEC formato PDF – Regolarità notifica cartella pagamento – Consegue.

pag. 404

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4959/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Aquino.

Accertamento – Società contribuente - Ristretta base societaria – Presunzione distribuzione utili – Accertamento soci – Maggiori imposte società – Ente impositore – Omessa considerazione diminuzione – Illegittimità accertamento soci – Consegue.

pag. 043

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4987/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Motivi aggiunti – Successiva proposizione – Provvedimento autonomamente lesivo – Sussiste - Causa introdotta originariamente – Rapporto connessione debole – Rileva – Oggetto giudizio originario – Intervenuto considerevole ampliamento – Sussiste - Presupposto domanda nuova – Nuovo assoggettamento C.U.T. – Consegue.

pag. 405

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza 4998/2025, depositata il 05/08/2024 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Processo tributario – Avviso bonario – Elenco atti impugnabili – Mancata previsione normativa – Non rileva – Compiuta pretesa impositiva – Sussiste - Atto impositivo/esattivo derivato - Necessità ricezione – Non sussiste – Autonoma impugnabilità – Sussiste – Avviso bonario – Ammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 406

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5003/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Ente resistente – Costituzione in giudizio – Allegata produzione documentale – Soggetto contribuente/ricorrente – Documentazione avversa non conosciuta – Richiesta disconoscimento – Ricorso motivi aggiunti – Mancata proposizione – Introduzione memoria illustrativa – Precisazione eccezioni sollevate – Rileva - Ampliamento causa petendi – Mancato avveramento – Giudice tributario – Memoria illustrativa – Obbligo scrutinio – Non sussiste.

pag. 407

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza 5005/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo Tributario – Novella art. 7, comma 5-bis - Ente resistente – Fondatezza pretesa – Prova giudizio – Superamento art. 2697 C.C. – Sussiste - Riparto onere probatorio – Introduzione regola autonoma - Rileva – Ente resistente – Attore sostanziale – Fatto costitutivo pretesa – Maggiori componenti positivi reddito - Onere probatorio giudizio – Sussiste – Minori componenti negativi reddito – Onere probatorio giudizio – Sussiste - Soggetto contribuente/ricorrente – Attore formale - Maggiore pretesa tributaria – Fatti impeditivi, estintivi, modificativi – Onere probatorio giudizio – Sussiste.

pag. 408

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5010/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Accertamento – Ente impositore – Atto impositivo – Vizio formale sottoscrizione – Rileva – Vizio formale notifica – Rileva – Vizio formale motivazione – Rileva - Autotutela sostitutiva – Ente impositore - Facoltà esercizio potere – Annullamento atto impositivo viziato – Emanazione nuovo atto impositivo – Sussiste – Atto impositivo – Termine decadenziale accertamento – Avvenuto decorso – Autotutela sostitutiva – Contestazione mancato esercizio – Soggetto contribuente/ricorrente – Introduzione giudizio tributario – Esclusione.

pag. 043

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5059/2025, depositata il 06/08/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Riscossione e misure cautelari – Società ricorrente – Anno imposta 2016 – Sede legale Roma - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma – Rileva - Società ricorrente – Successivo trasferimento – Sede legale Reggio Calabria - Rileva – Ruolo anno imposta 2016 - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma – Sussiste - Trasmissione ruolo esecutivo - Concessionario riscossione Roma – Incompetenza territoriale – Rileva - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma - Concessionario riscossione Reggio Calabria - Mancata richiesta delega – Rileva – Concessionario riscossione Roma - Notifica cartella pagamento – Sopravvenuta invalidità notifica – Consegue.

pag. 549

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5070/2025, depositata il 06/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Speranza.

Processo tributario – Opposizione intimazione pagamento – Atti presupposti – Cartella pagamento - Contestazione omessa notifica – Non rileva – Atti presupposti – Credito ruoli esecutivi - Contestazione intervenuta prescrizione – Non rileva – Opposizione intimazione pagamento – Causa unitaria – Sussiste - Atti presupposti – Distinta opposizione – Esclusione – Determinazione Contributo Unificato Tributario – Valore lite – Rilevanza atto formalmente impugnato – Sussiste – Rilevanza atti presupposti – Esclusione.

pag. 409

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5100/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Intimazione pagamento - Ricorso introduttivo – Contestazione infondatezza pretesa – Avvenuta proposizione - Rileva – Contestazione vizi esecuzione – Mancata proposizione – Accertamento negativo credito – Compiuta integrazione fattispecie – Vizi propri atto – Mancata introduzione – Rileva - Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 410

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5109/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Registro, ipotecarie e catastali – Rendita Vitalizia – Contratto di mantenimento – Base imponibile – Meccanismo prezzo valore.

pag. 505

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5111/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Processo tributario - Nuove prove in appello – Regime giuridico – Riforma Legislativa – Disciplina intertemporale – Legittimità costituzionale – Limiti di acquisizione delle nuove prove.

pag. 411

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5132/2025, depositata l' 11/08/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Processo tributario - Copie fotostatiche – Utilizzabilità in giudizio – Contestazione della conformità – Clausole di stile – motivi specifici – Disconoscimento della conformità – Disconoscimento art. 215 comma 2 c.p.c..

pag. 413

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5209/2025, depositata il 19/08/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Processo tributario - Presunta residenza fiscale estera – Art. 21 bis d.lgs. 74/2000 -Formazione del giudicato penale -Identità fatti materiali Effetti sul processo tributario.

pag. 414

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5261/2025, depositata il 25/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Grechi.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Cartella pagamento - Proposizione ricorso introduttivo – Atto impositivo prodromico – Omessa notifica – Compiuta contestazione – Notifica ricorso introduttivo - Concessionario riscossione – Soggetto ricorrente - Ente impositore – Omessa notifica – Concessionario riscossione – Costituzione giudizio – Difetto legittimazione passiva – Compiuta contestazione - Non rileva - Contraddittorio processuale - Richiesta integrazione – Non rileva – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Ente impositore - Chiamata in causa – Necessità autorizzazione – Esclusione – Concessionario riscossione – Chiamata in causa – Ente impositore - Omessa effettuazione – Atto impositivo prodromico – Omessa notifica - Onere probatorio – Omesso assolvimento – Consegue.

pag. 416

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5262/2025, depositata il 25/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Grechi.

Violazioni tributarie e sanzioni – Dichiarazione Imu – Omessa presentazione – Rileva – Violazione commessa – Ente impositore – Obbligo contestazione - Ciascuna annualità – Rileva – Stessa indole – Sussiste – Riferibilità pluralità annualità – Non rileva – Applicabilità cumulo giuridico – Sussiste – Ente impositore - Sanzione unica – Obbligo applicazione – Sussiste - Soggetto contribuente – Sanzioni irrogate – Onere probatorio giudizio – Obbligo assolvimento – Consegue.

pag. 561

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5289/2025, depositata il 27/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Notifica ricorso introduttivo – Tempestivo successivo deposito – Ente resistente – Costituzione giudizio – Mancato deposito – Copia notifica ricorso – Formato EML – Omesso deposito – Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

pag. 417

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5303/2025, depositata il 28/08/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Accertamento – Violazioni tributarie e sanzioni – Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse di cui al d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504.

pag. 044

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenze n. 5397/2025, depositate il 03/09/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso di accertamento – Immobili abusivamente occupati – Imposta non dovuta – Corte costituzionale – Privazione continuativa del possesso – Assenza di capacità contributiva – Mancanza del presupposto impositivo – Esenzione – Compete.

pag. 171

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5418/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Varia – Contributo per il funzionamento dell’Autorità garante della concorrenza e del mercato – Società cooperativa agricola – Soggettività passiva – Sussiste.

pag. 581

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5426/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Processo tributario – Ricorso in appello – Mera riproduzione dei motivi di ricorso di primo grado – Inammissibilità – Sussiste.

pag. 418

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5428/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Processo tributario – Doveri di chiarezza e sinteticità degli atti processuali – Sussiste – Mancata osservanza – Inammissibilità dell’atto o del procedimento – Conseguenze.

pag. 419

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5430/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Registro, ipotecarie e catastali – Finanziamento soci enunciato nella delibera di ripianamento perdite tramite rinuncia dei soci al proprio credito – Persistenza degli effetti delle disposizioni enunciate – Non sussiste – Imponibilità – Esclusione.

pag. 505

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5433/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Irpef – Ires – Somme corrisposte a dipendenti di una cooperativa a titolo di indennità di trasferta – Mancanza di occasionalità delle trasferte – Diversità dei criteri di determinazione delle indennità – Natura di indennità di trasferta – Non sussiste – Natura retributiva – Sussiste.

pag. 240

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5444/2025, depositata il 09/09/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi – Esenzione per immobili utilizzati da enti non commerciali – Dimostrazione dell’esclusivo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto – Necessita – Assenza di corrispettivi per attività di natura commerciale – Esenzione – Spetta.

pag. 173

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5471/2025, depositata il 11/09/2025 – Pres. e Rel. Greco.

Iva – Rimborso – Diritto del cessionario ad agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – Esclusione.

pag. 272

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5504/2025, depositata il 15/09/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario - Litisconsorzio necessario – Società e soci – Art. 14 d.lgs. 546/1992 – Integrazione del contraddittorio – Mancata riunione dei giudizi – Nullità – Esclusione – Trattazione sostanzialmente unitaria – Assenza di pregiudizio – Sanatoria in appello.

pag. 421

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5533/2025, depositata il 18/09/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Terranova.

Iva – Compensazione crediti/debiti – Contratto di accollo – Applicabilità art. 8 l. 212/2000 – Divieto di 124/2019 – Efficacia retroattiva – Anno d'imposta 2018 – Accoglimento appello – Compensazione spese.

pag. 274

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5605/2025, depositata il 23/09/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Irpef – Riscossione - Intimazione di pagamento - Prescrizione breve – Sanzioni – Interessi – Compete.

pag. 241

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5740/2025, depositata il 29/09/2025 – Pres. Giorgi e Rel. Francaviglia.

Processo tributario - Contributo a fondo perduto ex art. 25 d.l. 34 del 2020 – Corte Costituzionale n. 124 del 24.07.2025 – Natura tributaria della misura economica – Non sussiste – Giurisdizione del giudice tributario – Esclusione. Rimessione al Giudice Ordinario – Consegu.

pag. 423

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5751/2025, depositata il 29/09/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario – Visto di conformità – Nullità atto impositivo – Irpef – Controllo formale dichiarazioni – Pretesa infondata.

pag. 425

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5773/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Requisito soggettivo e oggettivo - Finalità istituzionali - Successioni e donazioni – Tassazione ordinaria.

pag. 089

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5781/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Finanza locale – Irap – Presupposto impositivo – Autonomia organizzazione - Visto di conformità.

pag. 200

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5805/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Palillo e Rel. Vivarelli.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Commercio autoveicoli – Società “evasore totale” – Onere della prova – Pagamenti tracciati – Regolarità contabile – Inerenza e buona fede – Insufficienza presunzioni – Art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992 – Accoglimento dell’appello.

pag. 275

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5812/2025, depositata il 01/01/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Catasto - Tasi – Rendita catastale – Omessa notifica della variazione – Art. 74 l. 342/2000 – Efficacia della rendita – Presupposto impositivo – Dichiarazione di successione – Natura fiscale – Non attributiva di diritti reali – Sanzioni – Buona fede – Accoglimento.

pag. 110

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5930/2025, depositata il 06/10/2025. Pres. Oddi, Rel. Castiello.

Finanza locale – Tasse automobilistiche - IPT – Trasferimento della sede legale – Società di autonoleggio – Abuso del diritto – Insussistenza – Scelta imprenditoriale legittima – Libertà di stabilimento – Mancanza di vantaggio fiscale indebito.

pag. 218

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5831/2025, depositata il 08/07/2025 – Pres. Lunerti e Rel. Terranova.

Riscossione e misure cautelari - Iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva – Invim – Decadenza – Prescrizione – Termine quinquennale – Termine decennale – Notifica cartella – Decorrenza termini – Sospensione COVID – Irrilevanza – Accoglimento.

pag. 550

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5865/2025, depositata il 01/10/2025 – Pres. Cotta, Rel. Leone.

Processo tributario – Notifica a mezzo pec – Relata di notifica – Nullità della notifica.

pag. 426

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenze nn. 5914/2025, 5917/2025, depositate il 06/10/2025. Pres. Di Marco, Rel. Silipo.

Varia - Registro – Cessione totalitaria di quote – Riqualficazione come cessione d’azienda – Esclusione – Tassazione in misura fissa – Legittimità – Irrilevanza degli effetti economici e degli elementi extratestuali.

pag. 582

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5946/2025, depositata il 06/10/2025. Pres. Filocamo, Rel. Nispi Landi.

Accertamento - Appalto e somministrazione illecita di manodopera – Mancanza di rischio d’impresa – Eterodirezione – Nullità del contratto – Indetraibilità Iva e Indeducibilità dei costi ai fini Irap e imposte dirette – Consegue.

pag. 45

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5948/2025, depositata il 07/10/2025. Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Enti religiosi – Attività didattica – Corrispettivo simbolico e natura non commerciale – Onere della prova – Rette non irrisorie – Esenzione- Non compete.

pag. 174

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5955/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Irpef – Reddito da partecipazione – Operazioni oggettivamente inesistenti – Giudicato esterno – Società di persone – Socio – Unitarietà dell'accertamento

pag. 242

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5962/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Eredità – Beneficio d'inventario – Erede – De cuius – Successione – Rinuncia – Solidarietà – Debiti – Rivalsa.

pag. 175

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5967/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Fantini, Rel. D'Urso.

Irpef – Addizionale comunale – Avviso di accertamento parziale – Error in iudicando – Riunione dei processi – Contratto atipico di locazione – Patto di futura vendita – Canoni di locazione – Preliminare di vendita – Cedolare secca – Collegamento negoziale – Rent to buy – Opzione – Redditi fondiari – Concessione in godimento – Reddito di fabbricati.

pag. 243

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5976/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. e Rel. Fantini

Processo tributario - Diniego di sgravio – Prescrizione – Nullità notifica – Onere della prova – Inammissibilità – Decadenza – Inesistenza – Autotutela.

pag. 428

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5978/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Fantini Rel. Caputi.

Irpef – Detrazioni – Credito d'imposta – Addizionale comunale – Sgravio – Cessata materia del contendere – Credito spettante – Dichiarazione – Compensazione – Liquidazione automatica.

pag. 244

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 5985/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Di Marco, Rel. Aquino.

Registro, ipotecaria, catastale – Imposta di registro - Mutuo – Acquisto - Immobile - Agevolazione prima casa – Beneficio – Decadenza – Inidoneità – Alloggio pre-posseduto.

pag. 506

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5993/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Agevolazioni ed esenzioni – Crediti d'imposta – Ricerca e Sviluppo – Quadro RU – Modello Unico – Crediti inesistenti – - Atto di recupero - Manuale di Frascati – Ricerca applicata – Sviluppo sperimentale – Ricerca fondamentale – Indebita fruizione – Dichiarazione dei redditi - Revisore legale.

pag. 089

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5997/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Irpef – Diniego – Rimborso – Sostituto di imposta – Sfruttamento di invenzione – Brevetto – Accordo di cessione – Transazione – Partecipazione – Redditi diversi – Opere d'ingegno – Regime fiscale.

pag. 244

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 6004/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Negozi collegati – Art. 21 dPR 131/1986 – Accollo liberatorio – Negozi complessi – Autonomia tassazione – Esclusione.

pag. 507

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6020/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Capuzzi.

Iva – Frode carosello – Operazioni oggettivamente/soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Diligenza qualificata del cessionario – Documentazione formale irrilevante – Rigetto appello contribuente.

pag. 276

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6037/2025, depositata il 09/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Novelli.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Art. 22 d.lgs. 546/1992 – Inammissibilità per tardiva costituzione – Definizione agevolata (Rottamazione-quater) – Effetti processuali – Prevalenza della preclusione genetica – Spese compensate.

pag. 429

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6057/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario - Iva - Estratto di ruolo – Impugnativa – Sussistenza del pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo – Art. 12, comma 4 bis, d.P.R. n. 602/1973 - Illegittimità – Non sussiste.

pag. 430

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6068/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Notificazioni - Tasse automobilistiche – Cartella di pagamento – Prescrizione della tassa – Notifica eseguita a mani di soggetto non convivente – Prova a carico dell'ufficio - Notifica oltre il termine triennale - Illegittimità – Sussiste.

pag. 304

Corte di Giustizia Tributaria di II^ grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6078/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Registro, ipotecarie e catastali - Registro – Avviso di liquidazione – Motivazione dell'atto – Mancata indicazione dell'imponibile e dell'imposta – Nullità – Sussiste - Processo di esecuzione – Ordinanza di assegnazione – Imposta fissa di registro (non proporzionale) - Illegittimità – Sussiste.

pag. 508

Corte di Giustizia Tributaria di II^ grado Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6083/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Accertamento - Iva – Avviso di accertamento – Recupero dell'imposta – Indetraibilità – Operazioni inesistenti – Onere probatorio a carico dell'Ufficio – Prova del processo verbale – Artt. 2697 c.c. e 54 d.P.R. n. 633/1972 - Illegittimità – Sussiste.

pag. 047

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6100/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Notificazioni - Notifica a mezzo Pec – Utilizzo di indirizzo Pec risultante dall'indice nazionale – Obbligo solo per i destinatari e non anche per i soggetti notificanti – Illegittimità - Non sussiste.

pag. 305

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6109/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Processo tributario - – Ricorso per revocazione ai sensi dell'art. 395, n. 4 c.p.c. – Mancata produzione in giudizio del p.v.c. – Errore di fatto – Non essenzialità e decisività dell'errore – Inammissibilità del ricorso.

pag. 431

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6136/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Agevolazioni ed esenzioni - Tasi – Art. 7, comma 1, lett. i), d. lgs. n. 504/92 – Art. 1, comma 3, d.l. n. 16/2014 – Enti non commerciali – immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive – Esenzione – Requisito soggettivo e oggettivo – Compresenza – Accertamento in concreto – Presupposti per il godimento dell'esenzione – Giudicato esterno – Insussistenza.

pag. 090

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6201/2025, depositata il 14/10/2025 – Pres. Catania, Rel. Diotallevi.

Accertamento - Società di comodo – Verifica della presenza di cause di forza maggiore che hanno impedito lo svolgimento dell'attività di impresa – Ires - Elementi di fatto atti a dimostrare la presenza di una società svolgente attività imprenditoriale – Assenza.

pag. 048

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6211/2025, depositata il 14/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Finanza locale – Imu-Ici -Tasi – Termini di decadenza dell'accertamento – Tassazione Imu in capo al titolare del diritto di abitazione - Esenzione Imu in caso di prima casa – Applicabilità.

pag. 176

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6218/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Catasto – Notifica da parte dell'Agenzia del Territorio – Effetti ai fini del calcolo dell'Imu.

pag. 111

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6220/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Processo tributario – Istanza di sospensione in pendenza di ricorso per Cassazione – Sospensione subordinata alla sola verifica del periculum in mora.

pag. 432

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6222/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Iva – Diritto alla detrazione – Consapevole partecipazione al meccanismo fraudolento del fornitore - Indetraibilità – Conseguenze.

pag. 278

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6233/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Speranza.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Erede – Primo atto notificato - Motivazione idonea a consentire al contribuente una comprensione piena dell'oggetto della contestazione – Necessità - Insufficienza - Violazione delle norme sullo Statuto dei diritti del contribuente e sulla trasparenza amministrativa – Annullamento dell'atto – Conseguenze.

pag. 436

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6236/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Chiné.

Varia - Processo tributario – Appello – Motivi specifici – Mancanza – Inammissibilità.

pag. 583

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6238/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Principio di non contestazione – Principio generale del processo – Concerne esclusivamente il piano (probatorio) dell'acquisizione del fatto non contestato – Non si estende alle circostanze che implicano un'attività di giudizio.

pag. 438

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6252/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. e Rel. Catania.

Processo tributario – Cartella di pagamento – Regolarità della notifica con deposito presso la casa comunale- Mancata impugnazione – Cristallizzazione della pretesa tributaria - Intimazione di pagamento – Ricorso - Privo di fondamento.

pag. 442

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6258/2025, depositata il 17/10/2025 – Pres. Passero, Rel. Laudiero.

Riscossione - cartelle di pagamento – Regolarità della notifica delle cartelle di pagamento – Definitività dei ruoli – Legittima costituzione in giudizio dell'ente della riscossione.

pag. 550

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6273/2025, depositata il 20/10/2025 – Pres. Salzano, Rel. Chiné.

Rimborsi - Istanza Imu e Tasi – Annullamento in autotutela versamento in eccesso per errore nel calcolo dell'imposta – Diniego del Comune per presunta prescrizione – Erroneità – Accoglimento in 2° Grado.

pag. 520

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6281/2025, depositata il 20/10/2025 – Pres. e Rel. Solaini.

Rimborsi - Diniego di rimborso – Presupposto assoggettamento Irap – Attività professionale svolta esclusivamente all'interno di una struttura organizzata da terzi.

pag. 521

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6338/2025, depositata il 21/10/2025 – Pres. Giuseppe Coletta, Rel. Aquino.

Irpef – Persona fisica - Cessione di partecipazioni societarie – Plusvalenza – Momento impositivo – Periodo d'imposta di cessione - Momento dell'incasso del corrispettivo – Irrilevanza.

pag. 245

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6410/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Ludati.

Irpef – Separazione dei coniugi – Pagamento dei ratei del mutuo ipotecario dell'abitazione coniugale in comproprietà – Deducibilità ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. c) del T.U.I.R condizionata alla previsione dell'accordo di separazione omologato dal Tribunale e alla destinazione del mantenimento del coniuge "più debole".

pag. 246

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6414/2025,

depositata il 23/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Successioni e donazioni - Intimazione di pagamento – Successione - Debiti riferiti al defunto - – Beneficio di inventario – Mancata accettazione definitiva - Esecuzione limitata ai beni dell'eredità giacente e non sul patrimonio dell'erede.

pag. 558

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 6420/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Sessa, Rel. Luciano.

Accertamento – Art. 3 d.P.R. 917/86 – Tassazione mondiale – Convenzione contro le doppie imposizioni – Redditi esteri - Irpef - Sanzioni – Omessa dichiarazione - Buona fede – L. 212/2000.

pag. 051

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. n. 7 – Sentenza n. 6423/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. e Rel. Catania.

Processo tributario - Spese di giustizia – Principio di soccombenza – Liquidazione delle spese inferiore ai medi tabellari di cui al d.m. 55/2014 e ss.mm. - Illegittimità.

pag. 443

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6436/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Accertamento – Processo tributario – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Presunzioni – Iva.(prima massima).

pag. 052

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6436/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Processo tributario – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova a carico del contribuente - Esibizione di fatture o dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento - Insufficienza. (seconda massima).

pag.444

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6437/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Notificazioni - Intimazione di pagamento - Notifica – Art. 140 c.p.c. – Art. 143 c.p.c. - Onere probatorio – Irreperibilità – Prescrizione – Decadenza.

pag. 307

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6439/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Accertamento – Principio di inerenza dei costi – Imposte sui redditi.

pag. 054

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6443/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni – Finanza locale – Imu - Ici – Istituti religiosi – Natura commerciale dell'attività – Onere probatorio – Non spetta.

pag. 901

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 6512/2025, depositata il 27/10/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Colaiuda.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Rettifica della rendita catastale - Efficacia giuridica della variazione a decorrere dalla notificazione al contribuente - Annullamento dell'avviso di accertamento catastale.

pag. 179

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6624/2025, depositata il 30/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Accertamento – Onere della prova – Operazione soggettivamente inesistente – Contribuente – D.P.R. 633/1972 – Iva – Imposte indirette – Fattura – Società cartiere – Sede operativa effettiva – Buona fede “diligente”.

pag. 56

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6642/2025, depositata il 24/09/2025 – Pres. Catania, Rel. Marini.

Processo tributario – Definizione agevolata – Cessazione della materia del contendere – Estinzione del giudizio – L. n. 197/2022 – Art. 46 d.lgs. n. 546/1992 – Compensazione delle spese – Norma di interpretazione autentica.

pag. 446

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6711/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Accertamento – Rendita catastale – DOCFA – Copia analogica di atto nativo digitale – Attestazione di conformità – Nullità dell’atto.

pag. 058

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6715/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Riscossione e misure cautelari – Notifica a mezzo posta elettronica certificata - Conformità digitale della cartella di pagamento – Firma digitale – Estensione “.p7m”.

pag. 551

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6718/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Catania, Rel. Diotallevi.

Processo tributario - Avvisi di accertamento definitivi – Istanza di autotutela – Diniego – Impugnabilità – Sindacato del giudice – Limiti – Merito della pretesa – Inammissibilità.

pag.447

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 - Sentenza n. 6800/2025, depositata il 05/11/2025 - Pres. Lunerti, Rel. Taviano.

Accertamento - II.DD ed Iva - Decadenza dell’azione di accertamento. Cessione d’azienda in frode alla legge - Solidarietà al pagamento delle imposte accertate.

pag. 058

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Roma, Sez. 41 – Sentenza n. 6803/2025, depositata il 20/05/2025 – Pres. Russo, Rel. Carrelli Palombi Di Mont.

Notificazioni - Tari – Accertamento - Atti impositivi – Atti presupposti - Notificazioni a mezzo posta – Perfezionamento della notifica - Vizi di notifica – Omessa notifica degli atti presupposti.

pag. 308

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6813/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudati.

Rimborsi - Crediti di imposta Irpeg – Onere della prova del diritto al rimborso – CTU disposta dal giudice di merito – Mancata/insufficiente contestazione/contraddizione degli esiti della CTU dalle parti – Rigetto appello principale e incidentale.

pag. 522

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 6821/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Lentini, Rel. Iannone.

Processo tributario - Imu – Riscossione – Cartella di pagamento – Avviso di accertamento presupposto – Notifica – Produzione documenti in appello – art. 58, co. 1 e 3, d.lgs. 546/92 – Indispensabilità – Atti prodromici non impugnati – Preclusione ex artt. 19 e 21, d.lgs. 546/92 – Definitività della pretesa – Appello AdER – Accoglie.

pag. 448

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6825/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Processo tributario – Società a ristretta base partecipativa – Presunzione distribuzione utili occulti – Presunzioni giurisprudenziali – Onere della prova – comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 – L. n. 111/2023.

pag. 449

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6831/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Leone.

Accise, dazi e diritti doganali – Contrabbando – Provvedimento irrogazione sanzioni – Confisca – Autotutela – Diniego di revoca in autotutela – Inammissibilità del ricorso introduttivo.

pag. 072

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6841/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Cotta, Rel. Giordano.

Processo tributario - Documenti non prodotti in primo grado – Ammissibilità in appello – Parte contumace in primo grado.

pag. 451

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6841/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Cotta, Rel. Giordano.

Processo tributario - Documenti non prodotti in primo grado – Ammissibilità in appello – Parte contumace in primo grado.

pag. 451

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6868/2025, depositata il 10/11/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Agevolazioni ed esenzioni - Prima casa - Beneficio richiesto in sede successoria - Spetta soltanto ove i requisiti risultino presenti entro i termini prescritti per la dichiarazione di successione Dichiarazione di successione tardiva – Agevolazione prima casa - Decadenza - Conseguenze.

pag. 092

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6881/2025, depositata il 10/11/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Accertamento – Abitazione principale – Esenzione – Dimora abituale – Residenza anagrafica – Coniugi con residenza disgiunta – Onere della prova – Ordinario riparto ex art. 2697 c.c. – Prova della dimora abituale – Scelta del medico di base – Pretesa infondata.

pag. 180

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6922/2025, depositata l’11/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Frattarolo.

Agevolazioni e esenzioni – Ires – Associazioni sportive dilettantistiche – ADS – Attività istituzionali – Status – Requisiti – Richiesta non imponibilità Ires – Pretesa infondata.- Mancato rispetto dei requisiti - Accertamento Ires – Legittimità.

pag. 093

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6950/2025, depositata il 12/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Accertamento – Rifiuti speciali – Imballaggi terziari – Non imponibilità Tari – Pretesa infondata – Giudicato.

pag. 212

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7013/2025, depositata il 13/11/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Processo tributario - Contributi a fondo perduto Covid 19 – Difetto di giurisdizione – Preclusione giudice di secondo grado nel rilevare d'ufficio il difetto di giurisdizione – Natura tributaria – Sentenza Corte Costituzionale 124/25 - Mutamento quadro normativo post appello - Natura non tributaria – Rilevanza in 2° grado.

pag. 453

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7052/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. e Rel. Terrinoni.

Iva – Irpef - Accertamento, controlli automatici - Misure Cautelari.

pag. 280

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7053/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Consegna nella residenza del contribuente a familiare soggettivamente individuato – Legittimità.

pag. 309

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7055/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Rifiuti derivanti da attività vivaistica – Assimilabilità a quelli urbani.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7057/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. e Rel. Fortunato.

Processo tributario - Censure dedotte dal contribuente - Affermazioni meramente generiche e prive di fondamento oggettivo - Rigetto dell'atto di appello – Conseguenze.

pag. 454

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7061/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Notificazioni – Messo notificatore o ufficiale giudiziario - Ricerche presso l'indirizzo risultante dagli uffici anagrafici del domicilio fiscale – Necessitano - Accertamento della non rintracciabilità del contribuente nel Comune del domicilio fiscale – Necessita - Attestazione di mera irreperibilità - Insufficienza – Nullità della notifica – Conseguenze.

pag. 309

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7062/2025,

depositata il 17/11/2025 -Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Finanza Locale- Tarsu-Tia-Tari-Tares – Tari – Accertamento – Superficie imponibile - Superficie calpestabile idonea a produrre rifiuti e superficie catastale.

pag. 213

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7064/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. e Rel. Birritteri.

Processo tributario – Tipicità atti impugnabili – Necessità.

pag. 455

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7067/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Catania, Rel. Blasi.

Statuto del Contribuente – Autotutela obbligatoria – Fattispecie sorte antecedentemente alla notifica introdotta dal d.lgs.219/2023 – Inapplicabilità.

pag. 556

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7071/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Pannullo, Rel. Marotta.

Processo tributario – Motivo aggiunto in appello -non riconducibile all'originaria causa petendi - Fatti diversi da quelli dedotti in primo grado – Ampliamento dell'indagine giudiziaria e allargamento della materia del contendere - Divieto ex artt. 24 e 57 d. lgs. 546/1992.

pag. 455

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 7155/2025, depositata il 19/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Laudiero.

Agevolazioni ed esenzioni – Credito d'imposta – Ricerca e Sviluppo – Onere della prova – Inesistenza delle attività agevolabili – Parere MISE non obbligatorio – Pretesa fondata.

pag. 094

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7157/2025, depositata il 19/11/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Giudizio di appello – Specificità dei motivi di gravame – Ratio decidendi non impugnata – Inammissibilità dell'appello – Giudicato Interno – Difetto di interesse.

pag. 456

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7166/2025, depositata il 20/11/2025– Pres. e Rel. Palillo.

Iva – Art. 60 bis dPR 633/1972 – Solidarietà passiva – Competenza territoriale – Principio buona fede – Violazione termine 60 giorni – Contraddittorio endoprocedimentale – Pretesa infondata.

pag. 281

Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 7167/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Effetti della mancata trascrizione della sentenza di revocazione nei pubblici registri immobiliari – Inopponibilità dell'annullamento della variazione della rendita catastale.

pag. 181

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7172/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Processo tributario - Legittimità della cartella di pagamento – Effetti della mancata impugnazione dell'atto presupposto – Preclusione del sindacato sul merito – Vizi propri della cartella – Iscrizione a

ruolo straordinario – Contraddittorio endoprocedimentale – Notificazione a mezzo pec - Prevalenza della sostanza sulla forma.

pag. 457

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7173/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Notificazioni - Nullità della notifica dell'appello – Inammissibilità dell'impugnazione – Notifica postale a soggetto privo di collegamenti con il destinatario – Passaggio in giudicato della sentenza.

pag. 310

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7176/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lepore, Rel. Briguori.

Notificazioni - Validità della notificazione via pec – Mancata produzione originaria delle ricevute di accettazione e consegna (.eml /.msg) – Raggiungimento dello scopo – Produzione integrativa in appello.

pag. 311

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7180/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Accise, dazi e diritti doganali– Alcool etilico – Parametri di impiego fissati per la società incorporata - Proseguimento del vincolo per la società incorporante – Compete.

pag. 073

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7184/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità dell'Iva – Onere della prova.

pag. 282

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7185/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito d'imposta per ricerca e sviluppo – Disconoscimento per difetto del requisito della novità – Necessità del previo parere tecnico del MISE – Omissione – Nullità dell'atto di accertamento – Pretesa illegittima.

pag. 095

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7189/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni - Associazioni sportive dilettantistiche – Art. 148 TUIR – Regime agevolato – Onere probatorio contribuente – Art. 38 c.c. – Responsabilità solidale legale rappresentante – Inapplicabilità obbligazioni tributarie – Pretesa infondata.

pag. 096

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7194/2025, depositata il 21/11/2025 – Pres. Solaini, Rel. Grechi.

Contributo Unificato Tributario – Ricorso cumulativo – Richiesta di regolarizzazione – Pluralità di atti – Valore di lite.

pag. 117

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7265/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudati.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito R&S – Indebita compensazione – Credito ricerca e sviluppo – Dichiarazione integrativa tardiva – Limiti temporali all'utilizzo del credito – Utilizzo in compensazione

in annualità anteriore – Controllo automatizzato – Cartella di pagamento – Legittimità del recupero – Riforma della sentenza di primo grado – Spese di lite compensate.

pag. 097

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7284/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Accertamento - Crediti Ricerca & Sviluppo – Atto di recupero - Art. 3 d.l. n. 145/2013 – Indebita compensazione – Nozione di “Innovazione” – Applicazione Manuale di Frascati per l’anno 2017 – Inapplicabilità – Spettanza del credito riconosciuto.

pag. 062

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7288/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni – Iva Regimi Speciali – Associazioni sportive dilettantistiche – L. n. 398/1991 – Sussistenza di adeguate prove – Diritto all’esenzione riconosciuto.

pag. 099

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7292/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Finanza locale - Imu – Ici – Tasi – Enti religiosi e scuole paritarie – Esenzione ex art. 7 d.lgs. n. 504/1992 – Ente non commerciale ex art. 73 TUIR – Onere della prova – Beneficio fiscale – Attività didattica – Sentenza riformata – Esenzione riconosciuta.

pag. 182

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7296/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Accertamento - Società a ristretta base sociale – Accertamento induttivo – L. 130/2022 - Imputazione del maggior reddito ai soci – Presunzione semplice – Irpef – contraddittorio endoprocedimentale – D. lgs. 546/92 - Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza – Rigetto dell’appello – Spese di lite compensate.

pag. 064

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7325/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi – Immobili occupati abusivamente – Esenzione – Comma 759 dell’art. 1 della l. n. 160/2019 in vigore dal 1° gennaio 2023 – Applicabilità retroattiva – Corte costituzionale – Illegittimità costituzionale dell’art. 9, co. 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nel testo applicabile ratione temporis – Violazione del principio di capacità contributiva – Sussistenza – Tempestiva denuncia o azione penale – Necessità.

pag. 183

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.10 – Sentenza n. 7361/2025, depositata il 26/11/2025 – Pres. e Rel. Loreto.

Processo tributario – Condanna dell’Ufficio al pagamento delle spese di giudizio – Sentenza immediatamente esecutiva – Inerzia dell’Amministrazione – Ricorso per ottemperanza.

pag. 458

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7364/2025, depositata il 27/11/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Processo tributario – Pretesa di pagamento definitivamente annullata – Successiva cartella di pagamento – Annullamento in autotutela – Cessazione materia del contendere – Spese del giudizio – Soccombenza virtuale.

pag. 459

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.5 – Sentenza n. 7387/2025, depositata il 27/11/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis

Registro, ipotecarie e catastali – Contratto di locazione pluriennale – Risoluzione anticipata – Prova – Omessa denuncia – Debenza tributo fino alla scadenza naturale del contratto – Sussiste.

pag. 510

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7452/2025, depositata il 02/12/2025 – Pres. Catania, Rel. Chiappiniello.

Processo tributario - Iva, Ires, Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova - Sovrafatturazione – Omesso versamento – Omessa ritenuta a titolo d'imposta Irpef – Associazione sportiva – Associazione non riconosciuta – Legale rappresentante. Coobbligazione solidale – Previa verifica dell'attività effettivamente svolta – Necessita.

pag. 459

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7455/2025, depositata il 02/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Imposte di registro, ipotecaria e catastale – Agevolazione prima casa – Residenza – Dimora abituale – Elemento oggettivo – Elemento soggettivo.

pag. 184

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7477/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Processo tributario - Società di persone – Accertamento - Ricorso proposto da uno solo dei soci – Mancata integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri litisconsorti – Nullità del giudizio di 1° grado – Consegue.

pag. 460

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7479/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Catasto - Rendita catastale – Immobili – Notifica degli atti – Sanzioni – Elemento soggettivo – Elemento oggettivo.

pag. 113

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7480/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Imu - Esenzione abitazione principale - Sentenze della Corte costituzionale nn. 209/2 e 112/25 – Effetti.

pag. 185

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7484/2025, depositata il 3/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Ires – Irpeg - Accertamento - Esiguità della compagine sociale - Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati – Legittimità.

pag. 222

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7494/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Cotta, Rel. Perone.

Notificazioni - Portiere dello stabile – Mancato invio della raccomandata informativa – Nullità della notifica – Consegue.

pag. 312

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7497/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Agevolazioni ed esenzioni – Tremonti ambientale – Requisito soggettivo - Status di piccola e media impresa – Necessità – Requisito oggettivo - Investimento ambientale suscettibile di prevenire, ridurre e riparare danno causati all'ambiente – Necessità.

pag. 100

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7500/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Cotta, Rel. Perone.

Riscossione e misure cautelari - Ires – Irpeg - Cartella di pagamento notificata all'ex socio dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese- Mancata previa notifica di nuovo e distinto accertamento - Responsabilità successoria - Non sussiste.

pag. 552

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7504/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Ires – Accertamento al Consorzio - Trasparenza — Partecipazione di Società consorziata – Effetti a cascata – Annullamento accertamento al Consorzio - Atto presupposto – Annullamento dell'accertamento alla società partecipata – Conseguenze.

pag. 461

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7540/2025, depositata il 05/12/2025 – Pres. Di Marco, Rel. Aquino.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Enunciazione – Contratto di prestazione d'opera professionale – Incarico professionale – Identità delle parti – Autonomia giuridica dell'atto enunciato – Contratto verbale – Spese di lite.

pag. 511

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7602/2025, depositata 09/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Rimborsi e giudizio di ottemperanza - Decreto di chiusura del fallimento – Istanza di rimborso – Tempestività – Formazione del piano di riparto – Presupposto della restituzione.

pag. 462

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7603/2025, depositata 09/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Vincolo di destinazione – Concessione con diritto all'uso esclusivo – Patrimonio indisponibile.

pag. 186

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7611/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Processo tributario – Cartella di pagamento – Impugnazione – Pagamenti già eseguiti – Sgravio totale in corso di causa – Cessazione della materia del contendere – Spese di giudizio – Principio di causalità e soccombenza virtuale – Condanna dell'Agenzia delle Entrate Riscossione alle spese di entrambi i gradi di giudizio.

pag. 463

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7612/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Registro, ipotecarie e catastali – Appello – Imposta di registro – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione dell'applicazione dell'imposta proporzionale – Valutazione della Corte sulla

natura della sentenza civile (nullità di clausola contrattuale e condanna ripristinatoria) – Esclusione dell'applicazione dell'imposta proporzionale – Applicazione dell'imposta fissa per dichiarazione di nullità di clausola contrattuale – Rigetto dell'appello.

pag. 511

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7614/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Revocazione – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza d'appello – Denuncia di errore di fatto revocatorio – Esclusione dell'errore di fatto – Valutazione giuridica della Corte – Rigetto del ricorso per revocazione – Spese di giudizio a carico della ricorrente.

pag. 464

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7615/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Nispi Landi.

Notificazioni – Appello – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione della regolarità della notifica e della prescrizione – Esclusione dei vizi di notifica – Valutazione della Corte sulla validità della documentazione prodotta – Esclusione della prescrizione per la presenza di atti interruttivi – Rigetto dell'appello.

pag. 312

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7617/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Notificazioni - Riscossione - Imposte indirette – Omesso pagamento – Controllo cartolare – Art. 36-bis d.P.R. n. 600/1972 – Art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972 – Nullità della notifica a mezzo PEC – Mancanza di firma digitale – Omessa notifica dell'avviso bonario – Non obbligatorietà dell'avviso bonario.

pag. 314

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7620/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Accertamento - Imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile – Canone di concessione statale – Incostituzionalità – Concessione balneare marittima – Imposta regionale – Occupazione e uso – Canoni annullati – Base imponibile – Principio di continenza – Legge regionale.

pag. 065

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7622/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Rimborso – Silenzio diniego – Principio della ragione più liquida – Corrispondenza tra chiesto e pronunciato – Rideterminazione della rendita catastale – Art. 1, comma 335, l. n. 311/2004 – Istanza limitata – Disponibilità della parte – Computo dei versamenti in eccesso.

pag. 187

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7624/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Notificazioni - Notifica della cartella di pagamento – Distinzione tra notifica diretta a mezzo posta e notifica tramite messo notificatore – Necessità della raccomandata informativa ex art. 139 c.p.c. – Nullità della notifica – Inefficacia interruttiva della prescrizione.

pag. 315

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7627/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi - Imu – Beni merce – Esenzione – Obbligo dichiarativo – Natura decadenziale.

pag. 188

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7629/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Processo tributario - Fatture per operazioni inesistenti – Operazioni oggettivamente inesistenti – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione Iva – Art. 19 d.P.R. 633/1972 – Deduzione dei costi – Art. 109 TUIR – Società cartiera – Onere della prova – Presunzioni semplici – Art. 2729 c.c. – Appello tributario – Carattere devolutivo pieno – Sentenza penale di assoluzione – Giudicato penale – Rapporto tra giudizio penale e giudizio tributario – Art. 21-bis d.lgs. 546/1992 – Buona fede del contribuente.

pag. 465

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 7631/2025, depositata il 10/12/2025 - Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Notificazioni - Cartella di pagamento - Liquidazione automatizzata - Inammissibilità del Ricorso Tributario - Convalidazione oggettiva.

pag. 316

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 7632/2025, depositata il 10/12/2025 - Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Agenzia del Demanio - Non può essere considerata titolare né di diritti reali né di concessioni amministrative sugli immobili del demanio e patrimonio statale - Non è soggetto passivo Imu, Ici, Tasi.

pag. 190

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7637/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. e Rel. Lentini.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Avviso di accertamento – Denuncia Tari – Superficie imponibile – Principio della ragione più liquida – Scia.

pag. 214

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7639/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. Papillo, Rel. Giorgianni

Ires – Iva – Irap – Locazione – Affitto ramo d’azienda – Riquilificazione contratto – Appello respinto.

pag. 223

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7640/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Processo tributario - Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Fattura – Onere della prova.

pag. 467

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7644/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Base imponibile – Area destinata a rifiuti speciali – Non imponibilità.

pag. 215

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7645/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Beni merce – Mancata dichiarazione – Esenzione non spettanza – Determinazione sanzioni.

pag. 190

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7646/2025, depositata l'11/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Irpef – Reddito di lavoro dipendente – Risultanze modello di dichiarazione 770 della società – Accertamento parziale in capo al dipendente – Legittimità – Onere della prova del rapporto di lavoro – Esposto Guardia di Finanza – Irrilevanza.

pag. 247

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7650/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Notificazioni - Avviso di intimazione - Omessa notifica degli atti presupposto - Prova in giudizio - Spedizione delle raccomandate - Deposito degli atti presso la casa comunale.

pag. 317

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 7658/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Sentenza di condanna – Inadempimento contrattuale — Imposta sul valore aggiunto – Principio di alternatività Iva/Registro – Funzione recuperatoria – Funzione risarcitoria – Nesso diretto – Presupposto Iva – Imposta proporzionale del 3%.

pag. 512

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7663/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. Passero, Rel. Monaca.

Iva – Credito – Compensazione – Mancata apposizione del visto di conformità – Violazione meramente formale – Legittimità della compensazione – Sussiste.

pag. 283

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7675/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Riscossione e misure cautelari - Controllo automatizzato ex art. 36-bis, d. P.R. 600/1973 – Controllo meramente cartolare – Sussiste – Disconoscimento del riporto delle perdite (art. 84 TUIR tramite controllo automatizzato – Illegittimo - Donazione d'azienda – Riporto delle perdite ex art. 84 TUIR – Legittima.

pag. 553

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7681/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Iva – Detrazione – Inerenza – Congruità e antieconomicità – Appalto e subappalto – Onere della prova – Limiti al sindacato quantitativo.

pag. 284

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 7685/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Giammaria.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Ici – Accertamento — - Pretesa infondata - Abitazione principale – Utilizzo contemporaneo di più unità immobiliari distintamente accatastate – Dimora abituale - Agevolazione – Compete.

pag. 101

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7694/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Processo tributario - Irap – Violazioni – Assenza di sanzioni penali – Istituto del raddoppio dei termini – Non trova applicazione.

pag. 468

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7827/2025, depositata il 19/12/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu - Presupposto impositivo - Differimento dell'esigibilità – Società cooperativa - Liquidazione coatta amministrativa - Obbligazioni tributarie e par condicio creditorum – Differimento del pagamento – Sussiste.

pag. 191

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7845/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni – Procedura di notificazione telematica – Destinatario - Impresa, individuale o societaria, oppure professionista iscritto a un albo o a un elenco istituito con legge dello Stato - Eseguita mediante deposito dell'atto nell'area riservata del sito InfoCamere.it – Pubblicazione dell'avviso di avvenuto deposito – Invio della raccomandata informativa al contribuente – Perfezionamento – Sussiste.

pag. 317

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7904/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Enti religiosi – Esenzione – Art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 – Destinazione al culto – Utilizzazione dell'immobile – Uso misto – Dichiarazione specifica - Uso promiscuo – Sanzioni.

pag. 192

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7905/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Processo tributario – Rinuncia all'appello – Accettazione della controparte Non necessaria - Cessata materia del contendere – Compensazione spese di lite.

pag. 469

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7906/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Irpef – Plusvalenza non dichiarata derivante da cessione di partecipazione – contratto ad effetti reali – Inderogabilità del principio di competenza – Irrilevanza dell'incasso parziale del prezzo di vendita – Omesso assolvimento dell'onere della prova dell'inadempimento del cessionario – Omessa dichiarazione integrativa – Giudicato interno.

pag. 248

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7910/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Pieroni.

Accertamento - Accertamento sintetico – Redditometro – Art. 38 d.P.R. n. 600/1973 – Presunzione legale relativa - Inversione dell'onere probatorio – Indici di capacità contributiva – Valutazione analitica della prova – Motivazione apparente.

pag. 066

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7912/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Ires – Deducibilità componente variabile del contratto di locazione e regolarità della variazione in diminuzione – Società interamente partecipata da un fondo di investimento immobiliare – Insufficiente indicazione delle ragioni della presunta indeducibilità e violazione dell’obbligo di contraddittorio preventivo – Esclusione della natura elusiva e antieconomica del canone di locazione convenuto inter partes – Giudicato di principio.

pag. 224

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7924/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Catania, Rel. Fortuni.

Processo tributario - Giudicato esterno - Contratto di appalto – Contratto di somministrazione di lavoro irregolare – Indebita deduzione dei costi ai fini Irap.

pag. 470

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 8008/2025, depositata il 29/12/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.

Accertamento – Rinuncia ai crediti per dividendi – Fictio iuris incasso giuridico – Art. 88 comma 4-bis TUIR – Dichiarazioni sostitutive dei soci – Principio di cassa – Valore fiscale e nominale del credito – Salto d’imposta.

pag. 068

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 8056/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Violazioni tributarie e sanzioni – Contribuente/ricorrente – Omesso versamento TASI – Autonome/differenti annualità – Oggettiva riferibilità – Non rileva – Violazioni commesse – Incidenza determinazione imponibile/imposta – Esclusione – Incidenza versamento – Sussiste – Violazione formale – Esclusione – Cumulo giuridico – Esclusione - Violazione sostanziale – Rileva – Cumulo materiale – Rileva

pag. 562

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 8057/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario – Cause concomitanti – Rapporto pregiudizialità – Causa pregiudicante – Pendenza primo grado – Causa pregiudicata – Sospensione necessaria - Sussiste – Causa pregiudicante – Avvenuta definizione – Mancanza giudicato – Non rileva – Sospensione facoltativa – Sussiste - Giudice tributario – Causa pregiudicante - Possibile riforma decisione - Valutazione prognostica – Consegue.

pag. 471

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 8066/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Giudizio rinvio – Sentenza annullamento – Norme diritto - Violazione/falsa applicazione – Giudice rinvio - Accertamento fatti acquisiti processo – Impossibilità modifica – Sussiste – Sentenza annullamento - Principio diritto – Obbligo uniformazione – Consegue - Sentenza annullamento – Punti decisivi controversia – Vizio motivazionale – Giudice rinvio – Fatti acquisiti processo – Libera valutazione – Sussiste – Altri fatti eventuali – Apprezzamento complessivo – Preclusioni/deadenze sopravvenute – Obbligo rispetto – Consegue.

pag. 472



CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO

—
ANNO 2025

OSSERVATORIO DELLE SENTENZE

ACCERTAMENTO

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 129/2025,
depositata il 08/01/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.**

Accertamento - Imposta sul reddito delle persone fisiche Redditi fondiari - Contratto di locazione - Riduzione del canone – Scrittura privata – Obbligo di registrazione – Esclusione - Minor reddito percepito – Prova - Modalità – Compiuto assolvimento – Illegittimità atto impositivo – Consegu.

SINTESI DELLA SENTENZA

La scrittura privata di riduzione del canone di locazione non è soggetta all'obbligo fiscale di registrazione, non avendo quest'ultima efficacia costitutiva dell'accordo tra le parti e potendo il contribuente, ai sensi dell'art. 2704 c.c., desumere la data certa dell'accordo, opponibile ai terzi, anche con altri mezzi di prova. L'accordo di riduzione del canone di locazione è, pertanto, efficace ai fini fiscali anche se non portato a conoscenza dell'Amministrazione con la registrazione, laddove la stessa possa verificare il minor canone e, dunque, il minor reddito conseguito anche attraverso altri elementi prodotti dal contribuente.

COMMENTO

La scrittura privata di riduzione del canone di locazione, la quale determina, in forza del minor canone percepito, in conseguimento di un minor reddito, e conseguentemente, la corresponsione di una minore imposta da parte del locatore, è opponibile all'Amministrazione finanziaria anche in assenza di registrazione.

Tra i mezzi, idonei a qualificare la data di una scrittura privata non autenticata come certa ed opponibile ai terzi, vi è la registrazione, di cui all'art. 18 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; in mancanza di quest'ultima, l'art. 2704 c.c. stabilisce che è, altresì, possibile dedurre e dimostrare un fatto idoneo a stabilire, in modo ugualmente certo, il momento di formazione del documento.

Pertanto, la registrazione della scrittura privata modificativa del contratto di locazione originario non costituisce un obbligo fiscale posto a carico del contribuente, operando, invece, sul piano meramente probatorio ed agevolando la prova dell'intervenuta riduzione del canone, rimanendo fermo che il contribuente possa, a tal fine, far ricorso ad altri mezzi

di prova.

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto probante, ai fini della riduzione del canone di locazione, prevista nella scrittura privata intercorsa tra le parti, e dei minori redditi percepiti dalla locatrice, la documentazione da quest'ultima prodotta, comprensiva della copia del proprio estratto conto bancario, da cui risultava la riscossione dei canoni ridotti, nonché del bilancio contabile e della dichiarazione dei redditi del conduttore, da cui si evinceva la deduzione di canoni passivi nell'ammontare determinato dall'accordo di riduzione.

Ne è conseguita l'illegittimità del recupero della maggiore imposta nei confronti della locatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria, in quanto fondato esclusivamente sulla mancata registrazione dell'accordo di riduzione, senza la

valutazione degli ulteriori elementi, idonei a suffragare la rilevanza probatoria e l'efficacia fiscale dell'accordo medesimo.

Giovanna Chiarandà

Riferimenti normativi: art. 2074 c.c.; art. 18 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 22588/12; 7644/22; 12081/2025.

Prassi: Risoluzione n. 60/E/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 654/2025, depositata il 31/01/2025 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.

Accertamento – Imu/Ici – Violazioni tributarie e sanzioni – Imposte locali

SINTESI DELLA SENTENZA

L'assenza di adeguate motivazioni tributarie, nel dettaglio il richiamo a generici versamenti IMU/ICI non precisati nell'atto impugnato, ha comportato la decisione di "dichiarare cessata la materia del contendere". Il tutto si basa sull'evidenza che la pretesa accertativa verso il contribuente deve essere chiara e mettere lo stesso nelle condizioni di adempiere alle richieste comprendendone il significato. Nonostante l'atto impugnato sia stato oggetto di sgravio parziale le ulteriori censure non sono state ritenute adeguatamente motivate sia in I che in II grado.

COMMENTO

La motivazione della sentenza estende le valutazioni interpretando trasversalmente il ruolo fisco (includendo anche i tributi locali) ed il contribuente. Infatti la decisione di I° non solo è stata confermata, ma il giudice di II° ha condannato il ricorrente, Comune di Roma appunto, al pagamento delle spese di giudizio, liquidate in complessivi euro 2.300,00. Considerando che il valore della lite residuo, dopo il riesame dell'avviso impugnato e relativo sgravio parziale per agevolazione e puntuale intestazione proprietaria, era inferiore di oltre il 50% dell'importo di cui sopra è palese la volontà giurisdizionale di interrompere ogni tipo di pretesa economica verso il contribuente, ammonendo l'attore del II° rispetto all'impugnazione dell'esito del giudizio precedente. Inoltre la pretesa iniziale era viziata da mancata applicazione delle agevolazioni per gli immobili concessi in locazione e veniva richiesta l'imposta, per l'anno d'imposta 2018, non considerando la mancanza di soggettività passiva, alias il contribuente che non era più proprietario dell'immobile a seguito di un atto di divisione e permuta del 1981. I giudici hanno condiviso le eccezioni del ricorrente anche in ordine alla residua richiesta di pagamento dell'Amministrazione Comunale, accogliendo il ricorso e dichiarando cessata la materia del contendere. La pretesa al pagamento della somma che era residua, a titolo di imposta IMU, sanzioni ed interessi per l'anno 2018, non è stata sufficientemente motivata, non consentendo al destinatario di comprendere le ragioni di fatto giustificative della pretesa, visto il generico richiamo a "versamenti insufficienti effettuati a titolo IUC/IMU.

Andrea Carisi

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 783/2025,
depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.**

*Accertamento – Determinazione sintetica del reddito – Dimostrazione della provenienza delle somme
– Onere di prova contraria – Assolto. (prima massima).*

*Processo tributario – Decisione basata su documenti in lingua con traduzione non asseverata –
Legittimità – Obbligo di traduzione giurata – Non sussiste – Mera facoltà del giudice. (seconda
massima).*

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di accertamento tramite determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del d.P.R. 600/73, deve ritenersi assolto l'onere della prova contraria da parte del contribuente che dimostri che le somme in parte impiegate per l'acquisto di un immobile in Italia sono derivate da un finanziamento bancario erogato a seguito di costituzione di pegno di beni mobili, detenuti all'estero, costituito a garanzia. Ai fini del legittimo ricorso, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della metodologia di accertamento sintetico si rende in ogni caso necessario il rispetto della condizione, prevista dal comma 6 dello stesso art. 38, che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.

Deve ritenersi legittima la sentenza che si basa su un documento non redatto in lingua italiana e con traduzione informale e non asseverata, in quanto l'attitudine dimostrativa di uno scritto discende dal contenuto che esso esprime, quale che sia l'idioma impiegato nella sua redazione, sicché è con la produzione del documento in lingua straniera che la parte assolve all'onere di comprovare le proprie allegazioni difensive; di contro, ai sensi dell'art. 123 c.p.c., la produzione in giudizio della traduzione giurata di un documento in lingua straniera costituisce un incombenza meramente accessorio e facoltativo, che può essere richiesto dal giudice qualora ritenuto necessario ai fini decisori.

COMMENTO

La pronuncia in esame si colloca in una linea giurisprudenziale attenta alla ricostruzione sostanziale dei fatti e alla tutela effettiva del contribuente, soprattutto nei casi in cui l'Amministrazione proceda a determinazioni presuntive del reddito, ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 6, del d.P.R. 600/1973.

Un primo profilo di interesse riguarda la valutazione delle prove documentali. La Corte conferma che nel processo tributario – ferma restando l'obbligatorietà di redigere gli atti propriamente processuali in lingua italiana (art. 122 c.p.c.) – la validità dei documenti non può essere esclusa per ragioni meramente formali, quali l'assenza di asseverazione della traduzione, quando il loro contenuto risulti chiaro e non sia stato oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio nel contraddittorio di primo grado. Tale orientamento, già accolto in Cassazione (tra le altre, Corte di Cassazione n. 12525/15 e n. 12365/18), valorizza il principio di effettività della difesa e riflette un approccio sostanzialistico nella valutazione della prova. Sotto il profilo di merito la C.G.T. Il Lazio valorizza la circostanza che le somme utilizzate per l'acquisto di un immobile derivano da un finanziamento bancario garantito da pegno, quindi non suscettibili di essere considerate assoggettate a imposizione; in tal modo i Giudici ritengono pertanto assolto l'onere di prova contraria incombenza sul contribuente, con conseguente illegittimità dell'ragionamento presuntivo dell'Ente impositore.

Con la pronuncia in commento i Giudici regionali – decidendo in ordine al gravame incidentale proposto dal contribuente – colgono inoltre l'occasione per precisare la differenza tra l'accertamento eseguito sulla base delle movimentazioni bancarie, di cui all'art. 32, del d.P.R. 600/73 (impropriamente richiamato dai Giudici di primo grado), e l'accertamento sintetico, di cui all'art. 38, comma 4, del d.P.R. 600/73, osservando che per l'operatività di quest'ultimo, a differenza del primo, deve sussistere uno scostamento di almeno un quinto tra il reddito complessivo accertabile e quello dichiarato.

*Riferimenti normativi: artt. 122 e 123 c.p.c.; art. 38, co. 4 e 6, d.P.R. 600/73; art. 32, d.P.R. 600/73.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 12525/15, 12365/18.*

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 785/2025,
depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.**

Accertamento – Integrazione postuma della motivazione – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di recupero di crediti d'imposta Iva – e, in generale, in materia di accertamento – l'atto impositivo che ne contesti l'inesistenza deve contenere sin dall'origine una motivazione specifica, fondata su elementi oggettivi e documentali che comprovino l'assenza del presupposto costitutivo del credito. È inammissibile l'integrazione postuma della motivazione in sede contenziosa, configurando una violazione del principio di immodificabilità dell'atto e del diritto di difesa del contribuente, cui dev'essere garantita, fin dall'inizio, una piena conoscibilità della pretesa.

COMMENTO

La sentenza in esame si inserisce nel consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di motivazione dell'atto impositivo.

La Corte ribadisce un principio di particolare rilevanza sistematica: la motivazione dell'atto tributario deve essere chiara, specifica e completa fin dal momento della sua emissione, in ossequio allo Statuto dei diritti del contribuente, e specificamente all'art. 7, comma 1. L'obbligo motivazionale non può ritenersi soddisfatto da generiche asserzioni come, nel caso di specie, la meramente affermata inesistenza del credito compensato; asserzioni che, difatti, non consentono al contribuente di comprendere le ragioni di fatto e di diritto della pretesa tributaria, né di predisporre una compiuta difesa.

La Corte esclude inoltre la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di integrare successivamente la motivazione dell'atto in sede contenziosa, introducendo qualificazioni giuridiche della pretesa diverse da quelle originariamente formulate. L'inammissibilità di tale prassi – che contrasta con il principio di immodificabilità dell'atto impugnato – è coerente con la funzione garantista della motivazione, intesa come presupposto imprescindibile per l'attivazione del contraddittorio processuale in condizioni di parità.

Nel caso di specie, infatti, in sede di costituzione nel giudizio di primo grado – sicché successivamente alla notifica dell'atto impositivo – l'Ufficio finanziario aveva tentato di introdurre l'argomento della illegittimità dell'accollo tributario – cui aveva fatto ricorso il contribuente – che, tuttavia, i Giudici hanno correttamente non considerato ritenendolo, appunto, una indebita integrazione postuma della motivazione.

In definitiva, la pronuncia valorizza il principio di effettività del diritto di difesa, stigmatizzando prassi impositive fondate su presunzioni non dimostrate e su atti privi di motivazione adeguata. La sentenza si colloca dunque nel solco della giurisprudenza più attenta alla legalità dell'azione amministrativa e alla tutela del contribuente nel procedimento tributario.

Riferimenti normativi: art. 7, co. 1, l. 212/00; art. 17, d. lgs. 241/97; art. 1, co. 1, d.l. 124/19, conv. l. 157/19.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 7649/20, 7056/14.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1532/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Accertamento – Società di capitali cessata - Notificazione degli atti al socio - Successione nei rapporti debitori.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza affronta il caso di una società di capitali, cessata per compiuta liquidazione volontaria, in relazione alla quale l'Erario ha notificato, nei confronti del socio con quota di partecipazione qualificata, l'avviso di accertamento emesso per maggiori ritenute sui dividendi del socio di minoranza.

I Giudici del merito, uniformandosi al principio espresso dalla Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 26184/2024 e conferma dei principi consolidati (Cass. SS UU n. 6070-6071-6072/2013), hanno affermato che in caso di liquidazione del patrimonio sociale, i soci subentrano nei rapporti dell'ente per il fatto stesso della sua avvenuta estinzione. Hanno quindi precisato che i soci sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione, salvo il loro diritto di opporre al creditore il limite della responsabilità; in particolare i soci subentrano nei rapporti dell'ente per fatto stesso della sua avvenuta estinzione, ferma ed impregiudicata la prerogativa del socio di provare di non aver acquisito beni o utilità in esito alla liquidazione dell'ente.

COMMENTO

L'estinzione della società è regolamentata dall'art. 2495 c.c., per i profili civile e dall'art. art. 36 DPR 602/1973, per quelli fiscali.

La materia è stata oggetto di svariati interventi della Cassazione a Sezioni Unite, che ne ha delineato i principi regolatori.

In primo luogo la cancellazione della società dal registro delle imprese ha effetto costitutivo e ne comporta l'immediata estinzione (art. 2495 c.c.; art. 2312 c.c.), anche in presenza di rapporti giuridici non ancora definiti o crediti insoddisfatti (Cass. Civ., SS.UU. 4060/2010, SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6070).

Sul piano sostanziale si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale (in violazione dell'art. 24 Cost.), ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione (sono successori *intra vires ex 2495 co. 2 cod. civ*) o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;

b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese e dei crediti ancora incerti o illiquidi.

Sul piano processuale, la cancellazione della società dal registro delle imprese priva la società stessa della capacità di stare in giudizio, in modo tale che qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, "*si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ. (che richiama il venir meno della parte processuale non solo per morte ma anche per 'altra causa')*" (Cass. SS UU n. 6070/2013).

Ove invece l'evento estintivo avvenga a seguito di liquidazione volontaria, gli atti degli eventuali creditori devono essere indirizzati, a pena d'inammissibilità, ai soci succeduti alla società estinta (Cass. SS UU n. 6070/2013).

E' stato così affermato che la percezione di somme di liquidazione nelle società di capitali (art. 2495 c.c.) è condizione dell'azione inerente all'interesse ad agire (art. 100 cpc), con la precisazione che la mancata percezione di somme di per sé non esclude l'interesse ad agire

del creditore sociale in vista, ad esempio, dell'escussione di garanzie o della sopravvenienza di beni destinati a confluire in un regime di contitolarità o comunione indivisa, per cui, in caso di contestazione, è il creditore sociale che agisce a dover provare tanto la veste di ex socio del convenuto quanto il presupposto di cui all'articolo 2495 secondo comma. Dunque, a seguito dell'estinzione della società, il socio (ex-socio) è successore per il solo fatto di essere tale e non perché abbia ricevuto quote di liquidazione (Cass. SS UU n. 3625/2025).

Tutto ciò a valere per i profili civili; il sistema tributario si caratterizza per l'autonomia della disciplina dettata dall'art. 36 dPR 602/1973 (Cass. SS UU n. 3625/2025).

La norma citata delinea due diverse ipotesi di responsabilità: la prima per i liquidatori e gli amministratori; la seconda per i soci della società estinta e la responsabilità di quest'ultima rispetto ai debiti d'imposta. Ci soffermeremo ora su questa seconda ipotesi.

L'art. 36 c. 3 e 5 dPR 602/73 dispone che i soci o gli associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'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, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. 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.

Tale responsabilità deve essere 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.

Si tratta, dunque, di una responsabilità per debiti d'imposta della società cessata, la quale – come affermato dalla Cass. SS UU sent. n. 3625/2025 - non si pone quale ipotesi di responsabilità ex lege per inadempimento o fatto illecito, né di tipo successorio (art. 2495 c.c.), ma che necessita della notifica nei confronti dell'ex socio di un autonomo avviso di accertamento, con possibilità di impugnazione, secondo le regole generali, ex artt.19 e 21 d.lgs. 546/92.

E proprio in questo sta la caratterizzazione del sistema tributario in quanto, in ogni caso in cui venga invocata, a titolo vuoi successorio vuoi sussidiario, la responsabilità dell'ex socio per il debito d'imposta della società, non si profila un'ipotesi successoria, come delineata sul piano civilistico dalla Cass. SS UU n. 6070/2013, ma occorre attivare nei confronti dell'ex socio un autonomo ed originario procedimento amministrativo di accertamento ex art. 36 c. 5 dPR 602/73 e art. 60 dPR 600/1973.

Tale sistema discende dalla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria e dal carattere autoritativo del relativo accertamento, del quale è evidenziato il carattere deteriore per il Fisco, rispetto alla disciplina applicabile al creditore di diritto comune, in quanto solo per l'Erario viene imposto di far valere ex novo, e non già immediatamente e direttamente nel processo interrotto e riassunto, la responsabilità degli ex soci (Cass. SS UU 3625/2025).

Né può essere invocata, quale deroga alla necessità di un'autonoma notifica dell'atto accertativo nei confronti dell'ex socio, la disposizione di cui all'art. 28 c. 4 d. lgs. 175/14, secondo cui 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.

La norma pone in essere un'artificiosa permanenza in vita dell'ente collettivo ormai cessato ed ha il solo effetto di agevolare l'Ufficio nella notificazione degli atti, facilitando il raggiungimento del soggetto debitore ed il rispetto dei termini di decadenza e prescrizione.

La cancellazione societaria non incide, però, sulla disciplina tributaria e resta invariato l'obbligo per il creditore pubblico di far valere, con l'avvio di nuovo e diverso procedimento

amministrativo di accertamento ex art. 36 cit., la responsabilità patrimoniale degli ex soci nei limiti delle attività sociali da costoro rimosse (Cass. SS UU n. 3625/2025).

In applicazione di tali principi è stato anche affermato che in presenza di società estinta, la notifica degli atti impositivi al socio unico ex art. 36 del d.P.R. n. 602/1973 non richiede che sia decorso il quinquennio dalla cancellazione previsto dall'art. 28, 4° comma, del d.lgs. n. 175/2014, ma deve essere effettuata indipendentemente dalla definitiva estinzione della società (Cass. Ord. N. 24023/2025).

La Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 3625/2025 del 12.02.2025 ha quindi delineato l'ambito della responsabilità tributaria degli ex soci di società cessata, affermando i seguenti principi di diritto:

“nella fattispecie di responsabilità dei soci limitatamente responsabili per il debito tributario della società estintasi per cancellazione dal registro delle imprese, il presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui al 3° (già 2°) co. dell'art. 2495 cod. civ., integra, oltre alla misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci, una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione ad causam dei soci stessi;

questo presupposto, se contestato, deve conseguentemente essere provato dal Fisco che faccia valere, con la notificazione ai soci ex artt. 36 co. 5 d.P.R. n. 602/73 e 60 d.P.R. 600/73 di apposito avviso di accertamento, la responsabilità in questione, fermo restando che l'interesse ad agire dell'Amministrazione finanziaria non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, potendo tale interesse radicarsi in altre evenienze, quali la sussistenza di beni e diritti che, per quanto non ricompresi in questo bilancio, si siano trasferiti ai soci, ovvero l'escussione di garanzie;

la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concernendo un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5° d.P.R. n. 602/73, non può avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato, quand'anche questo giudizio venga poi proseguito, a causa dell'estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese, da o nei confronti dei soci quali successori della società stessa”.

In applicazione di tali principi la più recente giurisprudenza di legittimità, delimitando l'obbligo per il Fisco della motivazione degli atti, ha precisato che l'esigenza di notificare, ai sensi dell'art. 36, comma 5, del d.P.R. 602 cit., un atto distinto e motivato, non vuol significare che il contenuto debba plasticamente distinguersi. Se l'atto indirizzato nei confronti della compagine sociale contiene già la ricostruzione delle condotte illegittime, valide nei confronti della società, ma sufficientemente descrittive dei fatti riconducibili all'amministratore, o al socio, essi possono ben essere riprodotti tal quali nei confronti del socio (o dell'amministratore). Ciò che conta è che il destinatario sappia da cosa e perché debba difendersi, cosa gli si chiede ed a che titolo siano formulate pretese nei suoi confronti (ex art. 36 cit.) (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 27/08/2025, n. 24023).

Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: artt. 2462, 2495 c.c., art. 36 dPR 602/1973, art. 28 d. lgs. 175/2014.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS UU Sent. 3625/2025; Cass. SS. UU. Sent. n. 3625/2024, Cass. SS UU n. 32790/2023 per la responsabilità del liquidatore, Cass. SS UU n. 6070/2013-6071/2013-6072/2013, Cass. Ord. N. 24023/2025 Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 07/10/2024, n. 26184; Cass. SS. UU. n. 28709/2020, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 17/07/2025, n. 19756; Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 27/08/2025, n. 24023.

Prassi: A.E. Circolare n. 6/E del 19.02.2015 (art. 28 D. Lgs. 175/2014).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 1680/2025, depositata il 14/03/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Accertamento – Iresa - Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili Avviso di accertamento – Difetto di motivazione – Nullità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di Iresa, l'avviso di accertamento deve contenere una motivazione congrua, sufficiente e intellegibile, idonea a rendere edotto il contribuente dell'“an” e del “quantum” della pretesa tributaria, al fine di consentirgli l'effettivo esercizio del diritto di difesa.

È nullo l'avviso che si limiti a richiamare la norma istitutiva dell'imposta e a menzionare note di addebito non allegate né conosciute dal contribuente, senza indicare i criteri di calcolo dell'importo richiesto.

COMMENTO

In tema di imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA), l'avviso di accertamento deve essere corredato da una motivazione congrua, sufficiente e intellegibile, idonea a porre il contribuente in condizione di conoscere compiutamente i presupposti di fatto e di diritto della pretesa tributaria, ai fini dell'effettivo esercizio del diritto di difesa garantito dagli artt. 24 e 113 Cost.

L'atto impositivo che si limiti a richiamare la normativa regionale di riferimento e a indicare l'importo complessivo del tributo, rinviando genericamente a note di addebito non allegate né conosciute dal contribuente, senza indicare i criteri e le modalità di calcolo dell'imposta, è affetto da carenza assoluta di motivazione e deve ritenersi nullo ai sensi dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

(Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, sez. 12, sent. n. 1680/2025, ha accolto l'appello proposto da Alitalia SAI S.p.A. in amministrazione straordinaria, annullando l'avviso di accertamento Iresa emesso dalla Regione Lazio per l'anno 2019, rilevando l'assenza di allegazione delle note di addebito e l'impossibilità per il contribuente di verificare l'an e il quantum della pretesa).

Massimo Forte

Riferimenti normativi: artt. 24 e 113 Cost.; art. 7 l. 27 luglio 2000, n. 212; art. 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 1, comma 44, l. reg. Lazio 28 dicembre 2012, n. 13.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sez. trib., 10 marzo 2021, n. 6575; sez. trib., 21 dicembre 2020, n. 29126; sez. trib., 28 ottobre 2019, n. 27420; sez. trib., 19 febbraio 2016, n. 3276; SS.UU., 7 aprile 2014, n. 8053.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1743/2025, depositata in data 18/03/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Accertamento – Irpef – Altro – Cartella emessa ex artt. 36 bis, d.P.R. 600/1973 e 54 bis, d.P.R. 633/1972 – Omessa preventiva notifica della comunicazione bonaria – assenza di irregolarità e insussistenza di incertezze su aspetti rilevanti dei dati riportati nella dichiarazione – Annullabilità – Non consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La preventiva notifica della comunicazione d'irregolarità, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, non è imposta in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in esame, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo. Sulla base di tali rilievi, nella fattispecie in esame,

la Corte di appello ha considerato irrilevante l'ulteriore indagine circa la correttezza della notifica della comunicazione di irregolarità. Al riguardo, la Corte ha comunque osservato, che sebbene l'Amministrazione finanziaria abbia indicato il numero di comunicazione di irregolarità, l'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario, nonché l'identificativo, il numero di protocollo e la data della ricevuta di consegna della PEC, parte appellata non ha confutato tali elementi, limitandosi a ribadire che non sono state prodotte le ricevute di accettazione e di consegna della PEC, senza contestare in alcun modo che gli estremi della notifica, come prodotti dall'Agenzia delle Entrate, fossero falsi o non veritieri.

COMMENTO

L'indirizzo pressoché unanime della Cassazione ritiene che gli artt. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 e 54 bis d.P.R. 633/1972 non prescrivano, in ogni caso, l'obbligo dell'ufficio di comunicare l'esito della liquidazione, ma solamente laddove dai controlli automatici emerga un risultato diverso da quello esposto in dichiarazione. Ad avviso della Corte, sostanzialmente, tale obbligo ricorre solamente in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. A titolo esemplificativo, tale obbligo è stato ritenuto sussistente in presenza di errori materiali di calcolo, ovvero di specifiche contestazioni di dati ed elementi direttamente desumibili dalla dichiarazione, ma non anche in caso di omesso o carente versamento delle imposte dichiarate. Sulla scia di tale orientamento, la Cassazione ha chiarito che l'omesso invio della comunicazione bonaria determina la nullità – ora “annullabilità”, a seguito delle modifiche al regime di invalidità degli atti tributari operata dal d.lgs. 219/23 – della cartella di pagamento, solamente nelle ipotesi in cui l'accertamento automatico sia utilizzato in funzione non meramente liquidatoria, ma di rettifica, oppure nel caso in cui emerga dagli atti la sussistenza delle predette incertezze, ovvero ancora laddove con la cartella si esegua un ruolo straordinario. Diversamente, la suprema Corte ha rilevato la nullità (ora annullabilità) della cartella di pagamento emessa ex art. 36-ter ove non preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo. Per quanto attiene alla spedizione di tali comunicazioni, trattandosi di atti endoprocedimentali privi di natura provvedimentale per cui il Legislatore non ha previsto l'obbligo di notificazione, è possibile procedere anche con distinte modalità di trasmissione. In caso di spedizione della comunicazione a mezzo di posta raccomandata, sebbene la Cassazione abbia inizialmente affermato che in tali ipotesi, ove il destinatario contesti il contenuto della busta medesima, è onere del mittente dimostrare il contenuto della busta, la stessa ha successivamente mutato indirizzo attribuendo il menzionato onere al contribuente, ad eccezione del caso in cui venga dedotto che la busta contiene più atti.

Luca Giancola

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73; legge 212/00.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 41037/2021; 20626/2022; 30787/19; 15654/19; 9450/18; 21804/17; 5397/16; 5394/16; 4591/16; 19704/15; 14544/15; 6800/15; 15312/14; 15311/14; 11000/14; 26482/13; 18252/13; 19664/13; 7329/12; 795/11; 7536/11; 17396/10; 22035/10; 26361/10; SS.UU. 19854/04; 23826/04; 4958/89.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 1759/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Lepore, Rel. Briguori.

Accertamento - Residenza fiscale – Quadro RW – Presunzione di residenza ex art. 2, co., 2-bis, TUIR – Domicilio in Italia – Monitoraggio fiscale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di giustizia tributaria del Lazio ha confermato la legittimità delle sanzioni irrogate per l'omessa compilazione del quadro RW, ritenendo sussistente la residenza fiscale in Italia della contribuente, in applicazione dell'art. 2, co., 2-bis, TUIR. Pur risultando formalmente residente

all'estero, la contribuente aveva mantenuto il proprio domicilio in Italia, come desunto da dati anagrafici e documentali. La Corte ha ribadito che, ai fini fiscali, la residenza non coincide solo con la registrazione anagrafica, ma si fonda anche su elementi sostanziali di collegamento con il territorio, come domicilio o dimora abituale, rendendo quindi applicabile l'obbligo di monitoraggio fiscale per le attività finanziarie detenute all'estero.

COMMENTO

La questione principale affrontata dalla Corte riguarda la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche ai fini dell'obbligo di compilazione del quadro RW, con particolare riferimento all'applicazione della presunzione di residenza prevista dall'art. 2, co., 2-bis, del TUIR. Si discute, in particolare, se un cittadino italiano formalmente residente all'estero, ma con significativi legami personali e patrimoniali con l'Italia, debba essere considerato fiscalmente residente e, quindi, soggetto all'obbligo di monitoraggio fiscale delle attività detenute all'estero.

La giurisprudenza sul punto è ormai consolidata nel ritenere che l'iscrizione all'AIRE rappresenti un elemento formale rilevante ma non sufficiente, in assenza di una verifica sostanziale dei legami economici e personali con il territorio italiano. La Cassazione, infatti, fa leva sull'effettività dei legami con l'Italia, dando rilievo alla nozione di domicilio ex art. 43 c.c., anche in presenza di residenza formale all'estero, e valorizzando la presunzione legale di cui all'art. 2, co., 2-bis, TUIR, soprattutto per i trasferimenti verso Stati a fiscalità privilegiata.

La Corte si è espressa nel solco di questo orientamento, confermando che la presunzione di residenza fiscale si applica qualora il soggetto non fornisca una prova sufficiente della propria effettiva residenza estera. Nel caso esaminato, la contribuente, iscritta all'AIRE solo dal 2018, aveva mantenuto per tutto il periodo accertato un domicilio stabile in Italia e non aveva dimostrato un trasferimento definitivo all'estero. La decisione sottolinea che, in materia tributaria, l'individuazione della residenza fiscale non può limitarsi a valutazioni formali, ma deve fondarsi su elementi oggettivi e sostanziali di collegamento con lo Stato.

La pronuncia conferma così un principio consolidato: la residenza fiscale va accertata in base a criteri sostanziali, e la mancata compilazione del quadro RW legittima l'irrogazione delle sanzioni previste, in mancanza di un'idonea prova contraria da parte del contribuente.

Amato Tomao

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986; d.l. 167/1990; legge 197/2022; d. lgs. 472/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 6501/2015; 6081/2019; 20054/2024; 1292/2025.

Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 140/1990; 28/2012; 38/2013; 20/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1775/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Accertamento – Agevolazioni ed esenzioni – Registro, ipotecarie e catastali – Piccola proprietà contadina – Pertinenzialità – Strumentalità – Effettività del vincolo – Non spetta.

SINTESI DELLA SENTENZA

La fattispecie costitutiva delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina è integrata solo dagli atti di trasferimento (oltre che dei terreni agricoli) di immobili pertinentziali ai terreni ove è svolta l'attività agricola e non da quelli relativi a immobili meramente strumentali all'attività medesima. L'onere di provare la sussistenza degli elementi di fatto integranti la fattispecie agevolativa (e quindi, nel caso di specie, il vincolo pertinentziale) incombe sul contribuente.

COMMENTO

La questione affrontata dalla Corte nella pronuncia in commento pertiene il regime agevolato previsto dall'art. 2, co. 4-bis, del d.l. n. 194/2009, in base al quale *«gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali [...] sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1%»*.

Secondo la Risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015 la nozione di pertinenza rilevante ai fini fiscali coincide con quella disciplinata dal codice civile. Cosicché il vincolo pertinenziale può dirsi esistente solo ove sia predicabile la connessione funzionale tra due beni ossia tra il fabbricato ed il terreno agricolo e deve essere distinta dalla nozione di strumentalità che consiste in un rapporto fra il bene e l'attività.

Tale posizione è diversa da quella sostenuta dalla Corte di Cassazione, con ord. n. 3597/2021, che ha ritenuto integrati i presupposti dell'agevolazione anche in presenza di un rapporto di destinazione funzionale del bene all'attività di impresa agricola.

La CGT, rilevato che il fabbricato oggetto di cessione neppure insisteva sul terreno agricolo, ha comunque ritenuto preferibile l'impostazione assunta dall'Agenzia delle Entrate, ribadendo altresì che, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. n. 16839/2021), il vincolo sul bene deve essere durevole e quindi effettivamente posto, e non deve invece risultare soltanto eventuale o possibile.

Selene Gargano

Riferimenti normativi: d.l. n. 194/2009, art. 2, co. 4-bis, art. 817 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: ord. n. 3597/2021, sent. n. 3595/2025, n. 16839/2021, n. 15668/2017, n. 15739/2007, n. 4599/2006.

Prassi: Agenzia delle Entrate: Risoluzione n. 26/E del 06/03/2015, Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, Risoluzione n. 36 del 17/05/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1778/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Accertamento – Processo tributario – Presunzione di distribuzione di utili extra-contabili in capo ai soci di società di capitali a ristretta base proprietaria – Imposte sui redditi – Rapporti fra l'accertamento della società e quello dei soci – Efficacia riflessa del giudicato sostanziale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudicato formatosi in capo a una società a ristretta base partecipativa circa l'esistenza del maggior reddito fonda solo una presunzione relativa circa l'esistenza e l'effettiva distribuzione di utili extra-contabili ai soci imputabili *pro quota* ai soci a titolo di maggior reddito di partecipazione.

Conseguentemente i soci possono comunque contestare nel giudizio relativo all'accertamento emesso nei loro confronti tanto l'esistenza del maggior reddito societario, quanto la presunta distribuzione degli utili occulti.

A tale fine, tuttavia, il socio deve allegare elementi probatori ulteriori rispetto a quelli prodotti dalla società nel proprio giudizio idonei a superare la presunzione, di fonte giurisprudenziale, dimostrando che non vi è stata distribuzione di utili extra-contabili o la sussistenza di altri elementi di costo deducibili.

COMMENTO

Nella sentenza in esame la C.G.T. Lazio ha affrontato la questione del rapporto fra l'accertamento del maggior reddito non dichiarato in capo a una società di capitali a ristretta base proprietaria e l'accertamento in capo ai soci del (conseguente) maggior reddito da partecipazione, fondato sulla presunzione di distribuzione di utili extra-contabili in capo ai soci.

Si tratta di una tematica oggetto di un forte dibattito giurisprudenziale e dottrinale, caratterizzato da orientamenti interpretativi contrastanti in ordine alla qualificazione del nesso intercorrente fra i due avvisi e, conseguentemente, degli effetti del giudicato intervenuto sull'accertamento societario rispetto al giudizio relativo ai soci.

Secondo un diffuso orientamento giurisprudenziale, spesso criticato in dottrina, fra i due avvisi di accertamento sussiste un nesso di pregiudizialità-dipendenza, tale che l'accertamento societario andrebbe inquadrato come condizione logico-giuridica dell'accertamento del reddito di partecipazione dei soci.

Come affermato da parte della giurisprudenza di legittimità, *«non può dubitarsi che, ove l'accertamento a carico della società sia stato impugnato in separato giudizio, [...] in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, l'accertamento nei confronti della società costituisca pur sempre un indispensabile antecedente*

logico-giuridico rispetto a quello nei confronti del socio, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano».

Tale ricostruzione permette di sostenere l'operatività degli effetti riflessi del giudicato intervenuto sull'accertamento societario anche nei confronti dei soci, la cui situazione giuridica risulterebbe dipendente (o subordinata) rispetto a quella accertata definitivamente nel primo giudizio.

Si tratta di un'estensione dell'efficacia della decisione giurisdizionale che emerge da una serie di pronunce di legittimità, delle quali alcune annullavano (anche parzialmente) l'accertamento societario, in senso favorevole al contribuente, ed altre confermavano la fondatezza della pretesa impositiva, in senso sfavorevole al contribuente.

Quanto alla prima ipotesi, è stata ammessa per i soci la possibilità di giovare del giudicato favorevole che abbia escluso o ridotto il maggior imponibile societario, senza che però venga pregiudicato il diritto di difesa dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto alla seconda ipotesi, è stata affermata l'incontestabilità nel merito da parte dei soci della pretesa impositiva avanzata nei confronti della società, che sia stata accertata in maniera definitiva con giudicato sfavorevole.

Ciò significa che ai soci sarebbe preclusa la contestazione dei presupposti di fatto e di diritto a fondamento dell'accertamento del maggior imponibile societario, residuando soltanto la facoltà di contestare l'imputazione *pro quota* di tale reddito a proprio carico e, quindi, di fornire la prova contraria alla presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili "occulti".

Ne consegue che, in questo caso, il giudizio vertente sull'accertamento del maggior reddito imputato ai soci sarebbe necessariamente pregiudicato dalla sentenza passata in giudicato nell'altro giudizio.

Secondo un diverso orientamento giurisprudenziale, invece, in armonia con la dottrina maggioritaria, vi sarebbe un'intrinseca autonomia fra i due avvisi di accertamento, in ragione dell'autonomia stessa delle rispettive posizioni della società di capitali e dei soci.

L'accertamento nei confronti della società viene inquadrato come presupposto di fatto, ma non condizione giuridica dell'accertamento nei confronti dei soci, che quindi ne risulta assolutamente indipendente.

Non sussisterebbe dunque alcun rapporto di pregiudizialità necessaria fra i due accertamenti poiché la società e i soci sono titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti.

In più occasioni i giudici di legittimità hanno affermato che, in virtù dell'indipendenza delle rispettive posizioni, può *«notificarsi avviso di accertamento del maggior reddito da partecipazione nei confronti del socio di società di capitali a ristretta base, anche in caso di condono tombale della società, i cui effetti "preclusivi" non si estendono ai soci, stante la distinta soggettività e posizione fiscale di questi ultimi»*.

In ragione quindi dell'autonomia e indipendenza delle rispettive posizioni fiscali, pur potendo le risultanze alla base dell'accertamento emesso nei confronti della società essere poste a fondamento anche dell'accertamento del maggior reddito da partecipazione dei soci, resta

salva per i soci, nel caso in cui essi abbiano impugnato il rispettivo accertamento senza aver preso (o potuto prendere) parte al processo instaurato dalla società, la facoltà non solo di fornire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma anche di contestare la validità stessa dell'accertamento societario.

Tale ricostruzione tiene strettamente in considerazione la posizione del socio rispetto all'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, evitando di comprimere le sue facoltà difensive quanto alla contestazione dei presupposti del reddito di partecipazione ad essi rettificato in aumento.

Venendo alla sentenza in esame, la C.G.T. Lazio ha accolto parzialmente l'appello del socio, mostrando di aderire a quest'ultima ricostruzione ermeneutica.

Per i giudici, le posizioni fiscali della società e dei soci sono intrinsecamente autonome, sicché non è neanche necessario *«che la notifica dell'atto di accertamento societario, ove compiutamente effettuato, preceda quello dell'atto diretto ai singoli soci»*.

Nell'ultima parte della sentenza viene fatta chiara applicazione del principio, suesposto, secondo cui l'accertamento societario costituisce soltanto un presupposto di fatto, e non la condizione, dell'accertamento a carico dei soci.

I giudici, infatti, dopo aver richiamato la sentenza, passata in giudicato, che ha parzialmente accolto l'appello della società con riduzione dell'imponibile accertato, hanno statuito che *«Entro tali limiti, pertanto, deve accogliersi l'appello»* del socio, tenuto conto che egli *«nel proprio atto non ha allegato elementi probatori ulteriori, idonei a dimostrare la deducibilità di altri elementi*

di costo o, comunque, idonei a vincere la presunzione di distribuzione degli utili fra i soci di società a ristretta base personale, sia pure di capitali».

Al prescindere dal fatto che gli elementi probatori allegati dal socio non siano stati ritenuti sufficienti a fondare le doglianze proposte, emerge come la C.G.T. Lazio abbia implicitamente riconosciuto a monte al socio la facoltà di contestare anche la determinazione del reddito societario, dai cui presupposti di fatto e di diritto erano mutuati i rilievi avanzati nell'atto di accertamento ad egli destinato.

Pur basandosi in questo giudizio sulle risultanze di quello relativo alla società, non è stato dunque precluso al socio di difendersi quanto al merito della pretesa impositiva (il reddito societario di cui si presume la distribuzione a suo favore) nella, peraltro unica, sede giurisdizionale nella quale avrebbe potuto far valere simili contestazioni (non essendo egli stato parte dell'altro giudizio), garantendo un esercizio compiuto ed effettivo del suo diritto di difesa.

Alessandro Beronesi

Riferimenti normativi: art. 2729 c.c.; art. 2909 c.c.; d.P.R. 600/1973; d.P.R. 917/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 441/2013; Cass. n. 19565/2014; Cass. n. 15828/2016; Cass. n. 20507/2017; Cass. n. 13989/2019; Cass. n. 752/2021; Cass. n. 17696/2021. Cass. n. 10270/2011; Cass. n. 17966/2013; Cass. n. 386/2016; Cass. n. 19013/2016; Cass. n. 18383/2020; Cass. 39285/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1784/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Accertamento – Art. 39 d.P.R. 600/73 - Presunzioni – Trust – Irpef - Ivafe – Costi non inerenti - Praesumptio de presunto.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza affronta la legittimità di un accertamento fiscale emesso ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. 600/73, con cui erano stati recuperati a tassazione costi ritenuti non inerenti e attività patrimoniali non dichiarate, tra cui beni conferiti in un trust estero. La Corte rigetta l'appello dell'Amministrazione

finanziaria, rilevando l'assenza di elementi concreti idonei a dimostrare la partecipazione del contribuente a condotte fraudolente e la natura fittizia del trust. In particolare, si afferma che la presenza di rapporti fiduciari tra disponente e trustee o singoli atti di gestione non provano il mancato effettivo trasferimento dei beni. La decisione conferma che l'onere probatorio grava sull'Amministrazione e non può fondarsi su presunzioni prive di adeguato riscontro fattuale.

COMMENTO

Con la sentenza in esame, la Corte affronta due temi centrali nella prassi accertativa: la deducibilità di costi per operazioni con un soggetto ritenuto coinvolto in condotte fraudolente e la presunta fittizietà di un trust estero, con conseguente imputazione diretta dei redditi al disponente.

In relazione al disconoscimento dei costi, la Corte ha respinto l'impostazione dell'Ufficio in quanto si fondava su elementi indiziari privi di un reale collegamento con la posizione del contribuente. La Corte ha criticato l'uso di una "praesumptio de presunto", cioè una catena di presunzioni prive di fondamento probatorio concreto, ribadendo che la prova della non inerenza non può basarsi su ipotesi generalizzate o meccanismi inferenziali automatici. Tale principio riflette un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo cui è onere dell'Amministrazione dimostrare in modo puntuale l'inesistenza dell'operazione o la partecipazione consapevole del contribuente alla frode.

In relazione al trust, la sentenza esclude che il medesimo possa ritenersi fittizio in assenza di prove concrete di ingerenza del disponente nella gestione dei beni. La sola esistenza di rapporti familiari con i trustee o il pagamento di una fattura con fondi propri non è sufficiente a dimostrare l'interposizione. Anche su questo punto la Corte si conforma all'orientamento della Cassazione, che richiede la prova effettiva del mantenimento del controllo sui beni da parte del disponente.

Sebbene parte della giurisprudenza presenti ancora qualche orientamento più rigido in materia di trust, la pronuncia in esame si allinea alla tendenza prevalente e più garantista, che rifiuta di fondare l'imposizione fiscale su schemi presuntivi privi di riscontro oggettivo.

In sintesi, la sentenza afferma con chiarezza che l'accertamento tributario non può fondarsi su presunzioni a cascata, ma deve poggiare su elementi probatori solidi e individualizzati, a tutela dei diritti del contribuente e del principio di legalità.

Amato Tomao

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; d.P.R. 917/1986; d.l. 201/2011, conv. l. 214/2011; legge 364/1989.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 9851/2018; 27566/2018; 30146/2019; 33598/2019; 8082/2020; 24233/2020; 19213/2022; 5276/2022; 7974/2025; 9684/2025.

Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 43/E/2009; 61/E/2010; 34/E/2022; Interpelli nn. 267/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1797/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Accertamento – Catasto – Categoria speciale – Motivazione – Sopralluogo – Valutazione di immobili simili – Non necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il procedimento di rettifica della rendita catastale a seguito di presentazione del DOCFA, si basa su dati forniti dallo stesso contribuente e questo implica un temperamento dell'onere motivazionale, cosicché può considerarsi sufficientemente motivato l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria, in rettifica della rendita catastale di un fabbricato a destinazione speciale proposta dal contribuente in sede di DOCFA, indichi esclusivamente i dati oggettivi e la classe attribuita considerando una superficie maggiore, a seguito dell'esame della scheda planimetrica

prodotta dal contribuente con conseguente esonero dell'Amministrazione finanziaria dall'obbligo di eseguire un sopralluogo, tenuto conto del fatto che la rendita è stata rettificata sulla base di una diversa stima economica e tecnica dei dati indicati dallo stesso contribuente in DOCFA.

COMMENTO

Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione (v. Cass., Sent. n. 12005/2020), in caso di rettifica a seguito di DOCFA della rendita catastale di immobili rientranti nelle categorie speciali D ed E, l'utilizzo del metodo della stima diretta (previsto per tali categorie dall'art. 10, co. 1 del R.d.l. n. 652/1939) non comporta l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate di eseguire sopralluoghi o di tener conto delle caratteristiche dei cc.dd. "comparables" ogni qual volta quest'ultima agisca esclusivamente sulla base di una diversa valutazione tecnica del valore economico dei beni, attenendosi per il resto a quanto indicato dal contribuente in DOCFA. Ciò si traduce nella possibilità di motivare l'avviso indicando semplicemente il ricalcolo eseguito.

Viceversa, nella Sent. n. 33799/2024 la Suprema Corte ha ritenuto che, qualora la rettifica dipenda da una diversa valutazione degli elementi fattuali riportati in DOCFA., l'onere motivazionale gravante sull'Agenzia torni a dilatarsi e richieda l'indicazione puntuale delle ragioni in diritto e/o dei fatti in base ai quali la proposta avanzata dal contribuente con la DOCFA viene disattesa.

Pertanto, il giudizio di congruità della motivazione dell'avviso impone di verificare se gli elementi fattuali indicati dal contribuente nella DOCFA siano stati disattesi o meno dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria ha ritenuto che la rettifica basata sul ricalcolo della superficie dell'immobile, includendovi un soppalco e un piano ammezzato, previa applicazione dei valori unitari medi coerenti con le quotazioni O.M.I., non integri una riqualificazione fattuale dei dati forniti dal contribuente nella DOCFA. Di conseguenza, l'avviso è stato ritenuto sufficientemente motivato.

Selene Gargano

Riferimenti normativi: R.d.l. n. 652/1939 conv. in l. n. 1249/1939, art. 10, co. 1, l. n. 1231/1936, art. 28, l. n. 212/2000, art. 7, d.l. n. 16/1993, art. 2, convertito in l. n. 75/1993, d.m. n. 701/1994.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 33799/2024, n. 9291/2021, n. 7854/2020, n. 5362/2020, n. 8529/2019, n. 6633/2019, n. 31809/2018, n. 17971/2018, n. 2268/2014, n. 22886/2006, n. 16824/2006.

Prassi: Circolare Agenzia del Territorio, n. 4 del 16 maggio 2006, Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 01/02/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1800/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Accertamento - Fatture per operazioni inesistenti – Effettività del servizio – Onere probatorio – Iva – Società cartiera.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'assenza di una reale struttura operativa propria delle società che emettono la fattura unitamente alla mancata presentazione di dichiarazioni fiscali e alla totale carenza di contabilità sono idonee a fondare una presunzione grave, precisa e concordante circa l'inesistenza oggettiva delle prestazioni (con conseguente indeducibilità dei costi e indetraibilità dell'Iva esposta in fattura) che non può essere superata dalla mera contabilizzazione delle fatture da parte della società che le riceve e dall'esistenza di bonifici o dalla produzione di volantini pubblicitari.

COMMENTO

La questione principale affrontata in sentenza riguarda la legittimità di un accertamento fondato sul disconoscimento di costi dedotti e di Iva detratta, in presenza di fatture riferite a operazioni ritenute oggettivamente inesistenti. La Corte è stata chiamata a valutare se gli elementi prodotti dal contribuente – tra cui la regolare contabilizzazione delle fatture, i bonifici bancari effettuati e la produzione di materiale pubblicitario – fossero idonei a dimostrare l'effettiva esecuzione delle prestazioni contestate, superando gli indizi dell'Amministrazione circa la natura fittizia del fornitore.

Sul punto, la Corte ha ribadito che la contabilizzazione delle fatture e il pagamento tramite bonifico bancario, pur necessari ai fini fiscali, non costituiscono prova sufficiente della reale esecuzione delle prestazioni. Né la presenza di volantini né la coincidenza temporale con vendite immobiliari comprovano l'esistenza di un contratto di servizi, in assenza di riscontri documentali come accordi, ordini o corrispondenza.

La sentenza conferma che, in presenza di indizi gravi, precisi e concordanti, come la mancanza di una struttura operativa, l'assenza di movimentazioni bancarie compatibili con un'attività commerciale reale e la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte del fornitore, è legittimo il disconoscimento dei costi dedotti e la relativa detrazione dell'Iva. In particolare, il fornitore è stato qualificato come "cartiera" ed anche la produzione di elementi formali apparentemente coerenti non è risultata sufficiente a dimostrare la reale esecuzione delle prestazioni in assenza di riscontro nella sostanza.

In definitiva, la decisione si inserisce in un orientamento giurisprudenziale consolidato secondo cui la prova dell'effettività delle operazioni non può limitarsi a meri formalismi contabili, ma deve fondarsi su elementi sostanziali, a tutela della coerenza e dell'integrità del sistema fiscale.

Amato Tomao

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986; d.P.R. n. 633/1972; d.P.R. n. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 6229/2013; 18118/2016; 28628/2021; 14102/2024; 31906/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1962/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Accertamento – Inerenza – Qualitativa – Vincolo funzionale – art. 109 co. 5 dPR 917/1986 – Onere della prova - Imposte dirette – Ires – Irap – Fattura – Valore indiziario – Deduzione – Violazione – Falsa applicazione – Attività d'impresa.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi, l'onere della prova dell'inerenza grava sul contribuente. In caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente è tenuto a dimostrare, mediante idonea documentazione, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione all'attività d'impresa; a tal fine, non è sufficiente la sola regolarità formale delle fatture o delle scritture contabili. In difetto di assolvimento dell'onere della prova, è legittimo il recupero a tassazione dei costi dedotti.

Nel caso di specie la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio, accertato il mancato assolvimento degli obblighi della prova da parte del contribuente al fine di contrastare le anomalie riscontrate dall'Ufficio, accoglie l'appello dell'Ufficio, riformando la sentenza di primo grado e condannando al pagamento delle spese di giudizio.

COMMENTO

L'inerenza, principio evocato all'art. 109 co. 5 dPR n. 917/1986, esprime il vincolo funzionale che lega il sostenimento del costo all'attività d'impresa; i costi, dunque, sono inerenti, quando risultano collegati a un'attività produttiva di reddito.

Il requisito dell'inerenza assume rilievo quale criterio di carattere qualitativo, volto a verificare l'effettiva riferibilità del costo all'attività d'impresa concretamente esercitata. Ai fini della deducibilità, ciò che rileva è l'esistenza di un nesso funzionale tra il componente negativo e l'attività produttiva di reddito, a prescindere da valutazioni sulla misura o sulla convenienza economica del costo. Il requisito dell'inerenza si sostanzia, dunque, nella riconducibilità del costo alla sfera imprenditoriale dell'ente, costituendo il presupposto per la successiva verifica della sua effettiva destinazione alla produzione del reddito d'impresa; tale verifica si basa su documenti e informazioni che devono essere forniti e prodotti dal contribuente, poiché su di esso grava l'onere della prova in base al principio *onus probandi incumbit ei qui dicit non ei qui negat*.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13882/2018, ha affermato, peraltro, che la prova dell'inerenza non può limitarsi esclusivamente all'esame della fattura, ma deve essere estesa anche alle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo che siano idonee a dimostrare il nesso tra il costo sostenuto e l'attività d'impresa.

La giurisprudenza di legittimità ha, infatti, evidenziato che *“un'indicazione generica dell'operazione fatturata non soddisfa le finalità conoscitive che la norma intende assicurare”* (Cass. nn. 21980/2015, 15177/2016). In senso conforme, la Sup.ma Corte ha altresì precisato che il principio di inerenza dei costi deducibili *“si ricava dalla nozione di reddito”* ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale; pertanto, *“l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente”* (Cass. n. 30366/2019).

L'onere della prova dell'inerenza, per costante giurisprudenza, grava, quindi, sul contribuente che è tenuto a fornire all'Ufficio e a produrre in giudizio una documentazione idonea a giustificare la deduzione dei costi.

La deduzione dei costi presuppone una prova sostanziale dell'inerenza, che non può fondarsi sulla sola regolarità formale delle scritture o delle evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di elementi inidonei a dimostrare il collegamento tra costo e attività d'impresa e, per di più, facilmente falsificabili (Cass. n. 11873/2018).

Sul punto, anche l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, nella Norma di comportamento n. 199/2017, ha ribadito che l'Amministrazione finanziaria può valutare la deducibilità dei costi solo all'esito di un esame sostanziale dell'operazione volto a verificare il nesso effettivo tra costo sostenuto e attività esercitata. In particolare, l'AIDC ha precisato che *“ai fini delle imposte dirette, la fattura registrata conserva il valore di indizio del rapporto controverso. Se con il crescere della capacità della fattura di rappresentare compiutamente il rapporto dibattuto tende a crescere il valore indiziario della fattura, il suo contenuto, pur apprezzabile, non è determinante al fine della deduzione del costo”*.

In linea con tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate con la risposta ad istanza di interpello n. 149/2023, ha, da ultimo, precisato che la prova dell'inerenza deve riguardare i fatti costitutivi del costo deducibile; dunque, è onere del soggetto passivo dimostrare l'imponibile maturato, i relativi fatti giustificativi e la sua effettiva correlazione all'attività imprenditoriale.

Massimiliano Giorgi

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 16480/2014; 21184/2014; 15177/2016; 13300/2017; 11873/2018; 13882/2018; 18904/2018; 29290/2018; 17535/2019; 17701/2019;

18391/2019; 30366/2019; 1290/2020; 1468/2020; 2224/2021; 8001/2021; 13572/2021; 23027/2021; 16689/2022; 22546/2022; 24880/2022; 6114/2024.

Prassi: Interpelli nn. 882/2021; 115/2022; 149/2023.

Linee guida: Norma di comportamento AIDC n. 199/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2053/2025, depositata il 23/03/2025 – Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento – Irpef – Società di persone – Soci – Litisconsorzio necessario – Contraddittorio – Necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di avviso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR e dei soci delle stesse, con la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, in sede di giudizio avverso l'avviso di accertamento, anche se instaurato da uno solo dei soci o dalla sola società, sussiste il litisconsorzio necessario tra gli stessi. Nel caso di specie, l'avviso di accertamento era stato notificato ai soli soci, i quali avevano instaurato il giudizio, senza la partecipazione della società di persone cui erano soci. Stante l'inscindibilità della posizione di soci e società di persone, non rinvenendo la piena garanzia del contraddittorio, la causa è stata rimessa alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado.

COMMENTO

L'unitarietà dell'accertamento – che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci, in ragione del regime di trasparenza fiscale, per cui i redditi della società sono ripartiti a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi – comporta, in linea di principio, la configurabilità di un litisconsorzio necessario, con il conseguente obbligo per il giudice, investito dal ricorso proposto da uno o alcuni soltanto dei soggetti interessati, di procedere all'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 546/1992, pena la nullità del giudizio stesso, rilevabile – anche d'ufficio – in ogni stato e grado del processo. Questo è l'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità. Pertanto, nell'ipotesi in cui nel corso del giudizio di primo grado non sia stato integrato il contraddittorio nei confronti della società e di tutti i soci della stessa, la relativa sentenza sarà nulla, con conseguente obbligatorietà della restituzione degli atti alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado competente ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. b) del d.lgs. 546/1992. In deroga alla suddetta regola, le Sezioni Unite della Corte Suprema di Cassazione hanno, però, chiarito che non sussiste litisconsorzio necessario tra società e soci quando il contribuente svolga una difesa sulla base di eccezioni personali, come la qualità di socio. In questo caso, infatti, le questioni dedotte nel giudizio investono unicamente la sua posizione, senza alcun coinvolgimento né di quella della società né di quella degli altri soci, giuridicamente del tutto autonome rispetto all'oggetto della lite.

Andrea Savino

Riferimenti normativi: TUIR, art. 5; d.lgs. 546/1992, artt. 14 e 59, comma 1, lett. b).

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SSUU., nn. 1052/2007 e 14851/2008, Cass. nn. 16730/2018, 27603/2018, 5007/2023 e 24940/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2055/2025, depositata il 27/03/2025 – Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento - Responsabilità del socio – Rapporto di successione – Limite del valore dei beni ricevuti – Irretroattività dell'art. 28 d.lgs. 175/2014 – Obbligo del contraddittorio.

SINTESI DELLA SENTENZA

La cancellazione della società dal registro delle imprese non comporta la estinzione dei debiti sociali insoddisfatti, verificandosi un fenomeno di tipo successorio regolato in via generale dall'art. 2495 c.c. e, in materia tributaria, dall'art. 36, comma 3 del d.P.R. n. 602/73. In base a quest'ultima disposizione, il socio è quindi responsabile per i debiti tributari insorti in capo alla società nel limite di quanto ricevuto in sede di liquidazione e nei due periodi di imposta precedenti la liquidazione. Tutto ciò che richiede la norma è la notifica di un autonomo atto impositivo, recante le ragioni dell'imputazione di responsabilità in capo al socio, mentre il debito mantiene la propria causa e natura giuridica nell'accertamento societario. Stante la irretroattività dell'art. 28 d.lgs. 175/2014, è corretta l'azione dell'amministrazione finanziaria che, in costanza del previgente regime, richieda al socio le maggiori imposte accertate a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese. È soddisfatto il principio del contraddittorio preventivo, in vigore del regime di cui all'art. 5 ter d.lgs. 218/1997, attraverso l'invito al contribuente a fornire chiarimenti sulla propria posizione personale in considerazione delle conseguenze direttamente imputabili allo stesso, ex art. 36 d.P.R. 602/1973.

COMMENTO

L'art. 36, III comma del d.P.R. 602/1973 prevede che *“I soci o associati, che hanno 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, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi”*. Il successivo comma V della medesima disposizione prevede che *“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”*.

Al descritto quadro normativo deve essere aggiunta la disposizione di cui al comma IV dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, a far data dal 13 dicembre 2014, prevede che, in deroga alle ordinarie regole civilistiche, *“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”*.

Nonostante una diversa prospettazione della prassi amministrativa, la giurisprudenza ha pacificamente ritenuto irretroattiva tale ultima disposizione (Corte costituzionale, sent. 142/2020, Corte di Cassazione nn. 4536/2020, 34549/2024, 13862/2025).

Tanto premesso, quanto al perimetro di applicabilità dell'art. 36 del d.P.R. 602/1973, la sentenza in commento pare sintetizzare, pur non citandola espressamente, i principi espressi dalla pronuncia, quasi contestuale, delle Sezioni Unite n. 3625/2025.

Quest'ultima ha infatti dapprima affermato la necessità - in ogni caso in cui venga invocata la responsabilità dell'ex socio per il debito d'imposta della società - di attivazione nei suoi confronti di un autonomo ed originario procedimento amministrativo di accertamento.

Il massimo consesso della Corte ha affermato poi la legittimazione del socio a succedere nel giudizio societario, volto a contestare il merito della pretesa impositiva. Tale legittimazione sussiste infatti indipendentemente dall'effettiva attribuzione al socio di denaro o altri beni sociali. Per converso, le Sezioni Unite hanno escluso che possa essere legittimamente sollevata nell'ambito del giudizio societario, da parte del socio intervenuto quale successore, la questione della avvenuta percezione di attività sociali o quote di liquidazione, quesitone estranea alla legittimazione ed invece suscettibile di essere dedotta nel diverso giudizio che potrà originarsi a seguito della notificazione di un autonomo e distinto atto impositivo.

Ciò in cui la pronuncia in commento si distingue dal menzionato arresto delle Sezioni Unite è la qualificazione della responsabilità del socio che, a differenza di quanto affermato dal giudice territoriale, nella prospettazione delle Sezioni Unite non costituisce un fenomeno

tipicamente successorio, sebbene al pari di quest'ultima ingeneri in capo al socio l'obbligo di pagamento di un debito della società.

Nella prospettazione del giudice di legittimità, infatti, è proprio la necessità di adottare un diverso atto impositivo che impedisce il pieno e totale dispiegarsi del fenomeno successorio.

Francesco Viggiani

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c., art. 36 d.P.R. 602/1973, art. 28 d.lgs. 175/2014, art. 5 ter d.lgs. 218/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 142/20. Corte di Cassazione: SS.UU. nn. 32790/2023, 3625/2025; sent. nn. 4536/20; 34549/24; 13862/25.

Prassi: Circolare n. 31/14.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2811/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Accertamento - Cedolare secca – Redditi da locazione – Opzione – Unità immobiliari – Uso abitativo – Conduttore – esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittimo l'esercizio dell'opzione per il regime di tassazione sostitutiva della cedolare secca di cui all'art. 3, d.lgs. n. 23/2011, applicabile ai redditi da locazione derivanti da unità immobiliari destinate ad uso abitativo, anche qualora il conduttore agisca nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni posto che, stando al tenore letterale della norma, l'esclusione di cui al comma 6 del citato art. 3 *“si riferisce esclusivamente alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate dal locatore nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni”*. Nel caso di specie l'immobile era locato da una persona fisica - che non agiva nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni - ad una società che, nell'ambito dell'attività imprenditoriale da essa svolta, provvedeva a sublocare l'immobile.

COMMENTO

L'opzione per il regime di tassazione sostitutiva della cedolare secca di cui all'art. 3, d.lgs. n. 23/2011 risulta precluso, sulla base del comma 6, per le *“locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni”*. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate (C.A.E. n. 26/2011, § 1.2; C.A.E. n. 12/2016, § 3.2) ha fornito un'interpretazione estensiva di tale preclusione ritenendo non esercitabile l'opzione anche per *“i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti”*. Ancorché la formulazione di tale estensione sembrerebbe riferirsi ad una specifica ipotesi, l'Agenzia delle Entrate – anche nella presente fattispecie – ha ritenuto non esercitabile l'opzione in tutti quei casi in cui il conduttore agisca nell'ambito della propria attività di impresa.

Nel caso di specie, invece, i giudici hanno ritenuto di doversi adeguare al principio di diritto affermato dalla Corte di Cassazione (Cass. n. 12395/2024) secondo cui: *“in tema di redditi da locazione, il locatore può optare per la cedolare secca anche nell'ipotesi in cui il conduttore concluda il contratto di locazione ad uso abitativo nell'esercizio della sua attività professionale, atteso che l'esclusione di cui all'art. 3, sesto comma, d.lgs. n. 23 del 2011 si riferisce esclusivamente alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate dal locatore nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni”*.

La Cassazione giunge a tale conclusione ritenendo illegittima l'interpretazione estensiva della norma fornita dall'Agenzia delle Entrate; a tal proposito ribadisce che: *“l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte: di fronte alle norme tributarie, essa ed il contribuente si trovano su un piano di parità, per cui la*

cosiddetta interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non costituisce mai fonte di diritto (Cass. n. 3598/2022; n. 14619/2000; Cass., SS.UU., n. 23031/2007)”.

Da ultimo, giova segnalare che, in occasione dell'interrogazione parlamentare 26.3.2025 n. 5-03773, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la sua interpretazione ritenendo “*opportuno attendere la formazione di un consolidato indirizzo interpretativo*” considerando ancora la citata sentenza della Corte di Cassazione come un caso isolato.

Marta Puccini

Riferimenti normativi: art. 3, d. lgs. 23/2011

Riferimenti giurisprudenziali: CTR del Lazio n. 5930/2021

Corte di Cassazione: nn. 12395/2024; 3598/2022; 14619/2000; SS.UU. 23031/2007. Prassi: Circolari nn. 26/2011; 12/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 2826/2025, depositata il 05/05/2025 - Pres. Sessa, Rel. Pieroni.

Accertamento - Imposte sui redditi – Residenza fiscale delle società – Esterovestizione – Abuso del diritto – Interposizione – Ritenute alla fonte – Coobbligazione sostituto/sostituito.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR), si configura il fenomeno dell'esterovestizione quando la sede legale di una società è localizzata all'estero, ma la gestione effettiva dell'attività — intesa come sede dell'amministrazione e luogo in cui vengono prese le decisioni strategiche — si svolge in realtà nel territorio dello Stato. Questo avviene in assenza di una struttura operativa autonoma all'estero e con *asset* principalmente costituiti da partecipazioni in società italiane. In tali casi, si applica l'art. 4, paragrafo 3, della Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, per cui la società, pur formalmente costituita all'estero (nel caso in esame, nei Paesi Bassi), è considerata fiscalmente residente in Italia in base al principio del “*place of effective management*” (luogo di gestione effettiva). Inoltre, è legittima la ripresa a tassazione per omessa effettuazione delle ritenute sui dividendi qualora questi vengano formalmente corrisposti a una società estera interposta, ma in realtà siano percepiti da un soggetto beneficiario finale residente all'estero. In tal caso, ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 602/1973, è prevista la coobbligazione solidale tra il sostituto d'imposta e il percettore del reddito.

COMMENTO

1.1. INTRODUZIONE

La sentenza n. 2826/17/2025 della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio affronta un tema centrale della fiscalità internazionale: la qualificazione della residenza fiscale di una società estera e le conseguenze derivanti da una strutturazione considerata abusiva ai fini del trattamento impositivo in Italia. In particolare, la pronuncia è stata occasione per ribadire alcuni principi fondamentali del diritto tributario internazionale, in materia di residenza fiscale effettiva delle società estere (art. 73, comma 3, TUIR), di disconoscimento degli effetti giuridici di strutture prive di sostanza economica (art. 10-bis, l. 212/2000), di prevalenza del *place of effective management* nei conflitti tra ordinamenti (art. 4, par. 3, Convenzioni OCSE) e di tassazione dei dividendi corrisposti a soggetti non residenti mediante veicoli interposti (art. 35, d.P.R. n. 602/1973).

1.2. LA RESIDENZA FISCALE EFFETTIVA E L'ESTEROVESTIZIONE

La vicenda riguarda una società formalmente residente nei Paesi Bassi che, nel 2011, ha ceduto la propria partecipazione totalitaria in una società italiana, realizzando una

plusvalenza di oltre 25 milioni di euro, poi distribuita sotto forma di dividendi a una società con sede a Curaçao.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale schema risultava meramente strumentale, in quanto la società olandese era, di fatto, una società esterovestita priva di autonoma operatività e amministrata in Italia, mentre la società di Curaçao fungeva esclusivamente da soggetto interposto, con i dividendi effettivamente percepiti da un soggetto fiscalmente residente nei Paesi Bassi.

In particolare, la Corte ha richiamato l'articolo 73, comma 3, del TUIR, secondo cui sono considerate fiscalmente residenti in Italia le società estere che hanno nel territorio nazionale la sede dell'amministrazione e/o l'oggetto principale dell'attività. Ha inoltre citato la giurisprudenza prevalente, che individua nella sede dell'amministrazione il luogo in cui vengono assunte le decisioni gestionali rilevanti (cd. *place of effective management*). La Suprema Corte di Cassazione si era infatti già espressa in tal senso con le sentenze n. 16697/2019, n. 33234/2018 e n. 2869/2013, affermando che è sufficiente dimostrare la gestione sostanziale dell'attività societaria in Italia per prevalere sulla formalità della sede estera.

Nel caso in esame, la Corte tributaria ha condiviso le argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendo che, sebbene la società fosse formalmente residente nei Paesi Bassi, la sua sede effettiva risiedeva invece in Italia. A supporto di questa valutazione, la Corte ha considerato una serie di elementi concreti, tra cui: (i) la presenza della sede legale presso una fiduciaria; (ii) la mancanza di una reale struttura imprenditoriale nei Paesi Bassi; (iii) la gestione effettiva svolta in Italia dagli amministratori residenti; (iv) la partecipazione nella società italiana come unico *asset* posseduto dalla società; e (v) l'assenza di operazioni significative diverse dalla cessione di tale partecipazione.

La Corte ha inoltre rilevato che la documentazione fornita dalla società — quali le dichiarazioni fiscali estere, le riunioni del consiglio di amministrazione formalmente tenute presso la sede olandese e i certificati di residenza fiscale rilasciati nei Paesi Bassi — non fosse sufficiente a confutare la qualificazione di esterovestizione. Secondo la Corte, tali elementi attribuiscono infatti alla struttura societaria estera un carattere meramente formale, privo di una sostanza economica e gestionale reale, configurando la sede estera come una semplice domiciliazione priva di autonomia effettiva.

Sulla base di queste considerazioni, la Corte ha desunto che la società olandese fosse costituita esclusivamente per ottenere indebiti vantaggi fiscali, configurando così un abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000. Tali elementi sono da tempo riconosciuti anche dalla prassi amministrativa e dall'autorevole dottrina come indici presuntivi della fittizietà della residenza estera (Circ. n. 28/E/2006; Circ. Assonime n. 67/2007).

1.3. LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI E IL CRITERIO DEL PLACE OF EFFECTIVE MANAGEMENT

Nel caso in esame, la Corte ha richiamato anche l'articolo 4, para. 3, del Modello OCSE, che prevede, in caso di doppia residenza, l'applicazione del criterio del luogo di direzione effettiva (*place of effective management*) per individuare lo Stato competente all'imposizione del reddito.

Secondo l'orientamento dell'OCSE, tale luogo corrisponde a quello in cui vengono prese le decisioni fondamentali per la gestione dell'impresa e in cui risiedono i dirigenti di vertice.

Questo principio si allinea alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di libertà di stabilimento e abuso del diritto, in particolare con le sentenze: (i) C-196/04, Cadbury Schweppes, che stabilisce come una struttura estera costituita unicamente per motivi fiscali possa configurare un abuso; (ii) C-419/14, WebMindLicenses, che ribadisce la centralità della sostanza economica; e (iii) C-6/16, Eqiom, che sottolinea la necessità di dimostrare l'intento abusivo sulla base di elementi oggettivi.

1.4. INTERPOSIZIONE E RITENUTE ALLA FONTE

Altro profilo rilevante è quello della distribuzione di dividendi a soggetti non residenti mediante società estere interposte.

In linea con la prassi (Circolare dell'Agenzia Entrate n. 32/E/2006; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 107/E/2008), la Corte ha ritenuto che, ai fini dell'applicazione delle ritenute alla fonte, occorra fare riferimento al beneficiario effettivo del reddito e non al mero soggetto formale. La Corte nel caso trattato ha ritenuto che la società di Curaçao percettrice dei dividendi era di fatto interposta in quanto priva di autonomia decisionale e che il beneficiario effettivo dei dividendi era il soggetto non residente, che riceveva i fondi direttamente sul proprio conto personale (olandese).

Pertanto, in caso di interposizione fittizia, il soggetto realmente percettore dei redditi è quello cui devono essere imputati gli effetti fiscali, con obbligo di ritenuta alla fonte a carico del soggetto erogante. La Corte richiama anche l'art. 35 del d.P.R. 602/1973, che prevede la responsabilità solidale tra sostituto e sostituito, legittimando così la pretesa anche nei confronti del socio percettore.

1.5. CONCLUSIONI

La sentenza della Corte tributaria del Lazio si inserisce in una linea giurisprudenziale sempre più rigorosa nella valutazione sostanziale delle situazioni soggettive e oggettive in ambito tributario, con particolare riguardo alle strutture transnazionali.

Il principio che emerge con chiarezza è che la libertà di stabilimento e la pianificazione fiscale legittima non possono essere strumentalizzate per eludere il pagamento delle imposte in assenza di una solida giustificazione economica. La residenza fiscale, infatti, non è una semplice scelta formale, bensì una realtà concreta che si determina in base a elementi tangibili: il luogo in cui la società è effettivamente amministrata, dove si assumono le decisioni strategiche e dove si genera il valore economico.

In tale contesto, la distinzione tra legittima pianificazione e abuso diventa una linea sottile da valutare con prudenza, specie nei contesti internazionali dove le giurisdizioni sono sempre più integrate e le strutture operative sempre più articolate.

Monica Califano

Riferimenti normativi: art. 73, comma 3, TUIR, art. 10-bis, l. 212/2000, art. 4, par. 3, Convenzione Italia – Paesi Bassi, Art. 35, d.P.R. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione sentenze nn. 4463/2022, 16697/2019, 33234/2018, 2869/2013 e Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza, C-196/04 (Cadbury Schweppes), C-419/14 (WebMindLicenses), C-6/16 (Egiom).

Prassi: Circ. Agenzia Entrate n. 28/E/2006, n. 32/E/2006, e Ris. 107/E/2008.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2827/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. e Rel. Tafuro.

Accertamento - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Redditi fondiari - Reddito fondiario derivante da locazione - Imputazione reddito - Irrilevanza percezione - Prova contraria - Illegittimità atto impositivo – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposte sui redditi, il legislatore tributario ha previsto la regola generale di cui all'art. 26 del TUIR, secondo la quale i redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti titolari di un diritto reale sull'immobile, indipendentemente dalla loro percezione. Pertanto, anche per il reddito da locazione, non è richiesta la materiale percezione del canone, cosicché quest'ultimo, ancorché non percepito, va dichiarato e tassato nella misura risultante dal contratto di locazione, a

meno che il contribuente non dia prova del venir meno del contratto di locazione medesimo.

COMMENTO

L'art. 26, comma 1 del TUIR fissa il principio secondo cui «*i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale*». Il criterio di imputazione di tali redditi è costituito, quindi, dalla titolarità del diritto reale, a prescindere dalla sua effettiva percezione.

Il principio menzionato non deve reputarsi viziato da illegittimità costituzionale, giacché, come affermato dal Giudice delle leggi, la capacità contributiva, quale idoneità all'obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata, può essere ricavata da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità.

Anche con riferimento ai redditi da locazione, il criterio di imputazione è, dunque, legittimamente costituito dalla titolarità del diritto reale sull'immobile. Ne deriva che tali redditi sono imponibili indipendentemente dalla percezione dei canoni e nella misura determinata dal contratto di locazione, fintantoché quest'ultimo risulta ancora in essere. In caso contrario, ossia laddove il contribuente riesca a fornire la prova del venir meno del contratto di locazione, non può ritenersi operante il principio di determinazione del reddito fondiario in base ai canoni, ancorché non percepiti, cosicché questi ultimi non possono essere imputati al contribuente. Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto efficaci le prove, offerta dalla locatrice, di non aver riscosso alcun canone di locazione in relazione al contratto dalla stessa stipulato ma mai eseguito, con conseguente illegittimità del recupero della maggiore imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Giovanna Chiarandà

Riferimenti normativi: art. 26 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 12254/2022; 13232/2019; 5496/2019; 19240/2016. Corte Costituzionale: n. 362/2000.

Prassi: Circolare n. 7/E/2001.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2905/2025, depositata il 07/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Accertamento - Inviti ex art. 32 d.P.R. n. 600/73 – Mancata ottemperanza - Inutilizzabilità della documentazione prodotta in sede contenziosa – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di specie è stato ribadito il principio secondo il quale la mancata ottemperanza agli inviti ex art. 32 del d.P.R. n. 600/73 da parte del contribuente determina la inutilizzabilità dei documenti esibiti in sede contenziosa.

Secondo i giudici di appello la dichiarazione del contribuente di non avere potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile, oltre a dover essere apposta già in sede di ricorso, deve essere fatta in maniera chiara ed esplicita.

COMMENTO

La sentenza in commento offre lo spunto per affrontare il tema della preclusione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73.

L'art. 32, co. 4 d.P.R. n. 600 del 1973 dispone espressamente che “*le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa*”.

L'unica deroga a tale previsione è contenuta nel successivo comma 5, secondo cui *“le cause di inutilizzabilità previste dal [quarto] comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”*.

Disciplina analoga è prevista, in materia di Iva, dall'art. 52, co. 5, d.P.R. n. 633 del 1972. È opinione consolidata in giurisprudenza quella secondo cui non può prescindersi da un'interpretazione rigorosa dell'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600/73, con la conseguenza che il divieto di produrre documentazione difensiva è un'eccezione particolarissima che non può mai andare contro i principi fondamentali tutelati dalla Costituzione circa la giusta tassazione e che si giustifica solo in presenza di un comportamento doloso o comunque negligente del contribuente (Cass. n. 16536/ del 14/10/10, Cass. Sez. Un. n. 45 del 25/02/00, Cass. n. 22765 del 28/10/09, n. 21967 del 16/10/09, n. 7269 del 26/03/09, n. 9127 del 19/04/06, n. 480 del 17/01/95).

In questo presupposto la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto che la sanzione di inutilizzabilità della produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del Dpr n. 600/73, possa operare solo in presenza di un invito specifico e puntuale all'esibizione da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. tra le altre Cass, ord. n. 11528 dell'11/05/2018, n. 11765 del 26/05/2014).

Per quanto poi riguarda la previsione contenuta nell'art. 32, comma 5, D.P.R. n. 600/1973 il quale prevede che la preclusione non opera qualora il contribuente *«depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa»* la documentazione non esibita all'Amministrazione, *«dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile»*, si ritiene, in base ad un'interpretazione letterale della norma, che *“...la dichiarazione che, in uno con l'allegazione dei documenti non esibiti, dà diritto all'esimente, deve essere fatta in modo chiaro ed esplicito nel ricorso introduttivo* (Cassazione, sentenza 28049/2009). Nel caso di specie, la CGT di II grado ha aderito ai principi sopra richiamati ed ha riconosciuto applicabile la preclusione a motivo del fatto che il contribuente aveva addotto quale ragione della non imputabilità della inadempienza la mancata conoscenza (tra l'altro non veritiera) degli inviti e il ridotto lasso temporale fissato per l'esibizione dei documenti richiesti (15 giorni).

Tutto ciò premesso, deve tuttavia rilevarsi che, negli ultimi anni, tanto in dottrina, quanto in giurisprudenza, si sta affermando un principio teso a valorizzare il c.d. “diritto al silenzio” del contribuente, sulla scorta, in particolare, di un orientamento giurisprudenziale formatosi in sede comunitaria (CEDU 5 aprile 2012, Chambaz c. Svizzera, C- 1 663/04; CGUE 2 febbraio 2021, C-481/19, DB c. Consob), secondo cui il “diritto al silenzio”, riconducibile all'art. 6 CEDU, trova applicazione anche nei procedimenti amministrativi ove è prevista una sanzione per il rifiuto di collaborare con l'autorità procedente (orientamento recepito anche dalla Corte Costituzionale; sent. 30 aprile 2021, n. 84).

La Corte Europea dei diritti dell'uomo ha dunque riconosciuto il diritto al silenzio quale parte integrante del principio dell'equo processo così come tutelato dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, il che renderebbe incompatibili disposizioni – come per l'appunto l'art. 32 d.P.R. n. 600/73 qui in esame - che prevedono sanzioni improprie per la mancata collaborazione da parte del contribuente nell'ambito del procedimento amministrativo pre contenzioso.

In tal senso, si registra anche l'intervento della giurisprudenza di legittimità.

La Corte di Cassazione, infatti, ha affermato che, *“escluso [...] che la giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di giustizia dell'Unione Europea riguardi direttamente la materia dell'imposizione tributaria in senso stretto (vedi rispettivamente, tra le molte, Ferrazzini c. Italia e Orkem, SGL Carbon), pur ammesso che secondo tali giurisprudenze l'art. 6 CEDU,*

l'art. 6 TUE, gli artt. 47-48, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, trovano applicazione oltre che nei procedimenti penali anche in quelli amministrativi interni degli Stati aderenti/membri, qualora in quest'ultimi siano applicabili "sanzioni punitive" qualificate secondo i c.d. (OMISSIS) (leading case, Corte EDU Jussila c. Finlandia), tuttavia è chiaro che le Corti sovranazionali hanno delimitato l'area delle garanzie del giusto processo, del quale il diritto al silenzio è nucleo fondamentale (quale "norma internazionale generalmente riconosciuta": Corte EDU, John Murray c. Regno Unito ed altre), alla "costrizione" derivante dalla sanzionabilità diretta del rifiuto di rispondere ossia al caso in cui il diritto interno degli stati aderenti/membri preveda una sanzione (punitiva) nei confronti del titolare del diritto di tacere" (Cass., sent. n. 6786 del 2022).

Pierluigi Muccari

Riferimenti normativi: art. 32 d.P.R. n. 600/73; art. 52 d.P.R. n. 633/72.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn 480/1995; 45/2000; 9127/2006; 7269/2009; 22765/2009; 28049/2009; 16536/2010; 11765/2014; 11528/2018; 6786/2022; Corte Cost. n. 84/2021; Corte Europea dei diritti dell'uomo n. 663/04 del 2012, n. 481/19 del 2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3001/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caso.

Accertamento – Tari – Sottoscrizione – Art. 42 d.P.R. 600/1973 – Nullità – Delega di firma – Delega di funzioni – Ordine di servizio.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di avviso di accertamento, non è necessaria l'indicazione nominativa del delegato né la temporaneità della delega, essendo sufficiente un ordine di servizio che abbia valore di delega e che individui il soggetto mediante la qualifica rivestita nella struttura interna dell'ufficio. La delega di firma si configura, pertanto, quale atto interno di organizzazione dell'amministrazione finanziaria, idoneo a legittimare la sottoscrizione senza incidere sul regime di imputabilità dell'atto impositivo.

COMMENTO

La sottoscrizione dell'avviso di accertamento e le modalità di esercizio della delega del potere di firma continuano a sollevare delicate questioni interpretative.

L'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce che l'avviso di accertamento debba recare la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; si sancisce, inoltre, che il difetto di tale sottoscrizione comporta la nullità dell'atto.

L'indirizzo tradizionale della dottrina, avallato anche dalla giurisprudenza, è stato quello di includere nel novero degli impiegati della carriera direttiva anche il direttore dell'ufficio preposto all'accertamento, i dirigenti e coloro i quali sono inquadrati nella c.d. terza area. Tuttavia, fino ad un recente passato, la giurisprudenza non aveva delineato precisi criteri per accertare la validità della delega conferita per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, con la conseguenza che la legittimità dell'atto impositivo non risultava valutabile *ex ante*.

Una cesura rispetto all'orientamento precedente si è realizzata con la sentenza n. 22803 del 2015, in cui la Corte di Cassazione, per la prima volta, ha individuato i presupposti di validità della delega di firma. In particolare, la delega deve esplicitare le ragioni che ne hanno resa necessaria l'adozione, indicare il termine di validità, nonché riportare il nominativo del soggetto delegato. Ciò posto, sono state dichiarate nulle tutte le deleghe "impersonali", ossia generiche o riferite a figure dell'ufficio senza indicazione nominale. La *ratio* si rinviene nell'intervallo temporale tra il momento della delega e quello della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, posto che il soggetto designato, al momento della sottoscrizione dell'atto impositivo, avrebbe potuto non rivestire più la qualifica sulla quale si fondava la delega.

La sentenza in esame aderisce, invece, ad un contrapposto indirizzo – espresso dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 8814 del 2019 – che ritiene che la c.d. delega di firma costituisca un mero strumento di organizzazione interna dell'amministrazione finanziaria, privo di autonoma rilevanza esterna. Ne consegue che il delegato non eserciterebbe un potere proprio, ma opererebbe quale ausiliario del capo dell'ufficio, sicché l'atto resterebbe formalmente e sostanzialmente riferibile all'organo delegante.

In tal guisa sarebbe, dunque, sufficiente un ordine di servizio che individui il delegato per qualifica, senza la necessità di indicarne il nominativo né di circoscrivere la durata della delega. Questa interpretazione valorizza il principio di buon andamento dell'amministrazione di cui all'art. 97 Cost., privilegiando l'esigenza di efficienza dell'azione amministrativa rispetto alla stretta aderenza ad un approccio formalistico.

Tuttavia, da una siffatta interpretazione potrebbero emergere ulteriori dubbi applicativi. Difatti, se la sottoscrizione dell'avviso di accertamento rappresenta un elemento costitutivo dell'atto – il cui difetto determina il vizio della nullità ai sensi dell'art. 42 d.P.R. 600/1973 – l'attribuzione del potere di sottoscrivere l'atto ad un soggetto diverso dal titolare dell'ufficio potrebbe comportare, in concreto, il conferimento di un potere decisionale con rilevanza esterna.

Pertanto, in questa ipotesi, la delega di firma potrebbe assumere i connotati di una vera e propria delega di funzioni, la cui disciplina – contenuta nell'art. 17, comma 1-*bis* del d. lgs. 30 marzo 2001, n. 165 – esige l'individuazione nominativa del delegato nonché la delimitazione dell'oggetto e della durata dei poteri trasferiti.

Dunque, sebbene la distinzione tra delega di firma e delega di funzioni possa apparire talvolta sfumata, come nel caso di specie, essa conserva comunque un rilievo concreto poiché un mero ordine di servizio – secondo l'approccio propugnato dalla sentenza in commento – non risulterebbe sufficiente a conferire un potere dotato di rilevanza esterna.

In conclusione, la sentenza in esame contribuisce a riaccendere il dibattito sulla natura della delega di cui all'art. 42 d.P.R. 600/1973, con il tentativo di ridefinire l'equilibrio tra le esigenze organizzative dell'amministrazione finanziaria e le garanzie del contribuente.

Giulia Di Rosso

Riferimenti normativi: art. 42 d.P.R. 600/1973; art. 97 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 22803/2015; 8814/2019.

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 18, Sentenza n. 3051/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Omissione - Redditi lavoro autonomo – Accertamento analitico-induttivo – Ricostruzione sulla base di elementi presuntivi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza – Legittimità - Costi dedotti se provati dal contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di accertamento dei redditi da lavoro autonomo, è legittima la ricostruzione analitico-induttiva operata dall'Amministrazione finanziaria sulla base di elementi presuntivi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, quando il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione annuale e la contabilità non risulti tenuta.

In tale ipotesi, i costi non possono essere dedotti in via forfettaria ma devono essere provati dal contribuente, in termini di esistenza, certezza e inerenza.

Nella specie, la Corte ha rigettato l'appello proposto da un professionista avverso l'accertamento Irpef 2015, ritenendo legittima la motivazione dell'atto fondata su dati emersi dallo Spesometro e dall'applicativo "Amico".

COMMENTO

La sentenza affronta due questioni centrali in materia di accertamento tributario e contenzioso. La Corte conferma la piena legittimità dell'accertamento fondato su presunzioni tratte dallo Spesometro e da applicativi informatici, quali "Amico", purché siano rispettati i

requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/1973. La sentenza richiama a supporto una consolidata giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 26987/2019, Cass. n. 18787/2016), secondo cui tali elementi possono giustificare la determinazione presuntiva dei ricavi se non smentiti da valide controdeduzioni. In secondo luogo, nella logica dell'accertamento analitico-induttivo, la Corte ribadisce che il contribuente conserva l'onere di dimostrare specificamente l'esistenza e l'inerenza dei costi che intende dedurre. Non è sufficiente allegare la soglia reddituale di esenzione dalla dichiarazione: occorre fornire prova documentale idonea a contestare la pretesa.

La sentenza si inserisce nel solco della giurisprudenza che attribuisce rilevanza alle presunzioni qualificate in assenza di contraddittorio sostanziale, nel quadro di una sempre più tecnologica e documentale attività accertativa da parte dell'Amministrazione.

È tuttavia opportuno segnalare che una recentissima evoluzione giurisprudenziale sembra porsi in parziale discontinuità con l'impostazione accolta dalla Corte di merito nella presente sentenza.

Con sentenza n. 19574/2025, la Suprema Corte ha affermato che, in caso di accertamento analitico-induttivo (e non di accertamento induttivo puro), non può escludersi, in via assoluta, il riconoscimento forfettario di costi in deduzione dei compensi accertati. La Corte ha infatti chiarito che in tema di accertamento dei redditi con il metodo analitico-induttivo, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2023, il contribuente può sempre opporre la prova presuntiva contraria, eccependo una incidenza percentuale forfettaria di costi di produzione, che vanno quindi detratti dall'ammontare dei maggiori ricavi presunti.

Tale pronuncia, valorizzando l'apporto della Corte costituzionale, introduce un principio di maggiore equità sostanziale, mitigando l'onere probatorio gravante sul contribuente, soprattutto in contesti nei quali – pur in assenza di documentazione formale – la produzione di costi risulti comunque logicamente connaturata all'attività esercitata.

Debora Frezzini

Riferimenti normativi: art. 39, comma 1, lett. d), n. 600/73, art. 53, Costituzione, art. 15, comma 2-sexies, d.lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 26987/2019, 18787/2016, 14930/2017, 6086/2009, 9203/2008.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3054/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Accertamento – Antieconomicità dell'attività svolta – Inattendibilità delle scritture contabili – Utilizzo metodologia analitico-induttivo – Legittimità - Studi di settore – Diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali – Ispezione – Presunzione semplice – Costi di gestione – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittimo l'utilizzo dell'accertamento analitico-induttivo da parte dell'Agenzia delle Entrate allorquando siano rilevate incongruità della gestione caratteristica rispetto agli studi di settore, tali da evidenziare l'inattendibilità, anche solo parziale, delle scritture contabili. La presunzione semplice di antieconomicità della gestione consente all'Ufficio di desumere in via induttiva il reddito del contribuente e di rettificare la contabilità, in ossequio al combinato disposto dell'art. 39 comma 1 lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 commi 2 e 3 del d.P.R. 633 del 1972. Sicché, l'onere probatorio di confutare tale presunzione di antieconomicità incombe sul Contribuente.

COMMENTO

La motivazione della legittimità dell'accertamento analitico-induttivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione del relativo avviso ex art. 12 comma 7 della l. 212/2000, va ravvisata nella

presenza di “contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente”, che consente di “desumere in via induttiva [...] il reddito del contribuente”, ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 commi 2 e 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La disciplina di riferimento dispone infatti che in presenza di scritture contabili inattendibili, ovvero infedeltà dichiarative, incongruità tra ricavi e costi sostenuti, ovvero scostamenti dai parametri previsti dagli studi di settore, siano integrati i presupposti di legittimità per l'attività di rettifica contabile da parte dell'Agenzia delle Entrate. Invero, in relazione alla contestata antieconomicità della condotta posta in essere dal Contribuente, sussiste la presunzione semplice per l'esercizio dell'accertamento analitico-induttivo da parte dell'Ufficio. Il principio di diritto consolidato nella giurisprudenza di legittimità depone nel senso di attribuire l'onere probatorio in capo al Contribuente, consentendo l'utilizzo della metodologia induttiva nell'attività accertativa dell'Ufficio.

Nel caso di specie, l'Ufficio ha rilevato l'antieconomicità della gestione dell'attività svolta dalla contribuente, avendo la Società dichiarato ricavi evidentemente insufficienti, tali da farne evincere un risultato economico in costante perdita. Pertanto, le evidenze contrarie ai canoni dell'economia legittimano l'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione, invertendo l'onere probatorio sul contribuente contestato di irregolarità dichiarative (cfr., *ex multis*, Corte di Cassazione, sent. n. 35713/2022 e n. 6918/2013). Nella prova per presunzioni, è infatti pacifico nella giurisprudenza di merito, quanto di legittimità, che deve sussistere una ragionevole consequenzialità tra fatto noto e fatto ignoto all'Erario, secondo parametri di normalità e verosimiglianza (cfr. Corte di Cassazione sent. n. 4976/1995, 9265/1995, 9042/1997; Ctc, sent. 5235/1997)

Debora Franzini

Riferimenti normativi: legge 212/2000; d.P.R. 600/1973; d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Commissione tributaria centrale, sent. n. 5235/97; Corte di Cassazione: nn. 7838/14; 4976/95; 9265/95; 9042/97; 6918/13; 35713/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3297/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Accertamento – Irpef – Redditi Lavoro Dipendente e Assimilati – Cartella emessa ex artt. 36 bis d.p.r. n. 600/1973 – Omessa preventiva notifica della comunicazione bonaria – Annullabilità – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

Vero è che l'Amministrazione finanziaria non è obbligata dallo Statuto del contribuente a comunicare “in ogni caso” l'esito della liquidazione, purtuttavia, questo generale principio sotteso alla procedura di liquidazione disciplinata dall'art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973, trova limiti in alcune eccezioni, come nel caso che qui interessa, nella specifica ipotesi di reddito soggetto a tassazione separata, in base alla normativa vigente, art. 1, comma 412, della legge 311/2004. Detta norma, prevede che “in esecuzione dell'articolo 6, comma 5, della legge 212/2000, l'Agenzia delle entrate comunica mediante raccomandata con avviso di ricevimento ai contribuenti l'esito dell'attività di liquidazione, effettuata ai sensi dell'art. 36 bis del d.p.r. 600 del 1973, e successive modificazioni, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata”. Nel presente giudizio non è stata fornita alcuna prova volta a dimostrare quanto asserito a pag. 5 della cartella, cioè dell'avvenuta comunicazione del 3.7.2021 al contribuente dell'esito dell'attività di liquidazione, sia in relazione all'an che al quantum debeatur della stessa, prima della notifica della successiva cartella, privandolo sostanzialmente della possibilità di accedere alla proposta di versamento nei termini di legge e senza sanzioni, e del diritto di eventuale difesa sulla richiesta stessa, prima che il credito venisse iscritto a ruolo e gravato da sanzioni ed interessi. Quanto agli effetti della mancata comunicazione la Suprema Corte ha ribadito in più

occasioni che l'omessa comunicazione bonaria riferita a un controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973, comporta la nullità della cartella di pagamento.

COMMENTO

In termini generali, l'indirizzo pressoché unanime della Cassazione ritiene che gli artt. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 e 54 bis d.P.R. n. 633/1972 non prescrivano, in ogni caso, l'obbligo dell'ufficio di comunicare l'esito della liquidazione, ma solamente laddove dai controlli automatici emerga un risultato diverso da quello esposto in dichiarazione. Diversamente, la suprema Corte ha rilevato la nullità della cartella di pagamento emessa ex art. 36-ter ove non preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo. Ad avviso della Corte, sostanzialmente, in ipotesi di liquidazione ex artt. 36 bis tale obbligo ricorre solamente in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. A titolo esemplificativo, tale obbligo è stato ritenuto sussistente in presenza di errori materiali di calcolo, ovvero di specifiche contestazioni di dati ed elementi direttamente desumibili dalla dichiarazione, ma non anche in caso di omesso o carente versamento delle imposte dichiarate. Sulla scia di tale orientamento, la Cassazione ha chiarito che l'omesso invio della comunicazione bonaria determina la nullità – ora “annullabilità”, a seguito delle modifiche al regime di invalidità degli atti tributari operata dal d.lgs. n. 219/23 – della cartella di pagamento, solamente nelle ipotesi in cui l'accertamento automatico sia utilizzato in funzione non meramente liquidatoria, ma di rettifica, oppure nel caso in cui emerga dagli atti la sussistenza delle predette incertezze, ovvero ancora laddove con la cartella si esegua un ruolo straordinario. Uno specifico obbligo di comunicazione preventiva è invece prescritto, a pena di nullità (ora annullabilità) del provvedimento di iscrizione a ruolo, dall'art. 1, co. 412, l. n. 311/2004 per i redditi soggetti a tassazione separata.

Luca Giancola

Riferimenti normativi: d.p.r. 600/73; legge 212/00; legge 311/04.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 20626/2022; 41037/2021; 15654/19; 9450/18; 21804/17; 5394/16; 4591/16; 19704/15; 14544/15; 6800/15; 15312/14; 15311/14; 11000/14; 26482/13; 19664/13; 7329/12; 795/11; 7536/11; 17396/10; 22035/10; 26361/10; SS.UU. 19854/04; 23826/04; 4958/89.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3411/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Vivarelli.

Accertamento - Imposte sui redditi - Accertamento induttivo puro - Riconoscimento presuntivo dei costi di produzione - Disposizione non traslabile ai fini Iva.

SINTESI DELLA SENTENZA

Se in tema di imposte sui redditi, in caso di accertamento induttivo “puro” ex art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, è consentito all'Amministrazione e all'Autorità giudiziaria provvedere al riconoscimento presuntivo dei costi di produzione in misura percentuale forfettaria, tale disposizione non è traslabile ai fini Iva poiché non espressamente prevista.

COMMENTO

La Corte nella sentenza in esame affronta il tema del regime della deducibilità dei costi e delle spese correlabili ai ricavi e ai compensi non dichiarati risultanti da indagini bancarie. In particolare, l'impugnazione concerneva l'accertamento, con metodo analitico induttivo puro, di un maggiore reddito imponibile ai fini delle imposte indirette (Ires ed Iva), ed il contribuente lamentava (per quanto qui di interesse) l'omessa considerazione ai fini Iva dei prelevamenti non giustificati, ritenuti dall'Ufficio quali “acquisti in nero”.

Nel respingere il ricorso del contribuente, il Collegio, citando la Cassazione n. 7973/2001 e

la Circolare 32/E/2006, ribadisce l'inapplicabilità analogica dei principi dettati in materia di imposte dirette, circa il "beneficio" del riconoscimento dei costi occulti, al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, stante l'ontologica diversità dei presupposti impositivi.

Mentre nelle imposte sui redditi (Ires/Irpef) vige il principio della tassazione del reddito netto, in forza del quale l'accertamento induttivo dei ricavi impone, per il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., il riconoscimento deduttivo dei costi di produzione - pur se non documentati o non imputati a conto economico, secondo il combinato disposto degli artt. 109 TUIR e 39, comma 2, d.P.R. 600/73 (come affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità, *cfr.* Cass. n. 30098 del 21 novembre 2018; n. 5586/2023 e ord. 30899/2024) - tale automatismo non è recepibile in ambito Iva. In detto ultimo ambito vale infatti il rigido principio della detraibilità cartolare: l'imposta assolta sugli acquisti è detraibile esclusivamente previa esibizione di regolare fattura, ai sensi degli artt. 19 e seguenti del d.P.R. 633/72. Ne consegue che la determinazione della base imponibile Iva prescinde dalla correlazione tra ricavi accertati e costi presunti, non essendo ammesso il riconoscimento forfettario o induttivo di componenti passivi in assenza di documentazione fiscale idonea.

Sempre in tema di accertamenti induttivi puri a seguito di indagini finanziari, è il caso infine di segnalare un interessante arresto della Corte di cassazione in ambito Iva. Con l'ordinanza n. 31406/2025 i giudici di legittimità sembrano aver parzialmente abbandonato l'orientamento tradizionale, strettamente ancorato al principio di cartolarità, a favore di una lettura sostanzialista del diritto alla detrazione. La Corte, richiamando la disciplina unionale di cui alla Direttiva 2006/112/CE (in particolare gli artt. 73 e 78) e il fondamentale principio di neutralità dell'imposta, ha statuito che, anche nelle ipotesi di omessa dichiarazione integrale (c.d. "evasore totale"), la ricostruzione induttiva della base imponibile deve essere intesa comprensiva dell'Iva. Di conseguenza, l'imposta deve essere oggetto di scorporo dal volume d'affari ricostruito, con efficacia riflessa anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Il nucleo del ragionamento giuridico risiede nel ritenere che il diniego del diritto alla detrazione "a monte", motivato esclusivamente dall'inosservanza degli obblighi formali e contabili, risulti sproporzionato rispetto alle finalità di contrasto all'evasione. Secondo la Corte, il prelievo fiscale deve gravare esclusivamente sul consumatore finale, onde evitare che l'imposta si trasformi in un onere improprio per il soggetto passivo. Pertanto, il diritto alla detrazione ex art. 19 d.P.R. 633/1972 deve essere garantito, purché esercitato entro i termini decadenziali previsti.

Tale approccio, che sancisce la prevalenza del principio di neutralità sul formalismo documentale, si pone in aperto contrasto con il precedente orientamento (da ultimo ribadito nella sentenza n. 16471/2025). Data la sussistenza di questo manifesto contrasto giurisprudenziale in seno alla Sezione Tributaria, appare ragionevole una remissione della questione alle Sezioni Unite, affinché venga risolta l'antinomia interpretativa sulla portata applicativa del diritto alla detrazione nelle fattispecie di accertamento induttivo.

Maria Vittoria Ciotti

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1972 artt. 32 e 39; d.P.R. 131/1986 art. 109; d.P.R. 633/72 art. 19.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione sent. nn. 7973/2001, 30098/2018, 5586/2023, 31406/2025, 16471/2025 e ord. 30899/2024.

Prassi: Circolare 32/E/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3623/2025, depositata il 22/05/2025 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.

Accertamento - Credito d'imposta – Compensazione – Credito inesistente – Impresa 4.0 – Adempimenti meramente formali e spettanza del credito - Sanzioni tributarie – Proporzionalità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il ritardo nell'adempimento di un obbligo formale, previsto dalla normativa di settore, non pregiudica il diritto al credito d'imposta, a meno che non incida sulla regolarità del diritto sostanziale.

Così, in tema di credito d'imposta Impresa 4.0, per le imprese che, al fine di fruire di un credito d'imposta ai sensi dell'art. 1, commi 46-56 della legge n. 205/2017 (legge di bilancio 2017) e dell'art. 1, commi 78-81 della legge n. 145/2018 (legge di bilancio 2019), hanno stipulato un contratto collettivo aziendale, il tardivo deposito del contratto di lavoro nazionale presso il Ministero, a condizione che lo stesso sia stato poi regolarmente depositato, non giustifica la contestazione del credito come inesistente.

Inoltre, la contestazione della sanzione tributaria rideterminata nella misura del 30% in tale fattispecie, alla luce del principio di proporzionalità di cui all'art. 97 della Costituzione e dallo Statuto del Contribuente (legge n. 212/2000, art. 10), risulta comunque sproporzionata.

COMMENTO

In caso di contestazione dell'indebita compensazione di un credito inesistente, l'Erario non può fondare la propria argomentazione sulla mera circostanza che il contribuente abbia tardivamente adempiuto a un obbligo meramente formale.

Perché l'Amministrazione possa contestare l'indebita compensazione mediante un credito inesistente, occorre che l'inadempimento alla disciplina di settore (da cui sorge il credito) sia tale da inficiare il diritto del contribuente alla fruizione del credito, ovvero nel caso in cui l'adempimento costituisca un presupposto costitutivo del credito (cfr. Cass. civ., sent. 34419/2023 e 34452/2023).

La pronuncia, peraltro, contesta altresì l'idoneità del carico sanzionatorio (30%) a seguito dell'implicita riqualificazione della fattispecie in credito non spettante, sottolineando la mancanza di offensività di una condotta – il deposito del contratto presso il Ministero – meramente formale.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: legge 74/1987, d.l. 132/14, conv. l. 162/14.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Cass. civ., n. 1741/2021; n. 34419/2023 e 34452/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3660/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Accertamento - Iva – Ires – Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza respinge l'appello della società contribuente. In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, una volta che l'Amministrazione ha provato, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza dell'operazione, spetta al contribuente, ai fini della detrazione Iva e/o della deduzione dei relativi costi, dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura o in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628/2021 e n. 17619/2018). Pertanto, il corretto procedimento logico del giudice presuppone che, nella valutazione degli indizi, la

gravità, precisione e concordanza vanno ricavate da un esame complessivo, con un giudizio globale e non atomistico, ancorché preceduto dalla considerazione di ogni elemento per individuare quelli significativi. È necessaria la collocazione degli indizi in un contesto articolato, nel quale uno rafforza e al contempo trae vigore dall'altro, in un vicendevole completamento (Cass. n. 12002/2017 e n. 5374/2017).

Nel caso di specie, i giudici ritengono gli indizi particolarmente significativi e precisi per rilevare l'inesistenza delle operazioni e considerano dirimente ricordare l'evidente sproporzione tra il costo stimato per gli acquisti e quello registrato, aspetti su cui il contribuente non ha fornito alcuna prova contraria per destituire di fondamento la pretesa dell'Amministrazione.

COMMENTO

In punto di diritto, la sentenza pare allineata all'orientamento giurisprudenziale consolidato. Quindi, in tema di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria deve fornire la prova di tale inesistenza (anche tramite elementi indiziari), mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare che l'operazione è stata effettivamente realizzata o, al più, che si qualifica soltanto come soggettivamente inesistente (essendo stata posta in essere con un soggetto diverso da quello che ha emesso la fattura), come suggerisce Cass., ord. n. 20556 del 24 luglio 2024.

La tematica dei prezzi praticati assume peraltro particolare rilievo in tal senso, dal momento che un compenso eccessivo può avvalorare l'ipotesi dell'inesistenza oggettiva dell'operazione (almeno per la parte che esorbita la normalità di mercato, come si evince da Cass., ord. n. 13737 del 22 maggio 2025 e da Cass., ord. n. 13247 del 14 maggio 2024).

Posto quanto sopra, si ritiene utile comunque suggerire qualche spunto di difesa pro contribuente, soprattutto sotto il profilo motivazionale. Notoriamente infatti la motivazione è un requisito essenziale di validità della sentenza, in quanto consente, da un lato, di dimostrare che è stato rispettato il diritto di difesa e, dall'altro, di soppesare la *ratio decidendi* (per introdurre eventuale giudizio di impugnazione). Nel caso in commento, può apparire riduttiva la formula utilizzata in sentenza, a cui magari sarebbe stato auspicabile se non necessario aggiungere ulteriori elementi per valutare e avvalorare la scelta di confermare la pretesa erariale. Si legge infatti solamente che: *“non residuano dubbi che gli indizi accertati non solo sono piuttosto significativi ma appaiono precisi e concordanti nel rilevare la presenza di operazioni inesistenti: basti pensare unicamente all'evidente sproporzione tra il costo stimato per gli acquisti e quello registrato. E su tali aspetti il contribuente non ha fornito alcuna prova contraria atta a far ritenere, la fattispecie di operazioni oggettivamente inesistenti accertata dall'Amministrazione Finanziaria, come non fondata”*.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5374/17; 12002/17; 17619/18; 28628/21; 13247/24; 20556/24; 13737/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3667/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Accertamento – Iva – Ires – Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza, similmente alla precedente pronuncia della medesima Corte n. 3660/2025, respinge l'appello del contribuente. In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, una volta che l'Amministrazione ha provato l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente fornire la

prova contraria, che non può fondarsi su regolarità formale di scritture contabili o dei mezzi di pagamento, strumenti che vengono di solito impiegati proprio per far apparire reale un'operazione fittizia (es. Cass. n. 28628/2021 e n. 17619/2018). Il procedimento logico da seguire postula che gli indizi vengano valutati nel loro complesso e non atomisticamente (es. Cass. n. 12002/2017 e n. 5374/2017).

Nel caso di specie, i giudici confermano l'impianto della sentenza di primo grado e dell'avviso di accertamento (che negava la deduzione ai fini Ires e Irap dei costi e la detrazione Iva), rigettando l'appello, sulla base di una serie di indizi a cui il contribuente non aveva opposto una sufficiente prova contraria. Infatti, le criticità attenevano a: documenti di trasporto indicanti sede aperta a gennaio 2016, mentre le fatture datavano a gennaio 2015; irregolarità del fornitore (con riferimento a indagini della Guardia di Finanza, inadempimenti obblighi fiscali dichiarativi e di versamento, cancellazione dal Registro delle imprese per trasferimento sede e capitale di 1,00 euro detenuto da soggetto residente in Romania dal 2023); mancanza di dettagli analitici della prestazione e della merce in fattura (nonostante importi elevati); anomalia dei mezzi di pagamento utilizzati (cambiali rilasciate con scadenza a molti anni di distanza, con varie girate e incasso non verificato).

COMMENTO

Come anticipato nella sintesi, la sentenza in commento appare di fatto conforme a quanto deciso in pari data sempre dalla sezione n. 12 della CGT Il grado del Lazio con la sentenza n. 3660/25, parimenti oggetto di nostro commento.

Si ribadisce quindi che anche tale pronuncia segue l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, che non appare revocabile in dubbio: l'Amministrazione finanziaria deve fornire una prova circostanziata dell'inesistenza delle operazioni, e, dopo che tale onere è stato assolto, diviene compito del contribuente dimostrare invece che l'operazione è stata effettivamente realizzata o, al più, che si qualifica soltanto come soggettivamente inesistente (Cass., ord. n. 20556 del 24 luglio 2024). Ad esempio, per il caso di specie, è utile ricordare che è stato ritenuto dirimente in senso sfavorevole al contribuente il fatto che la controparte non avesse una sede o una struttura operativa con strumenti, dipendenti e uffici (Cass., ord. n. 5001 del 26 febbraio 2024). Ancora, come già indicato, elemento particolarmente rilevante attiene alla tematica dei prezzi e dei pagamenti, per cui un compenso eccessivo avvalora l'ipotesi dell'inesistenza oggettiva (almeno per la parte che esorbita la normalità di mercato, come si evince da Cass., ord. n. 13737 del 22 maggio 2025 e da Cass., ord. n. 13247 del 14 maggio 2024).

Rispetto alla decisione n. 3660/25, che si concentra principalmente sulla tematica dei prezzi, la pronuncia in commento contiene maggiori dettagli in merito agli indizi ritenuti rilevanti per la decisione. Ciononostante, in un'ottica difensiva, possono rinvenirsi delle piccole criticità nella decisione, visto che vengono sottolineate circostanze che nulla hanno a che vedere con la fattispecie contestata del gennaio 2015 (cfr. residenza del socio in Romania nel 2023, spostamento della sede a giugno 2015) e che impongono al contribuente verifiche che non gli competono, non disponendo dei poteri del Fisco (cfr. riferimenti a indagini della Guardia di Finanza). Tuttavia, al di là di quanto appena indicato come spunto di difesa (o eventuale incipit di un motivo di impugnazione), comunque gli altri elementi citati (assenza di sede nella disponibilità del fornitore, mezzi di pagamento anomali, fatture non dettagliate) paiono suffragare la pretesa dell'Agenzia delle Entrate, in linea con i citati chiarimenti e principi giurisprudenziali.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5374/17; 12002/17; 17619/18; 28628/21; 5001/24; 13247/24; 20556/24; 13737/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3802/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accertamento – Giudicato esterno – Rilevabilità d'ufficio – Interesse pubblico – Sussistenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Roma Capitale ha proposto appello contro la sentenza della CGT di Roma che aveva parzialmente accolto il ricorso dell'Istituto delle Suore della Divina Provvidenza in materia di Imu 2016, riconoscendo l'esenzione per alcuni immobili ma non per quello relativo ad un immobile sito in Piazza San Pancrazio. In appello, Roma Capitale ha ribadito la legittimità dell'avviso anche per gli immobili di via della Nocetta e via Appia Antica, ritenendo insussistenti i presupposti per l'esenzione. L'Istituto si è costituito chiedendo il rigetto del gravame e la riunione con il proprio appello, poi dichiarato inammissibile; all'udienza, il Comune ha insistito per l'accoglimento del proprio appello. La CGTII respinge l'appello del Comune e compensa le spese.

COMMENTO

Nell'ambito di un accertamento Imu, rileva il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite sulla scorta del quale: *“l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata. Si tratta infatti di un elemento che non può essere incluso nel fatto, in quanto, pur non identificandosi con gli elementi normativi astratti, è ad essi assimilabile, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto, e partecipando quindi della natura dei comandi giuridici, la cui interpretazione non si esaurisce in un giudizio di mero fatto. Il suo accertamento, pertanto, non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del ne bis in idem, corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo, e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione (Cass SSUU 13916/2006)”*.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: 2909 c.c., d.lgs. n. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, SSUU, 13916/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3809/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accertamento – Cessione quote Srl – Art. 10-bis l. 212/2000 – Ammissibilità della compensazione con importi già versati – Intramissibilità sanzioni agli eredi.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudizio trae origine da un avviso di accertamento relativo all'Irpef per l'anno 2015, con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva contestato un'operazione di cessione di quote societarie ritenuta elusiva, in quanto diretta a distribuire utili in forma dissimulata. La Corte di giustizia tributaria di primo grado aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente, annullando le sanzioni in applicazione del principio di intramissibilità delle sanzioni agli eredi (art. 8, d.lgs. n. 472/1997) e riconoscendo una compensazione tra gli importi già versati dal dante causa e quelli dovuti dal ricorrente.

Contro tale decisione, l'Agenzia delle Entrate ha proposto appello limitatamente al capo della sentenza che aveva riconosciuto la compensazione, sostenendo che essa non potesse essere ammessa in presenza di soggetti giuridici distinti.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha tuttavia respinto l'appello, ritenendo corretta la decisione di primo grado. Il Collegio ha richiamato l'art. 10-bis della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che disciplina l'abuso del diritto e le operazioni elusive, precisando che

l'Ufficio, nel determinare la pretesa tributaria, deve tener conto di quanto già versato dal contribuente o da soggetti coinvolti nelle operazioni oggetto di contestazione. La norma non esclude, infatti, la possibilità di compensare somme riferibili a imposte di diversa natura o finalità, qualora si tratti di importi effettivamente corrisposti e connessi alla stessa vicenda economico-fiscale. Ritenendo dunque legittima la compensazione riconosciuta dal primo giudice e non ravvisando motivi per discostarsi dalle motivazioni già espresse, la Corte ha confermato integralmente la decisione di merito e ha disposto la compensazione delle spese, in ragione della mancata costituzione del contribuente nel grado d'appello.

COMMENTO

La sentenza si colloca nel solco di un orientamento ormai consolidato in tema di operazioni elusive e di corretta determinazione del debito tributario ai sensi dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000. La disposizione, introdotta per razionalizzare la disciplina dell'abuso del diritto, prevede che, ove l'Ufficio contesti l'elusione, debba in ogni caso tener conto di quanto già corrisposto *"in relazione ai vantaggi fiscali indebitamente conseguiti"*, evitando così duplicazioni d'imposta o indebiti aggravati a carico del contribuente.

In tale prospettiva, il principio applicato dalla Corte appare coerente con i criteri di capacità contributiva sanciti dall'art. 53 Cost. e con il principio di equità impositiva, poiché esclude che una stessa materia imponibile possa essere tassata due volte in capo a soggetti diversi ma all'interno della medesima operazione economica.

La giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. civ., Sez. V, n. 31772/2019; n. 13162/2020) ha più volte sottolineato che l'Amministrazione, nell'accertare operazioni elusive, è tenuta a considerare *"l'effettiva incidenza fiscale complessiva dell'operazione"* e a riconoscere i versamenti già effettuati, anche se riferibili a soggetti diversi, purché collegati da un rapporto economico e giuridico unitario.

La decisione conferma inoltre l'applicazione del principio di intrasmissibilità delle sanzioni (art. 8, d.lgs. n. 472/1997), a tutela della personalità della responsabilità tributaria, e ribadisce un approccio sostanzialistico al fenomeno dell'elusione, in linea con l'evoluzione più recente della giurisprudenza tributaria e costituzionale.

Pietro Selicato

Riferimenti normativi: art. 53, Costituzione; l. 212/2000, art. 10-*bis*; d.lgs. n. 472/1997, art. 8.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. V, n. 31772/2019; n. 13162/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3816/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Accertamento – Prescrizione quinquennale vs. decennale – Distinzione tra tributi principali, sanzioni e interessi – Interruzione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia riguarda l'impugnazione di un'intimazione di pagamento e della cartella sottostante per tributi erariali relativi all'anno 1997. Il contribuente eccepiva la prescrizione quinquennale ex art. 2948, n. 4, c.c., mentre l'Amministrazione sosteneva la validità delle notifiche e l'applicabilità del termine decennale.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha confermato la decisione di primo grado quanto ai tributi principali, ribadendo – in linea con la giurisprudenza di Cassazione (nn. 12740/2020, 18703/2020, ord. 7660/2022) – che per Irpef, Iva, Irap e imposta di registro vale la prescrizione decennale ex art. 2946 c.c., validamente interrotta dagli atti notificati nel 2010 e nel 2019.

È stato invece accolto l'appello nella parte relativa a sanzioni e interessi, riconoscendone la prescrizione quinquennale ai sensi dell'art. 2948, n. 4, c.c. e dell'art. 20 d.lgs. 472/1997, secondo l'orientamento espresso da Cass. ord. n. 5220/2024.

La sentenza è stata quindi parzialmente riformata, con annullamento degli accessori e compensazione

integrale delle spese.

COMMENTO

La decisione affronta il tema della prescrizione dei crediti tributari e distingue tra la disciplina applicabile ai tributi principali e quella relativa agli accessori (sanzioni e interessi).

Con riferimento ai tributi erariali, la Corte ribadisce l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione secondo cui, in mancanza di una disposizione speciale, si applica il termine decennale di prescrizione di cui all'art. 2946 c.c., e non quello quinquennale dell'art. 2948, n. 4, c.c. Tale ultimo termine, infatti, riguarda le prestazioni periodiche in senso proprio, mentre l'obbligazione tributaria – pur avendo cadenza annuale – presenta carattere autonomo e unitario e non è collegata ai versamenti degli anni precedenti (Cass. civ., nn. 12740/2020; 18703/2020; ord. n. 7660/2022).

Coerentemente, la Corte ha confermato che gli atti notificati nel 2010 e nel 2019 hanno interrotto la prescrizione, impedendo il maturare del termine decennale. Il principio di continuità della riscossione è qui correttamente applicato, in linea con la funzione pubblicistica della prescrizione tributaria, che mira a bilanciare l'interesse dello Stato alla riscossione e quello del contribuente alla certezza dei rapporti.

Più innovativa è invece la parte della decisione relativa a sanzioni e interessi, in cui il giudice d'appello recepisce l'indirizzo espresso di recente dalla Cassazione (Sez. trib., ord. n. 5220/2024), che ha definitivamente distinto il regime prescrizionale degli accessori, riconoscendo il termine quinquennale ex art. 2948, n. 4, c.c. per gli interessi e l'art. 20 del d.lgs. n. 472/1997 per le sanzioni. Tale distinzione risponde alla diversa natura di tali obbligazioni, che non hanno carattere autonomo e unitario come l'imposta, ma sono accessorie e periodiche.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.; art. 2948, n. 4, c.c.; d.lgs. n. 472/1997, art. 20.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione sent. 12740/2020; 18703/2020; ord. n. 7660/2022 e ord. n. 5220/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3821/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Catania, Rel. Lostorto.

Accertamento – Società di comodo – Diritto alla detrazione – Attività effettivamente esercitata – Approccio sostanziale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Una Srl aveva richiesto il rimborso Iva 2016 per €620.000 relativo ai costi di costruzione di una casa di riposo mai avviata per la mancata realizzazione delle opere di urbanizzazione da parte del Comune. L'Agenzia delle Entrate aveva negato il rimborso, contestando l'operatività della società e l'afferenza dei costi alle operazioni detraibili. La CTP aveva invece accolto il ricorso, ritenendo detraibile l'Iva sostenuta su atti preparatori di un'attività futura, non applicabile la disciplina sulle società di comodo per inattività oggettiva e legittimo il credito anche se la dichiarazione era tardiva. L'Agenzia propone appello, ma il secondo grado ha confermato la decisione, evidenziando che rileva l'effettiva attività svolta e che l'inattività dimostrata per cause straordinarie esclude l'applicazione delle norme sulle società non operative. Sosteneva l'appellante che, trattandosi di attività di "assistenza sociale residenziale" tutte le attività compiute dovevano per legge essere considerate esenti, e quindi, in applicazione dell'art.19, 2 comma dPR 633/1972, non era detraibile l'imposta, essendo afferente a operazioni esenti, e anche le operazioni preparatorie all'attività di casa per anziani dovevano, quindi, considerarsi esenti. La Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio rigetta l'appello. Condanna L'Agenzia delle Entrate alla refusione delle spese di lite, che liquida in complessivi € 10.000.

COMMENTO

La sentenza riafferma principi consolidati in materia di Iva: ai sensi dell'art. 19 dPR 633/72 e dell'art. 10, comma 1, n. 21, il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su acquisti preparatori a operazioni esenti è riconosciuto se l'attività non è effettivamente iniziata, purché i costi siano connessi a operazioni future non ancora svolte. La Corte di Giustizia UE (C-341/22, Feudi di San Gregorio) ha stabilito che il diritto alla detrazione non può essere subordinato al raggiungimento di soglie minime di ricavi, in contrasto con l'art. 30 l. 724/94 sulle società non operative. Anche la Cassazione (sentenze n. 5016/2020, 6486/2018, 8865/2024, 24442/2024) conferma che rileva l'attività effettivamente esercitata e non l'oggetto sociale formale. Infine, il diritto al credito Iva resta valido anche in caso di presentazione tardiva della dichiarazione (Cass. 3066/2023; 8642/2023), purché non siano intervenute cause di decadenza. La decisione sottolinea l'approccio sostanziale e fattuale nell'interpretazione delle norme Iva e di operatività societaria, evitando penalizzazioni per inoperatività non volontaria e oggettivamente dimostrata.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art.10, art. 19, art. 30; l. n.724/94, art. 30; d.l. n. 138/2011; art.2 co. da 36 quinquies a duodecies,

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 5016/2020, 6486/2018, 8865/2024, 24442/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4430/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Giorgianni.

Accertamento – Ires – Aliquota ridotta – Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto – Attività di beneficenza o di istruzione – Locazione immobili – Rapporto di strumentalità diretta ed immediata – Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'esistenza del fine di "religione o di culto" rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per poter beneficiare dell'agevolazione, di cui all'art. 6, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 601/1973, in quanto il beneficio della riduzione a metà dell'aliquota Ires non è applicabile solo in ragione della qualificazione soggettiva dell'ente ma assume rilevanza anche l'elemento oggettivo, rappresentato dal tipo di attività svolta. Inoltre, in caso di svolgimento di più attività, è onere del contribuente provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio fiscale, ossia, in presenza di un mero godimento del patrimonio immobiliare, dimostrare che i proventi derivanti da tale attività (canoni di locazione) siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto" e cioè per la realizzazione del fine istituzionale dell'ente, per contrastare le argomentazioni avanzate dall'Amministrazione finanziaria.

COMMENTO

La materia del contendere della pronuncia in commento riguarda la sussistenza di un rapporto di strumentalità diretta ed immediata dei canoni di locazione percepiti da una Parrocchia e la propria attività "di religione o di culto", ai fini dell'applicazione dell'aliquota Ires ridotta alla metà (periodo d'imposta 2015), di cui all'art. 6, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 601/1973.

Dal tenore della pronuncia si evince come il contribuente sia un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, che ha applicato l'aliquota Ires ridotta alla metà con riferimento ai canoni di locazione derivanti dalla "messa a reddito" delle proprietà parrocchiali (mero godimento del patrimonio immobiliare).

Infatti, l'attività di religione o di culto, e quelle dirette a tale scopo, sviluppate dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono equiparate alle attività di beneficenza o di istruzione (art. 7, comma 3, l. n. 121/1985).

In particolare, i Giudici hanno chiarito, da un lato, **(i)** il carattere eccezionale dell'agevolazione in commento e, dall'altro, **(ii)** i presupposti (soggettivo ed oggettivo) necessari per la stessa agevolazione, ossia le condizioni necessarie e sufficienti per poter beneficiare della misura agevolativa, richiamando diverse pronunce della Suprema Corte di Cassazione (ord. n. 2860/2024; ord. n. 339/201; ord. 25586/2016).

Invero, la Cassazione, con l'ord. n. 2860/2024, ha ribadito come *«l'agevolazione di cui all'art. 6, primo comma, d.P.R. n. 601 del 1973 spetti agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati per legge, come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto (elemento soggettivo) e per le attività non commerciali o per le attività commerciali non prevalenti che siano in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini di beneficenza e istruzione o, nel caso di specie, religione o culto (elemento oggettivo); con le precisazioni che l'attività è "strumentale direttamente ove con essa l'ente si limiti a procacciare i mezzi economici occorrenti al fine istituzionale" e che non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, "per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione"»*.

I Giudici, muovendo da tale principio giurisprudenziale, hanno statuito che, nel caso di specie, da un lato, **(i)** si possa ritenere di essere in presenza di un mero godimento del patrimonio immobiliare dell'ente, ossia finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente stesso, e, d'altro, **(ii)** che l'ente, a fronte di una specifica contestazione dell'Ufficio, non abbia dimostrato che tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nell'attività "di religione o di culto".

Infatti, i Giudici hanno rilevato che l'ente (contribuente) si sia limitato ad asserire che i canoni di locazione siano stati impiegati per esigenze manutentive dei complessi immobiliari religiosi di proprietà, senza però contrastare l'argomentazione dell'Ufficio, secondo la quale i canoni di locazione siano stati destinati al pagamento di un mutuo fondiario contratto dall'ente stesso e "destinato a finanziamenti all'impresa".

Preme evidenziare, però, come dalla lettura della pronuncia non sia rinvenibile la circostanza tale per cui l'impresa finanziata sia condotta direttamente dall'ente oppure sia condotta da un altro soggetto (es. società di capitali) a cui partecipa lo stesso ente.

Tuttavia, a prescindere da tale "precisazione", nel caso di specie, sembra verificarsi una situazione (contestata dall'Ufficio) tale per cui i canoni di locazione siano destinati a finanziare un'attività per la quale non sussista un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con l'attività istituzionale dell'ente (di religione o di culto); in altri termini, tale situazione è desumibile dalla mancata prova contraria che avrebbe dovuto fornire l'ente.

Dunque, sembra evidente come nel caso in cui l'ente avesse sviluppato unicamente un'attività di "religione o culto", ossia non avesse svolto alcuna attività c.d. diversa, nemmeno a carattere finanziario (come nel caso di specie), di per sé il reinvestimento nelle attività istituzionali (religione o culto) avrebbe rappresentato l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare (cfr. anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 35/E del 28 dicembre 2023, § 2.1.3).

Pasquale Della Corte

Riferimenti normativi: art. 6, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 601/1973; art. 7, comma 3, l. n. 121/1985.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, nn. 2860/2024, 339/2021 e 25586/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4455/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Accertamento - Ires – Irap – Accertamento induttivo – Movimentazioni bancarie – Maggiore valore produzione – Ricavi non dichiarati – Non giustificati – Onere della prova – Presunzioni di gravità, precisione e concordanza – Assenza di riscontri oggettivi – Ultrattività del mandato difensivo – Società estinta – Validità della notifica.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'ambito dell'accertamento induttivo basato su indagini finanziarie, spetta all'Amministrazione Finanziaria fornire elementi oggettivi che corroborino la pretesa, non potendosi limitare a semplici presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. Nel caso di specie, la Corte di Giustizia tributaria ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale Roma 1 avverso la sentenza di primo grado pronunciata dalla CTP di Roma n. 4719/2022 che aveva confermato l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento ai fini Ires ed Irap per il periodo d'imposta 2010 emesso nei confronti del contribuente avente ad oggetto la ripresa a tassazione di maggiori ricavi non dichiarati con conseguente effetto sulle imposte dirette.

In tale sede, la medesima Corte ha pertanto confermato come la società appellata abbia dimostrato con idonea documentazione la piena corrispondenza tra le somme incassate tramite bonifici (contabilizzate e dichiarati quali ricavi) e le fatture emesse per i pacchetti viaggio venduti (contabilizzate e dichiarati quali costi), in linea con il peculiare *modus operandi* dei *tour operator*.

Sotto il profilo processuale, infine, è stato ribadito il principio dell'ultrattività del mandato alle liti, in forza del quale la notifica dell'appello al difensore costituito in primo grado resta valida anche dopo l'estinzione e cancellazione della società dal Registro delle Imprese, a condizione che l'evento estintivo non sia stato formalmente dichiarato o notificato nel corso del giudizio.

COMMENTO

La sentenza in disamina affronta due questioni giuridiche di primaria importanza: l'ultrattività del mandato difensivo in caso di cancellazione della società dal Registro delle Imprese ed il grado di rigore probatorio richiesto per un accertamento induttivo basato su evidenze bancarie.

Quanto al primo profilo, la Corte si allinea al consolidato orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione (*cf.*, *ex multis*, sent. n. 29812/24), chiarendo come l'eventuale estinzione societaria non interrompa *ipso iure* il mandato del difensore; quest'ultimo continua a produrre effetti finché l'evento estintivo, ai sensi dell'art.1722 c.c., non venga formalmente dichiarato in udienza o notificato alle altre parti costituite nel processo. Tale principio salvaguarda la stabilità dei rapporti processuali e preclude l'utilizzo strumentale della cancellazione dal registro delle imprese come strumento volto ad infirmare la validità delle notifiche prodotte dall'Amministrazione finanziaria, in coerenza con i doveri di stabilità processuale e buona fede (art. 88 c.p.c.).

Quanto al secondo profilo, invece, la pronuncia censura il ricorso eccessivo alle presunzioni induttive da parte dell'Agenzia delle Entrate, privilegiando la prova contraria fornita dal contribuente. Quest'ultimo è stato infatti in grado di riconnettere analiticamente ogni flusso finanziario alle singole vendite di pacchetti viaggio; tale ricostruzione trova, peraltro, conferma nel decreto di archiviazione in sede penale, che aveva già escluso la sussistenza di indizi di reato.

La Corte riafferma, dunque, la necessità di un sindacato effettivo sulla contabilità, specialmente laddove essa risulti coerente con le peculiarità del settore, precludendo accertamenti basati su meri automatismi presuntivi privi di riscontro oggettivo.

Steven De Simone

Riferimenti normativi: art. 32 d.P.R. n. 600/1973; art. 1722 c.c.; art. 88 c.p.c.; art. 39 co. 2 del DPR 600/73; art. 300 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. n. 29812/24; Cass. n. 10062/2024; Cass. n. 36216/2023; Cass. n. 11193/2022.

Prassi: Circolare n. 32/E del 2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4790/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Accertamento – Reddito di lavoro autonomo – Somme per il recesso da associazione professionale – Natura reddituale – Onere probatorio – Tassazione separata.

SINTESI DELLA SENTENZA

In presenza di pattuizioni contrattuali dal contenuto univoco, le somme corrisposte dall'associazione professionale a titolo di indennità per il recesso anticipato dell'associato, in mancanza di prova contraria fornita dal contribuente volta a dimostrarne la natura patrimoniale o restitutoria, costituiscono reddito di lavoro autonomo assoggettato a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. l), del T.U.I.R., giacché non trova applicazione l'art. 20-bis del T.U.I.R. – e, conseguentemente, le previsioni di cui all'art. 47, comma 7 del T.U.I.R. – ma l'art. 21 del T.U.I.R., posto che le associazioni professionali, equiparate alle società semplici, non producono reddito di impresa ma reddito di lavoro autonomo.

COMMENTO

Il trattamento fiscale delle somme riconosciute da un'associazione professionale in occasione del recesso anticipato di un proprio associato è determinato dalla qualificazione giuridica dell'erogazione. Qualora, ai sensi dell'accordo tra le parti, l'importo sia espressamente corrisposto a titolo di indennità di recesso e il beneficiario non fornisca elementi idonei a provare una differente causa dell'erogazione, l'importo medesimo assume natura reddituale e deve essere classificata come reddito di lavoro autonomo, ai sensi degli artt. 5, comma 3, lett. c) e 53 del T.U.I.R..

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto determinante, ai fini della qualificazione tributaria e della determinazione del regime impositivo da riservare alle somme destinate all'associato in uscita, fare riferimento all'accordo di recesso, dal quale si evinceva che l'importo fosse stato corrisposto, in via forfettaria e onnicomprensiva, proprio a titolo di indennità di recesso. Secondo la Corte, l'indicazione di una simile causale non consentiva interpretazioni alternative rispetto a quella letterale, né il contribuente, gravato dal relativo onere probatorio, era riuscito a dimostrare, fornendo utili elementi documentali, che le suddette somme fossero state corrisposte a titolo di restituzione di pregressi conferimenti.

Rigettata, dunque, la natura meramente restitutoria dell'importo, la Corte ne ha riconosciuto la natura reddituale. Ai fini della determinazione della base imponibile e del relativo regime fiscale applicabile, la Corte ha escluso l'applicazione dell'art. 20-bis del T.U.I.R. – relativo ai redditi dei soci delle società di persone in caso di recesso, esclusione del capitale e liquidazione – e, conseguentemente, dell'art. 47, comma 7, del T.U.I.R., da tale disposizione espressamente richiamato, nel presupposto che i redditi prodotti dalle associazioni professionali, equiparate, ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. c) del T.U.I.R., alle società semplici, non possono essere qualificati come redditi di impresa, bensì come redditi di lavoro autonomo, imputabili per trasparenza ai singoli associati.

Nell'opinione della Corte, l'indennità corrisposta all'associato in sede di recesso, in virtù di quanto sancito dall'art. 6, comma 2, del T.U.I.R., costituendo un reddito della stessa categoria di quello sostituito o perduto, mantiene, conseguentemente, la natura di reddito di lavoro autonomo, da assoggettare a tassazione separata, ai sensi del combinato disposto

degli artt. 17, comma 1, lett. l) e 21, comma 1, del T.U.I.R., qualora siano trascorsi più di cinque anni dalla data di costituzione dell'associazione a quella di comunicazione del recesso dell'associato.

Francesco Delli Falconi
Giovanna Chiarandà

Riferimenti normativi: artt. 5, comma 3, lett. c), 6, comma 2, 17, comma 1, lett. l), 20-bis, 21, 53 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 25191/2024; 25181/2024.

Prassi: Risoluzione n. 127/E/1995; Risoluzione 142/E/2008.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4848/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Accertamento - Contratto di coworking – Utilizzo di spazi e servizi ad uso commerciale – Distinzione dalla locazione – Esclusione dell'obbligo di registrazione – Deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi.

SINTESI

Il contratto avente a oggetto l'utilizzo di spazi e servizi ad uso commerciale, con il quale il locatore mette a disposizione del conduttore (in un'ottica di coworking) non un immobile completo bensì uno spazio già dotato di tutti i servizi per poter essere utilizzato, sotto forma di arredo ovvero di utenze non costituisce locazione. Tale qualificazione giuridica comporta, da un lato, che il contratto non sia soggetto a registrazione e, dall'altro, che i costi sostenuti per l'utilizzo degli spazi e dei servizi siano deducibili ai fini dell'imposta sul reddito, con conseguente illegittimità di un eventuale avviso di accertamento teso a recuperare le somme (rectius affitti) a tale titolo impiegate.

COMMENTO

Con il contratto di utilizzo di spazi e servizi, l'utilizzatore ottiene l'uso di una porzione di immobile già arredato e dotato di servizi accessori, senza acquisire l'uso esclusivo tipico della locazione commerciale. Tale configurazione consente una maggiore adattabilità alle esigenze operative di attività come il coworking o la condivisione di spazi per esercizi commerciali.

La similarità di tale contratto con la locazione, di cui costituisce una vera e propria evoluzione, nonché la flessibilità delle forme negoziali all'uopo impiegate, comporta l'insorgenza di questioni applicative non di poco conto, perlopiù connesse alla difficoltà di individuare nelle pratiche negoziali confini marcati tra le due tipologie di accordo.

Ciò si traduce, sotto un profilo squisitamente fiscale, nella possibilità che, in assenza di qualificazione nettamente definita, i contraenti vedano contestarsi, da un lato, la mancata registrazione del contratto - obbligatoria per la locazione ed eventuale per il contratto di servizi, che va registrato, con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, in ragione del principio di alternatività Iva – imposta di registro, di cui all'art. 40 del DPR n. 131/86, solo in caso di controversia tra le parti - e, dall'altro, l'indebita deduzione – quali componenti negativi di reddito - degli affitti corrisposti per l'impiego dello spazio "condiviso", con conseguente attivazione delle procedure di recupero dei relativi importi.

Il contratto di coworking, poi, poiché assimilato ad una generica prestazione di servizi, è soggetto ad IVA, con aliquota ordinaria del 22%.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: art. 1571 c.c.; l. 392/1978; l. n. 431/1998; art. 2-bis, d.P.R. 131/1986.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4959/2025,
depositata il 04/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Aquino.**

*Accertamento – Società contribuente - Ristretta base societaria – Presunzione distribuzione utili –
Accertamento soci – Maggiori imposte società – Ente impositore – Omessa considerazione
diminuzione – Illegittimità accertamento soci – Conseguenze.*

SINTESI DELLA SENTENZA

L'ente impositore, in caso di accertamento operato nei confronti di una società a ristretta base societaria, non può presumere la distribuzione in capo ai soci del reddito presuntivamente accertato. Questo in quanto la società a ristretta base societaria è tenuta, prima di procedere alla distribuzione del reddito presuntivamente accertato, ad assolvere le imposte e pertanto il reddito accertabile in capo ai soci è soltanto quello già decurtato delle maggiori imposte imputate alla società.

COMMENTO

L'attribuzione per trasparenza in capo ai soci dei redditi extra contabili presuntivamente accertati nei confronti di una società di capitali a ristretta base societaria viene contestata da parte della dottrina, secondo cui i regimi di trasparenza fiscale, come gli artt. 5, 115 e 116 del Testo unico delle imposte sui redditi, prescrivono la tassazione del reddito societario soltanto in capo ai soci, esonerando così la società dal pagamento dell'IRES e dunque, come nel caso oggetto di commento, ciò contrasta con la prassi accertativa che dispone il recupero delle imposte evase sia dai soci che dalle società.

Altra parte della dottrina contesta invece come la presunzione di distribuzione di utili extracontabili sia fondata sull'idea che l'Ufficio non debba provare l'effettivo incasso dei dividendi, ponendosi in evidente contraddizione con il principio della trasparenza, che presuppone l'imputazione degli utili indipendentemente dalla distribuzione.

Di segno contrario la dottrina che ritiene invece come si possa parlare legittimamente di imputazione per trasparenza poiché l'Ufficio effettua la rettifica del reddito imponibile delle società di capitali a ristretta base basandosi sul presupposto che sussista la "complicità" tra i soci, che permette loro di disporre di utili senza necessità di delibera formale, poiché nella prassi sono i soci a dover essere tassati in quanto dispongono del reddito e manifestano capacità contributiva, superando così l'idea di tali società quali naturali soggetti passivi dell'obbligazione tributaria.

La giurisprudenza maggioritaria fa oggi leva sul fatto noto, costituito dalla ristretta base sociale partecipativa (si veda su tutte la Cassazione n. 3735/2020) per ricavare per presunzione, quale fatto ignoto, l'avvenuta distribuzione degli utili extra-bilancio tra i soci. Si tratta tuttavia di presunzione relativa e non assoluta, ben potendo essere vinta con la prova contraria del contribuente, tenuto a dimostrare le contraddizioni in cui sarebbe incorso l'Ufficio.

In pratica, diversamente dalle altre società di capitali, in quelle a ristretta base societaria viene ad essere presunta la parziale immedesimazione tra soci e società, che nella prassi comporta che non vi sia più alcuna distinzione fra loro.

Luca Benigni
Gianni rota

Riferimenti normativi: art. 109, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5010/2025,
depositata il 05/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.**

Accertamento – Ente impositore – Atto impositivo – Vizio formale sottoscrizione – Rileva – Vizio formale notifica – Rileva – Vizio formale motivazione – Rileva - Autotutela sostitutiva – Ente impositore - Facoltà esercizio potere – Annullamento atto impositivo viziato – Emanazione nuovo atto impositivo – Sussiste – Atto impositivo – Termine decadenziale accertamento – Avvenuto decorso –

Autotutela sostitutiva – Contestazione mancato esercizio – Soggetto contribuente/ricorrente – Introduzione giudizio tributario – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'ente impositore può dare corso all'esercizio del proprio potere di autotutela sostitutiva annullando gli atti impositivi viziati per difetto di sottoscrizione, irregolare notifica oppure difetto di motivazione e provvedendo alla loro nuova emanazione. Tuttavia il contribuente/ricorrente, a seguito dell'introduzione del giudizio tributario, non può contestare all'Amministrazione il mancato esercizio del potere di autotutela sostitutiva laddove sia già spirato il termine decadenziale per l'accertamento oggetto di opposizione.

COMMENTO

Con la recente ordinanza n. 1284 del 21 gennaio 2026 la Cassazione, escludendo che l'esercizio del potere di autotutela possa tradursi in mera discrezionalità amministrativa, ha riaffermato la responsabilità dell'ente pubblico nel perseguire l'interesse pubblico all'esatta applicazione del tributo e delle sanzioni.

Pertanto l'errore dell'Ufficio, di natura formale o sostanziale, rappresenta sempre un'anomalia da correggere e per procedere all'esercizio di autotutela sostitutiva esso non è tenuto a provare fatti nuovi o elementi istruttori non noti all'epoca dei fatti poiché tali presupposti non fanno venire meno la persistenza del proprio potere impositivo nei limiti della decadenza e comunque se non si è formato il giudicato.

Inoltre l'autotutela tributaria sostitutiva non deve essere esercitata univocamente in senso favorevole al contribuente ma può tradursi anche nell'adozione di un atto più gravoso rispetto a quello oggetto di annullamento,

Di interesse l'applicazione del principio di diritto in ambito sanzionatorio, dove la pronuncia esclude che all'erronea determinazione iniziale della sanzione consegua un affidamento giuridicamente tutelabile, in quanto non può subire limiti il corretto andamento della Pubblica Amministrazione, che è pertanto sempre tenuta a correggersi nel caso in cui il primo atto emanato sia risultato viziato.

L'interesse pubblico alla rideterminazione dell'atto viziato, alla corretta qualificazione della violazione e alla conseguente proporzionata irrogazione della sanzione non significa infine lesione della tutela dell'affidamento del contribuente, che fa leva sulla prevedibilità dei tempi dell'azione amministrativa e delle regole procedurali a cui l'Amministrazione deve attenersi nell'esercizio dell'autotutela sostitutiva.

Ai fini difensivi occorrerà tenere conto, permanendo il diritto di opporre il nuovo provvedimento emesso anche quando esso comporti un aggravio della pretesa tributaria, che il contribuente non potrà invocare la mancanza di elementi nuovi o la precedente ammissione dell'errore.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 1, comma 161, l. 27 dicembre 2006, n. 296.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 1284/2026.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5303/2025, depositata il 28/08/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Accertamento – Violazioni tributarie e sanzioni – Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse di cui al d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'aspetto dell'esercizio di attività illecita (bookmaker estero privo di licenza) non elimina la soggettività passiva tributaria dell'Imposta Unica e non impedisce l'assoggettamento ad imposta dell'operatore privo di concessione.

Inoltre l'imposta unica sulle scommesse è imposta non armonizzata a livello europeo e come tale è sottoposta alla legislazione nazionale, quindi il singolo paese può, l'obiettivo di lotta alla criminalità organizzata collegata ai giochi d'azzardo, giustificare le restrizioni alle libertà fondamentali derivanti dalla normativa nazionale.

COMMENTO

La motivazione si basa sulla non fondatezza dell'appello in quanto i due motivi di causa non sono legittimi. Il primo, ovvero relativo alla fattispecie che l'imposta non era contestabile essendo esercitata attività di raccolta scommesse illecite, non è stato considerato in quanto nessuna influenza produce sulla soggettività passiva della imposta unica sulle scommesse infatti l'art. 3 del d.lgs. n. 504/98 riferisce a chiunque, con o senza concessione, gestisca i concorsi pronostici o le scommesse (Cass. n. 20572 /2021). L'eventuale esclusione del reato di esercizio abusivo di attività di gioco o di scommessa, di cui all'art. 4, commi 1 e 4-bis, della legge n. 401 del 1989, non elimina la soggettività passiva tributaria dell'Imposta Unica e non impedisce l'assoggettamento ad imposta dell'operatore privo di concessione (a partire dal 2011; cfr. Corte cost. sent. n. 27/2018). Il presupposto giuridico impositivo deriva dalla necessità di considerare imponibile ogni attività, anche illecita, senza considerare che per tale aspetto la parte penale seguirà una strada a latere ed autonoma ma emerge, con estrema chiarezza, che l'imposizione è dovuta a prescindere dall'autorizzazione sottostante, il tutto a tutela dell'impatto sistemico sia fiscale che autorizzativo alla base del sistema delle scommesse.

Il secondo motivo lamentato è riferito alla discriminazione nell'adesione della regolarizzazione fiscale del 2014 ma l'imposta unica sulle scommesse è imposta non armonizzata a livello europeo e come tale è sottoposta alla legislazione nazionale, a prescindere dal trattamento fiscale in essere negli altri Stati UE e su tale questione è stata a più riprese decisa dalla Corte di Giustizia UE (cfr. sentenze 22 gennaio 2015, causa C-463/13 e 28 gennaio 2016, causa C-375/14), nel senso che l'obiettivo dello Stato italiano di lotta alla criminalità organizzata collegata ai giochi d'azzardo è idonea a giustificare le restrizioni alle libertà fondamentali derivanti dalla normativa nazionale. Inoltre, come risulta negli atti di causa, l'ufficio aveva richiesto al contribuente titolare del punto di raccolta abusivo (CTD), non la società appellante ma un soggetto da esso contrattualizzato, di fornire la documentazione contabile ed extracontabile utile ad una ricostruzione analitica della base imponibile. L'appellante si è difeso con carente documentazione per calcolare l'imposta unica evasa quindi il ricorso dell'ufficio al metodo della forfettizzazione della base imponibile è coerente con i parametri costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost. segnatamente in situazioni, come quella di causa, in cui il contribuente e il coobbligato non risultino collaborativi, tenuto conto della difficoltà di omogeneizzare le situazioni passive del rapporto tributario con quelle dei concessionari di Stato. Anche il mancato collegamento al totalizzatore con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli non può, e non deve, essere ricostruito dall'ufficio verificatore e la base imponibile resta ancorata all'incasso delle scommesse di gioco anche se quest'ultime sono raccolte in capo a soggetti che dichiarano di essere stabiliti all'estero.

Andrea Carisi

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5946/2025, depositata il 06/10/2025. Pres. Filocamo, Rel. Nispi Landi.

Accertamento - Appalto e somministrazione illecita di manodopera – Mancanza di rischio d'impresa – Eterodirezione – Nullità del contratto – Indetraibilità Iva e Indeducibilità dei costi ai fini Irap e imposte dirette – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha respinto l'appello proposto da una ditta individuale (pasticceria), confermando la decisione di primo grado della CGT di Viterbo che aveva riconosciuto la natura di somministrazione illecita di manodopera nei rapporti tra la contribuente e una cooperativa, la quale avrebbe fornito del personale sotto forma di fittizi contratti d'appalto, privi dei requisiti tipici dell'appalto genuino.

La Corte ha rilevato la mancanza delle due condizioni essenziali per configurare un contratto di appalto: l'effettiva assunzione di rischio d'impresa e l'esercizio di autonomi poteri direttivi e organizzativi sui lavoratori. L'appaltatore non disponeva di una propria organizzazione di mezzi, né assumeva un rischio economico reale, limitandosi a fornire manodopera dietro compenso proporzionato alle ore lavorate e maggiorato di un mero mark-up amministrativo.

Conseguentemente, il contratto è stato ritenuto nullo per illiceità della causa, ai sensi del d.lgs. 276/2003. Le operazioni sono state qualificate come giuridicamente inesistenti, con indetraibilità dell'Iva e indeducibilità dei costi sia ai fini delle imposte sui redditi (per difetto del requisito di certezza), sia ai fini Irap (trattandosi in realtà di costo del personale).

COMMENTO

La pronuncia si inserisce in un orientamento giurisprudenziale pienamente conforme alla giurisprudenza di legittimità e coerente con una lunga serie di arresti della Corte di cassazione (tra le altre, Cass. nn. 12807/2020, 34876/2021, 18455/2023, 34727/2019). La CGT Lazio ribadisce i criteri distintivi tra appalto genuino e somministrazione illecita, chiarendo che l'assenza di un effettivo rischio d'impresa e di poteri direttivi in capo all'appaltatore comporta la nullità del contratto e la riqualificazione dell'operazione.

Emergono, in particolare, due elementi necessari affinché si configuri un "reale" appalto. Il primo è l'assunzione del rischio d'impresa da parte dell'appaltatore: quando il compenso è calcolato solo sulle ore lavorate, senza autonomia economica o mezzi propri, l'attività si riduce a mera intermediazione di manodopera.

Vi è poi l'autonomia organizzativa e la direzione del personale. La Cassazione ha più volte chiarito che vi è somministrazione illecita quando i lavoratori operano sotto la direzione e il controllo del committente (*eterodirezione*), mentre l'appaltatore svolge solo compiti amministrativi. Nel caso di specie, è stato appurato che la contribuente esercitava direttamente i poteri gerarchici e disciplinari sui dipendenti formalmente assunti dalla cooperativa. È irrilevante, inoltre, che i lavoratori non abbiano esercitato l'azione nei confronti del "reale" datore di lavoro (sul punto, v. già Cass. n. 31720/2018).

La nullità per causa illecita rende le fatture emesse in esecuzione del contratto "giuridicamente inesistenti", precludendo la detrazione dell'IVA (art. 19 dPR 633/1972) e la deduzione dei costi (art. 109 TUIR). I costi sostenuti sono riqualificati come costo del personale, indeducibile anche ai fini Irap.

La sentenza non sembra tuttavia confrontarsi con Cass. n. 16279/2024, la quale ha evidenziato che la detrazione dell'Iva può esser negata a condizione che vi sia un'evasione, una frode o un abuso del diritto, ma non in ragione di una nullità contrattuale di ordine civilistico.

Andrea Gaeta
Lorenzo Romano

Riferimenti normativi: d.lgs. 276/2003; dPR 633/1972, art. 19; d.lgs. 446/1997, art. 11; TUIR, art. 109.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 18455/2023

Corte di Giustizia Tributaria di II[^] grado Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6083/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Accertamento - Iva – Avviso di accertamento – Recupero dell'imposta – Indetraibilità – Operazioni inesistenti – Onere probatorio a carico dell'Ufficio – Prova del processo verbale – Artt. 2697 c.c. e 54 d.P.R. n. 633/1972 - Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di accertamento per operazioni inesistenti spetta all'Amministrazione dimostrare, anche in via presuntiva ma con elementi gravi, precisi e concordanti, che il contribuente “sapeva o avrebbe dovuto sapere”, usando l'ordinaria diligenza, che il fornitore era fittizio o che l'operazione inesistente rientrava in una frode Iva.

La prova offerta dall'Ufficio si fonda sul p.v. della Guardia di Finanza e sulle indagini penali a carico di terzi soggetti, ma non evidenzia alcun elemento concreto riferibile alla consapevolezza della società contribuente; al contrario della contribuente che ha presentato varia documentazione (bancaria, bolle di consegna, verifiche preventive) che avallano la condotta diligente e della buona fede della contribuente.

COMMENTO

La transazione fraudolenta equivale ad un'attività illegale o non autorizzata che coinvolge l'utilizzo di strumenti di pagamento o sistemi finanziari, finalizzati ad ottenere denaro, beni o servizi senza il consenso o l'autorizzazione dell'intestatario del conto.

Sul tema l'art. 6 d.lgs. n. 130/2022 ha introdotto un nuovo onere probatorio per l'ufficio formulando il comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs n. 546/92 (decorrenza 16/09/2022), il quale prevede che l'amministrazione finanziaria prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato dal contribuente; il giudice fonda la sua decisione sugli elementi e i criteri di prova di valutazione che emergono nel processo stesso e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza risulta assente o è contraddittoria o se insufficiente a dimostrare quanto riportato nell'atto impositivo.

Nel caso in esame l'Ufficio ha recuperato a tassazione maggiore Iva per indetraibilità dell'imposta afferente operazioni soggettivamente inesistenti fatturate dalla ricorrente, ritenuta società filtro nell'ambito di una più ampia frode “carosello. Quest'ultima ha proposto appello eccependo l'assunto di partecipazione alla frode.

Il Collegio, avallando la decisione di primo grado, ha ritenuto che l'Amministrazione non ha assolto l'onere probatorio sulla consapevolezza o conoscibilità della frode da parte della contribuente, mentre la società è stata in grado di fornire o elementi oggettivi idonei a dimostrare l'effettività delle operazioni e la propria buona fede.

Spetta, infatti, all'Amministrazione dimostrare ex art. 2697 c.c. e art. 54, co. 2, d.P.R. n. 633/1972 - anche in via presuntiva ma con elementi gravi, precisi e concordanti -, che il contribuente “sapeva o avrebbe dovuto sapere”, usando l'ordinaria diligenza dell'operatore professionale, che il fornitore era fittizio o che l'operazione si inseriva in una frode Iva.

La prova fornita dall'Ufficio, in particolare, si fonda solo sul processo verbale della GdIF e sulle indagini penali a carico di terzi, ma non evidenzia alcun elemento concreto riferibile alla consapevolezza della società contribuente; mentre, viceversa, la contribuente ha prodotto documentazione bancaria, bolle di consegna, scambi di corrispondenza e verifiche preventive (visure camerali, controlli anagrafici e commerciali) tali da integrare la condotta diligente ex art. 19 d.P.R. 633/1972 per l'esercizio del diritto di detrazione.

Inoltre, la semplice crescita del fatturato della fornitrice o la sua successiva implicazione in procedimenti penali non sono sufficienti a dimostrare la conoscenza della frode da parte del cessionario, in mancanza di circostanze sintomatiche di allarme, mentre la condotta della società integra la diligenza ordinaria esigibile da un operatore commerciale medio,

riconoscendone la buona fede della contribuente e l'insussistenza del presupposto per negare la detrazione Iva.

La Corte ha respinto l'appello dell'ufficio, condannando lo stesso alla refusione delle spese processuali.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 6 d.lgs n. 130/2022; art. 7 d. lgs n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 13015/2025; Cass. 13737/2025; Cass. n. 22490/2025; Cass. n. 9684/2025; Cass. n. 13247/2024; CGT 1° gr Roma n. 1324/2025; CGT 2° gr Emilia Romagna n. 90/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6201/2025, depositata il 14/10/2025 – Pres. Catania, Rel. Diotallevi.

Accertamento - Società di comodo – Verifica della presenza di cause di forza maggiore che hanno impedito lo svolgimento dell'attività di impresa – Ires - Elementi di fatto atti a dimostrare la presenza di una società svolgente attività imprenditoriale – Assenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte affronta il tema della particolare tassazione a cui sono sottoposte le società definite di “comodo” in quanto ritenute prive di una reale attività imprenditoriale, non avendo superato il cosiddetto ‘test di operatività’, visto il mancato conseguimento dello ammontare minimo di ricavi e proventi calcolato in percentuale sul valore di bilancio dei beni aziendali iscritti tra le immobilizzazioni. Nel caso in esame, l'Agenzia delle Entrate, a seguito di un controllo svolto dalla Guardia di Finanza, ha emesso un avviso di accertamento per il periodo di imposta 2016 rideterminando il reddito imponibile ai fini Ires ed Irap di una srl proprietaria di importanti immobilizzazioni materiali, rappresentate da un'automobile di grossa cilindrata e da un aeromobile, nonché finanziarie, essendo titolare della partecipazione totalitaria in altra società a responsabilità limitata. Il contribuente, nel periodo d'imposta oggetto di verifica, non ha superato l'indicato test di operatività, sicché gli accertatori hanno determinato il reddito imponibile applicando ai valori di bilancio dei suindicati beni le percentuali previste dalla specifica normativa in materia di società di “comodo”, prescindendo dal risultato economico di esercizio conseguito dalla società. Nel ricorso introduttivo del contribuente, si sosteneva che il mancato raggiungimento dei ricavi minimi previsti dalla norma era dovuto a cause oggettive di carattere straordinario, e si chiedeva, su tale presupposto, la inapplicabilità della citata normativa e quindi l'annullamento dell'atto accertativo. L'Agenzia delle Entrate si costituiva, chiedendo il rigetto della domanda proposta nel ricorso introduttivo e nelle successive memorie.

I giudici di prime cure respingevano il ricorso con condanna alle spese.

Il contribuente ricorreva avverso la sentenza presso la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, ribadendo, con varie motivazioni, la impossibilità oggettiva di conseguire i ricavi. L'agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio.

La Corte adita dichiarava la inammissibilità della preliminare censura proposta dall'appellante, costituita dall'avvenuta decadenza del potere impositivo.

Nel merito, respingeva il ricorso in appello con addebito di spese, ritenendo, sulla base di elementi fattuali illustrati nella parte motiva della sentenza, quali l'utilizzo meramente personale dell'aeromobile e l'assenza, per gli altri beni iscritti tra le immobilizzazioni, la presenza di argomentazioni utili a superare la presunzione secondo cui la società è stata creata non per svolgere un'effettiva attività di impresa, bensì per gestire patrimoni privati, essendo mera funzione delle esigenze personali del socio e così eludendo la corretta tassazione

COMMENTO

La sentenza affronta il tema delle società od enti aventi una stabile organizzazione con sede in Italia definite “di comodo” o “non operative” e per le quali la normativa prevede uno specifico regime di tassazione che prescinde dal risultato economico conseguito. Si tratta di società che non esercitano una effettiva attività commerciale non rispondendo ad esigenze di tipo imprenditoriale, ma perseguendo altri fini, nella maggior parte dei casi, funzione delle esigenze dei soci in elusione del pagamento delle imposte.

Il punto di riferimento normativo è l'art. 30 della legge 724 del 1994 ove, all'art. 1, vengono preliminarmente individuate le società “non operative”, i cui ricavi effettivi risultano inferiori rispetto a quelli presunti stimati ai sensi dei commi 1 e 2 (il c.d. testo di operatività), attraverso l'applicazione di specifiche percentuali ai beni presenti nel bilancio aziendale tra le immobilizzazioni.

Il mancato superamento del test di operatività determina, quale diretta conseguenza, la necessità di dichiarare un reddito minimo presunto, anch'esso determinato applicando le percentuali forfetarie previste al co. 3, al valore di bilancio delle immobilizzazioni.

In termini economico-aziendali, prima ancora che giuridici, la logica normativa, come espresso dalla modalità di calcolo, si fonda sull'assunto che la presenza in un'azienda di beni strumentali determini come conseguenza economica il conseguimento di ricavi e quindi di reddito per importi coerenti con i loro valori. In mancanza scatta la presunzione di assenza di una reale attività imprenditoriale.

Per completezza di analisi, si rappresenta che, in aggiunta a questo, le società c.d. “non operative” subiscono penalizzazioni sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini dell'Iva.

Ai fini delle imposte dirette, la qualifica di “società di comodo” determina le seguenti ulteriori penalizzazioni: maggiorazione dell'aliquota Ires del 10,5%, prevista dall'art. 2, comma 36-quinquies del d.l. 138/2011, che deve essere versata secondo i termini ordinari dell'IRES; limitazione all'utilizzo delle perdite, prevista dall'art. 30, comma 3, della l. 724/1994, ovvero è precluso il diritto al riporto “in avanti” delle perdite eventualmente realizzate nello stesso periodo di imposta e le perdite pregresse possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito che eccede quello minimo presunto.

Ai fini dell'Iva, invece, l'art. 30, co. 4, l. 724/1994 per le società che risultano di comodo prevede: preclusione al rimborso del credito Iva, alla compensazione del credito nel modello F24 e alla cessione del credito stesso a terzi con riferimento al periodo di imposta in cui viene esposto in dichiarazione il credito Iva; preclusione alla compensazione del credito anche con il debito Iva delle successive liquidazioni periodiche per le società che per tre periodi di imposta non effettuano operazioni Iva per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti.

E' tuttavia doveroso ricordare che la CGUE, con sentenza del 7 marzo 2024, ha ritenuto la normativa italiana, che sancisce la perdita definitiva del credito Iva, incompatibile con le disposizioni comunitarie.

Tornando alla normativa, posta la presenza di specifiche cause di esclusione e di disapplicazione previste dalla stessa legge di riferimento, ovvero da specifici provvedimenti amministrativi, al contribuente è consentito di fornire la prova contraria alla qualificazione di “non operatività”, dimostrando l'esistenza di concrete situazioni di carattere straordinario, specifiche e indipendenti dalla sua volontà, che hanno impedito il raggiungimento dei ricavi minimi e dei redditi minimi assunti come necessari per non rientrare nella norma antielusiva. Il co. 4 bis dell'art. 30, infine, prevede che il contribuente possa chiedere la disapplicazione della disciplina in esame, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello ex art. 11, comma 2, l. 212/2000, quando, in coerenza con l'istituto, ricorrano situazioni oggettive che abbiano reso impossibile il raggiungimento dei ricavi minimi.

Si tratta di normativa antielusiva che pone una presunzione di “non operatività”, consentendo però al contribuente di dimostrare con elementi oggettivi, puntuali e straordinari, le ragioni

che non hanno consentito il superamento del test di operatività, così da escludere la società dal novero delle società prive di impresa.

Il caso esaminato dalla Corte affronta proprio l'aspetto probatorio. Non è infatti in contestazione la presenza dei presupposti normativi e numerici legati al superamento del test di operatività, ma il tema del contendere è rappresentato dalla presenza delle condizioni oggettive e indipendenti dalla volontà del contribuente che hanno impedito il raggiungimento dei ricavi minimi, secondo i dettami della normativa, considerata la presenza di significativi valori di immobilizzazioni.

Come illustrato nella sentenza la società è risultata titolare: di un'automobile di grossa cilindrata, di un aeromobile (Falcon 900) e del 100% delle quote di una S.r.l. Come detto si tratta di circostanze non sconosciute, in quanto rilevabili per *tabulas*. Le argomentazioni proposte dall'appellante, tese a superare la presunzione di società priva di reale consistenza imprenditoriale ma mero schermo teso al perseguimento di esclusive finalità personali del socio, sono apparse alla Corte inconsistenti, e, sul punto non si può non concordare, tenuto conto del fatto che per la titolarità delle quote e dell'automobile non è stata avanzata alcuna argomentazione e, per quanto concerne l'aeromobile, dalla sentenza si ricava la presenza di un utilizzo esclusivamente personalistico del bene da parte del socio, che si scontra con quanto assunto dall'appellante e comunque con una gestione di impresa del mezzo atta a creare valore economico e materiale imponibile.

Si aggiunga che il contribuente non ha presentato l'interpello disapplicativo, con cui portare preliminarmente all'attenzione dell'amministrazione finanziaria le ragioni oggettive che avrebbero impedito il raggiungimento dei ricavi minimi; circostanza comunque non dirimente, essendo consentito, anche in sede contenziosa, di portare elementi probatori atti a superare la presunzione di "non operatività".

Il caso esaminato presenta dei profili, in termini di tipologia dei beni di proprietà della società e di valore economico degli stessi, in cui la presunzione discendente dalla normativa raggiunge in pieno lo scopo antielusivo di sconfiggere pratiche tese ad avere quale unica finalità il risparmio di imposte, confliggente con il principio di capacità contributiva, fulcro del sistema tributario.

Dall'analisi delle varie fattispecie proposte dal diritto vivente sul tema, non si può però sottacere che vi sono situazioni più articolate, ove società dotate di valori patrimoniali rilevanti, per ragioni strettamente di mercato, e quindi non governabili, non raggiungono i valori di ricavi minimi per superare la presunzione. Il riferimento va, in primo luogo e comunque a titolo esemplificativo, alle società titolari di immobili non abitativi, in cui, a fronte di valori patrimoniali importanti, molto spesso i canoni di locazione non riescono a raggiungere i minimi di legge. In tali casi la normativa e la giurisprudenza assumono dei contorni particolarmente rigidi, determinando significative difficoltà a dimostrare, in misura concreta e puntuale la presenza di ragioni di natura oggettiva che hanno impedito il raggiungimento dei ricavi minimi, in quanto legati a situazioni contingenti e/o di mercato in cui la qualificazione di oggettività diviene spesso difficilmente inquadrabile, e comunque dimostrabile in ambito amministrativo di interpello ovvero processuale.

Ciò determina spesso una tassazione non in linea con l'effettiva capacità contributiva dell'impresa, determinando in senso contrario una eguale infrazione del principio costituzionale citato. La rigidità della normativa ed in molti casi la distorsione che può provocare, soprattutto in periodi di generalizzata crisi congiunturale dell'economia, ha condotto il legislatore, a far data dall'esercizio 2024, a modificare la norma di riferimento, individuando percentuali per la verifica del test di operatività e di successiva determinazione del reddito minimo, dimezzate rispetto a quelle precedenti, così da restringere i casi di applicazione della norma ad effettive e concrete fattispecie di elusione fiscale attraverso l'abuso utilizzo di società prive di impresa.

Massimo Cinesi

Riferimenti normativi: art. 30 l.724/1994; art. 2 d.l.138/2011 c.c.; art. 20, comma 1 d.lgs. 13 dicembre 2014 n. 192; articolo 11, comma 1, lettera b), l. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali ex multis Corte di Cassazione n. 6459/2023; n. 10158/2020 e n. 13336/2023.

Prassi: provv Entrate 14 febbraio 2008; interpello n. 68/E/2019; interpello n. 591/E/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 6420/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Sessa, Rel. Luciano.

Accertamento – Art. 3 d.P.R. 917/86 – Tassazione mondiale – Convenzione contro le doppie imposizioni – Redditi esteri - Irpef - Sanzioni – Omessa dichiarazione - Buona fede – L. 212/2000.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza affronta la legittimità di un avviso di accertamento relativo a redditi percepiti da fonte estera e non dichiarati. La Corte richiamando gli artt. 41 e 41-bis del d.P.R. 600/1973 in materia di accertamento e gli artt. 49 e ss. del d.P.R. 917/1986 relativi alla qualificazione e imponibilità dei redditi conferma la correttezza del recupero dei maggiori redditi, ribadendo l'applicazione del principio della tassazione mondiale dei residenti fiscali in Italia. Rileva l'assenza di prova dell'assolvimento dell'imposta all'estero e conferma la piena legittimità dell'atto. Tuttavia, valorizza la buona fede del contribuente, riconoscendo oggettiva incertezza e comportamento ambiguo dell'Amministrazione, annullando le sanzioni ai sensi dell'art. 10, co. 3, l. 212/2000.

COMMENTO

La pronuncia affronta la questione della tassazione dei redditi derivanti da fonte estera conseguiti da un residente in Italia e dell'applicabilità delle sanzioni in caso di omessa dichiarazione. La Corte conferma il principio fondamentale della tassazione mondiale dei redditi ai sensi dell'art. 3 del dPR 917/1986: i redditi esteri percepiti da un soggetto residente in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo, indipendentemente dal luogo in cui è giuridicamente collocata la fonte. Tale principio si integra con le Convenzioni contro le doppie imposizioni, che disciplinano la ripartizione della potestà impositiva tra Stati contraenti, ma non esonerano automaticamente il contribuente dall'obbligo dichiarativo di tali redditi.

La Corte valorizza il corretto operato dell'Amministrazione finanziaria nel recupero dei maggiori redditi, respingendo le doglianze relative a presunta violazione della normativa internazionale o a carenze istruttorie. Tuttavia, viene riconosciuta la buona fede del contribuente, derivante da una situazione di oggettiva incertezza e dal comportamento ambiguo dello stato estero della fonte nella certificazione dei redditi, con conseguente annullamento delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, della legge 212/2000.

Il caso conferma un principio consolidato in giurisprudenza: la presenza di elementi concreti di buona fede e di incertezza può incidere sull'irrogazione delle sanzioni. La pronuncia ribadisce inoltre che la prova dell'avvenuto pagamento delle imposte nello Stato estero grava sul contribuente: la sua mancanza impedisce il riconoscimento di eventuali crediti d'imposta, rappresentando un corretto bilanciamento tra tutela dell'Erario e garanzie del contribuente.

In sintesi, la decisione conferma l'applicabilità del principio di tassazione su base mondiale, la necessità di un accertamento motivato e la possibilità di escludere sanzioni in presenza di buona fede, chiarendo al contempo che la mancata prova del pagamento all'estero impedisce il riconoscimento di crediti d'imposta, offrendo un utile riferimento interpretativo per casi analoghi di redditi esteri non dichiarati.

Amato Tomao

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; legge 282/1982; d.P.R. 917/1986; legge 212/2000; direttiva

2003/48/CE; d.lgs. 84/2005.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 12921/2021; 968/2023; 5558/2024; 30800/2024.

Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 9/E/2015; 21/E/2017; 20/E/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6436/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Accertamento – Processo tributario – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Presunzioni – Iva.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nelle ipotesi di utilizzo di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria risulta adempiuto mediante la dimostrazione, anche in via indiziaria, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni indicate in fattura.

In tal caso, rimane a carico del contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Onere che, però, non potrà essere soddisfatto mediante l'esibizione della fattura o con la dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento utilizzati.

Tale riparto dell'onere probatorio tra ente impositore e contribuente non risulta modificato dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7, del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 6, della l. n. 130/2022.

COMMENTO

Nella sentenza in esame la C.G.T. Lazio ha affrontato la questione del riparto dell'onere probatorio in ipotesi di utilizzo di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti.

Si tratta di una questione che è stata oggetto di numerose pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte di Cassazione.

Per consolidato orientamento tanto della giurisprudenza comunitaria quanto della giurisprudenza nazionale di legittimità, *«una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva, nonché in relazione alla deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate»*.

Dunque, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente fondare la contestazione in ordine all'inesistenza oggettiva delle operazioni fornendo elementi probatori anche presuntivi o indiziari, purché di carattere oggettivo.

Non è, invece, tenuta a dimostrare la malafede del contribuente, poiché questa discenderebbe direttamente dall'assenza delle stesse nella realtà sostanziale, di cui egli non potrebbe non essere consapevole.

A tal proposito, in via esemplificativa, l'onere a carico dell'ufficio impositore, in giurisprudenza, viene considerato adeguatamente assolto mediante la dimostrazione che il soggetto emittente sia una "cartiera" o una società "fantasma", trattandosi di circostanza oggettiva dalla quale sarebbe desumibile che l'operazione fatturata non si sia realmente verificata.

A fronte di ciò, è il contribuente che deve dare la piena prova che quanto rappresentato nella documentazione contabile sia stato effettivamente posto in essere sul piano fattuale.

Quanto al contenuto della prova che il contribuente deve addurre, non risultano idonee a dimostrare l'esistenza oggettiva delle operazioni né l'esibizione delle relative fatture né la presenza di una regolarità formale delle scritture contabili e dei mezzi di pagamento adoperati, trattandosi proprio dei tipici strumenti utilizzati per far apparire come reale un'operazione fittizia.

Ciò detto, deve, però, farsi presente che l'art. 6, della l. n. 130/2022 ha introdotto, all'art. 7, del d.lgs. n. 546/1992, il comma 5-bis, ai sensi del quale *«Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo*

circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

A fronte di tale nuova previsione in materia di valutazione delle prove, la maggior parte dei giudici di legittimità, anche in relazione a fattispecie aventi ad oggetto la contestazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, continua comunque a seguire il predetto orientamento interpretativo.

Ciò in quanto la citata previsione non avrebbe introdotto uno *standard* probatorio diverso o più gravoso in capo agli uffici impositori rispetto a quanto già prescritto dalla disciplina sostanziale in tema di presunzioni.

Tuttavia, come emerge da alcune più recenti pronunce della Suprema Corte, la novella legislativa, in realtà, prescrive una più puntuale e attenta valutazione da parte dei giudici in ordine agli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione finanziaria al fine di dimostrare la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa impositiva.

La nuova disposizione, infatti, va *«interpretata nel senso per il quale le c.d. presunzioni giurisprudenziali (diverse da quelle conseguenti ad espresse previsioni di legge) devono essere sufficienti e circostanziate e, come tali, oggetto di opportuna valutazione da parte del giudice di merito»* (Cass. n. 16629/2024).

Insomma, il citato comma 5-*bis* impone al giudice una più rigorosa valutazione, quanto alle presunzioni semplici di natura giurisprudenziale (come quella nella fattispecie in esame), dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Pertanto, pur potendo l'Amministrazione finanziaria assolvere in via presuntiva all'onere della prova a suo carico, le presunzioni utilizzate devono essere sufficientemente circostanziate e puntuali da condurre con ragionevole certezza, secondo le regole della comune esperienza, all'univoca conclusione dell'inesistenza sul piano fattuale delle operazioni fatturate.

Nella sentenza in esame, la C.G.T. Lazio ha applicato il consolidato orientamento della giurisprudenza unionale e nazionale formatosi prima dell'entrata in vigore del citato comma 5-*bis*.

Nel caso di specie, la contestazione dell'Amministrazione finanziaria trae origine da quanto emerso nell'ambito dei procedimenti penali pendenti a carico di due fornitori della società contribuente (assenza delle merci indicate nelle fatture di acquisto, irreperibilità del titolare, assenza di dipendenti, approvvigionamento di merci soltanto da un fornitore a sua volta indagato per emissione di fatture oggettivamente inesistenti, etc.).

A fronte di tale quadro indiziario, sulla cui base l'ufficio impositore qualificava tali fornitori come "cartiere", ed essendosi la società ricorrente limitata a produrre in sede endoprocedimentale solo copia di alcune fatture con descrizione del tutto generica, il Collegio giudicante ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria avesse così adempiuto all'onere probatorio a suo carico, mentre, al contrario, il contribuente non aveva dimostrato l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Si tratta di una decisione che, in forza della nuova disciplina vigente in tema di valutazione delle prove, mostra alcune criticità.

L'Amministrazione finanziaria, di fatto, ha accertato come oggettivamente inesistenti le operazioni indicate nelle fatture utilizzate dalla società contribuente sulla base delle stesse presunzioni poste a fondamento della qualificazione dei suoi fornitori come mere "cartiere".

Più precisamente, una volta desunta la natura di "cartiera" di questi ultimi dal quadro indiziario risultante dai suddetti procedimenti penali, ha valutato l'oggettiva inesistenza delle operazioni indicate nelle fatture contestate come sua necessaria e diretta conseguenza.

Ebbene, il primo ragionamento inferenziale poggia concretamente sulle risultanze di indagini penali dalle quali emergevano plurime anomalie quanto all'organizzazione e allo svolgimento proprio dell'attività dichiarata dai soggetti emittenti le fatture (che si aggiungevano alla circostanza che i loro fornitori fossero, a loro volta, indagati per emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti).

Al contrario, l'oggettiva inesistenza degli acquisti della società contribuente si fonda essenzialmente su anomalie riferite ai suoi fornitori, senza che siano stati addotti ulteriori elementi di fatto strettamente afferenti all'organizzazione e allo svolgimento della sua specifica attività.

Pertanto, alla luce del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546/1992, la decisione della C.G.T. Lazio si fonda su presunzioni che, complessivamente considerate, non appaiono dimostrare in modo adeguatamente circostanziato e puntuale la fondatezza della contestazione avanzata dall'Amministrazione finanziaria, non risultando queste sufficienti a condurre univocamente alla conclusione che le operazioni fatturate non fossero state oggettivamente realizzate.

Alessandro Beronesi

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972; d.lgs. n. 546/1992; art. 2729 c.c.; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, Tóth, C-324/11; CGUE, Ppuh, C-277-14; CGUE, SC Paper Consult, C-101-16; CGUE, SGI e Valériane SNC, C-459/17 e C-460/17; Cass. n. 26023/2020; Cass. n. 28628/2021; Cass. n. 31931/2021; Cass. n. 3144/2022; Cass. n. 36329/2022; Cass. n. 9304/2022; Cass. n. 13969/2023; Cass. n. 24345/2023; Cass. n. 24565/2023; Cass. n. 3503/2024; Cass. n. 17383/2024; Cass. 25891/2025. – Cass. n. 16493/2024; Cass. n. 16629/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6439/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Accertamento – Principio di inerenza dei costi – Imposte sui redditi.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudizio di inerenza va declinato in termini di “congruità” dei costi, dovendo escludersi la deducibilità di costi sproporzionati ed eccessivi.

La nozione di inerenza, dunque, implica un sindacato in ordine all’“anti-economicità” delle scelte di gestione dell’imprenditore, ossia sull’“utilità” e sul “vantaggio” in termini quantitativi che i costi sostenuti possono apportare all’attività imprenditoriale.

Più precisamente, ai fini della deducibilità dei costi, vanno valutate la compatibilità, la coerenza e la correlazione degli stessi all’attività d’impresa svolta idonea a produrre redditi.

A tal proposito, sono indici di mancanza di sostanza economica la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni rispetto al fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici utilizzati rispetto alle normali logiche di mercato; da cui la non inerenza dei relativi costi.

COMMENTO

Nella sentenza in esame la C.G.T. Lazio ha affrontato la questione dell’inerenza dei costi in materia di imposte sui redditi.

Nel nostro ordinamento manca una norma di diritto sostanziale che individui espressamente il concetto di “inerenza”, sicché questo è stato oggetto di un importante, e ancora attuale, dibattito giurisprudenziale finalizzato all’individuazione di una sua esatta definizione.

Secondo un orientamento giurisprudenziale più risalente, l’Amministrazione finanziaria, nell’esercizio dei propri poteri di accertamento, potrebbe valutare la congruità dei costi esposti in bilancio e in dichiarazione, negandone la deducibilità qualora eccessivamente onerosi e, quindi, sproporzionati rispetto ai ricavi e all’oggetto dell’attività d’impresa.

Più precisamente, in presenza di costi (componenti negativi di reddito) eccessivamente elevati, sussisterebbe una sproporzione tra la decurtazione patrimoniale e il vantaggio economico ad essi conseguenti. E tale sproporzione, da intendersi come scostamento dai normali valori di mercato, implicherebbe la non inerenza dei costi rispetto all’attività d’impresa.

Sulla base di tale ricostruzione ermeneutica, il giudizio di inerenza viene declinato in termini di “utilità” e “vantaggio” dei costi rispetto all’attività economica svolta.

Ciò significa che l’Amministrazione finanziaria sarebbe, di fatto, legittimata a sindacare *ex post* l’“anti-economicità” delle scelte imprenditoriali sulla base del *quantum* delle spese sostenute e dichiarate.

Tale posizione interpretativa, invero, è stata criticata dalla più recente giurisprudenza di Cassazione, secondo cui la nozione di inerenza deve prescindere da qualsiasi valutazione di tipo utilitaristico e quantitativo.

In particolare, *«l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo»* (Cass. n. 450/2018).

Secondo l’ormai maggioritario orientamento dei giudici di legittimità, il principio di inerenza implica unicamente la sussistenza di un nesso di strumentalità tra la spesa e l’impresa nel suo complesso.

Va, dunque, ben distinto da qualsiasi giudizio di congruità dei costi, che, invece, attiene alla mera adeguatezza della decurtazione patrimoniale rispetto alla utilità apportata dal bene o servizio acquistato.

Si tratta di un orientamento interpretativo che, come sostenuto da autorevole dottrina, appare più rispettoso dei criteri generali di determinazione del reddito d’impresa, oltre che in linea con il principio di diritto enunciato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 262/2020, che ha dichiarato incostituzionale la previsione di indeducibilità dell’IMU sugli immobili strumentali ai fini delle imposte sui redditi.

Secondo la Consulta, infatti, il *«principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito di impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività in concreto esercitata»*; esso *«da un lato definisce e dall'altro delimita, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa, l'area dei costi che concorrono al reddito tassabile»*. Ai fini della deducibilità, quindi, deve essere valutato *ex ante* se il sostenimento di una spesa sia funzionale all’attività d’impresa complessivamente considerata oppure presenti finalità estranee alla gestione aziendale, non essendo sindacabile *ex se* l’eventuale incongruenza quantitativa delle singole scelte gestionali dell’imprenditore.

Pertanto, i *«parametri di congruità e antieconomicità [vanno considerati] solo meri indici sintomatici dell'inesistenza del requisito dell'inerenza»*, che non possono costituire elementi auto-sufficienti per disconoscere del tutto la deducibilità di un costo.

Ne consegue che vanno considerati deducibili anche costi che non hanno generato alcun vantaggio all’impresa e/o fuori mercato, purché presentino sul piano fattuale una connessione, anche solo potenziale o in prospettiva futura, con l’attività esercitata.

Tuttavia, nonostante quello che sembrava un *revirement* interpretativo della Suprema Corte, parte della giurisprudenza di legittimità continua a ritenere che la nozione di inerenza *«implic[hi] quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti»*. E ciò in quanto *«non può certo negarsi l'esigenza di applicazione di buone regole di gestione dell'attività, che contrastano assiomaticamente con spese svantaggiose, incongrue e sproporzionate [...] secondo un giudizio prognostico a monte, dovendosi altrimenti negare il rischio d'impresa»*.

Nella sentenza in esame, la C.G.T. Lazio, rigettando l’appello della società contribuente, ha mostrato di aderire proprio a quest’ultimo filone giurisprudenziale, ancora legato, di fatto, ad una concezione “quantitativa” di inerenza.

Nel caso di specie, l’Amministrazione finanziaria escludeva la deducibilità di dei costi dichiarati a fronte delle clausole di un contratto di gestione alberghiera, in forza del quale la società controllata doveva riconoscere alla controllante delle commissioni sui ricavi conseguiti e, allo stesso tempo, rimaneva gravata dal rischio d’impresa, anche se privata di

poteri gestori (demandati alla controllante) e indipendentemente dalla sua capacità di assicurare la copertura delle spese di gestione.

Secondo il Collegio giudicante, giacché quest'ultima non dimostrava i fatti giustificativi dei costi sostenuti e la loro concreta destinazione alla produzione, dal presente assetto negoziale doveva desumersi la non inerenza degli stessi.

È evidente come i giudici abbiano fondato l'indeducibilità dei costi dichiarati esclusivamente sull'“anti-economicità”, per la società contribuente, del suddetto contratto di gestione, che, per la verità, sembra essere inquadrato come fattispecie negoziale elusiva (difatti, nell'affermare che sono «*indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*», i giudici rimandano al testo dell'art. 10-bis, della l. n. 212/2000).

Essendo state valutate svantaggiose per la controllata le clausole contrattuali, i costi di gestione sostenuti sono stati, quindi, considerati eccessivi e sproporzionati rispetto ai valori medio-ordinari e, in quanto tali, non inerenti.

Tuttavia, la sproporzione, intesa come devianza dai valori medio-normali, tra la decurtazione patrimoniale derivante dal sostenimento di tutti i costi e il vantaggio economico dato dall'incasso solo parziale dei ricavi della gestione alberghiera, non poteva ragionevolmente rappresentare una causa autonoma di indeducibilità delle spese, bensì, al massimo, un mero indizio di un rapporto dissimulato.

Infatti, da un lato, la sussistenza di una relazione di stretta utilità tra costo sostenuto e attività esercitata non è fondata su alcuna espressa previsione normativa e, dall'altro, il riferimento al valore normale è previsto dall'ordinamento solo in fattispecie tassative.

Conseguentemente, sulla base dei criteri generali di determinazione del reddito d'impresa, va esclusa la totale deducibilità dei costi solo in ragione della loro anti-economicità rispetto alle “normali logiche di mercato”.

Un costo è indeducibile soltanto se strutturalmente estraneo all'esercizio dell'impresa.

Alessandro Beronesi

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; d.P.R. 917/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 12813/2000; Cass. n. 1821/2001; Cass. n. 20748/2006; Cass. n. 24379/2016; Cass. n. 32254/2018; Cass. n. 33026/2019; Cass. n. 2237/2022; Cass. 3358/2022 – Corte Cost. n. 262/2020; Cass. n. 450/2018. Cass. n. 3170/2018; Cass. n. 6368/2021; Cass. n. 13572/2021; Cass. n. 22480/2022; Cass. n. 33568/2022; Cass. n. 10422/2023; Cass. n. 16873/2024; Cass. n. 8704/2025; Cass. n. 9569/2025; Cass. n. 23095/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6624/2025, depositata il 30/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Accertamento – Onere della prova – Operazione soggettivamente inesistente – Contribuente – D.P.R. 633/1972 – Iva – Imposte indirette – Fattura – Società cartiere – Sede operativa effettiva – Buona fede “diligente”.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di recupero dell'IVA in relazione a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere della prova grava, in prima battuta, sull'Amministrazione finanziaria. In particolare, quando viene contestata l'inesistenza soggettiva dell'operazione, l'Ufficio deve dimostrare (i) l'interposizione fittizia del cedente e (ii) la conoscenza o conoscibilità, da parte del cessionario, dell'inserimento dell'operazione in un meccanismo fraudolento. Solo dopo che il Fisco abbia dimostrato la sussistenza di tali elementi, anche tramite presunzioni, l'onere probatorio può traslarsi in capo al contribuente, chiamato a dimostrare la propria buona fede qualificata (buona fede “diligente”), intesa non solo come mancanza di conoscenza della frode, ma anche come assenza di colpevole ignoranza, avendo adottato

tutte le cautele esigibili per evitare il coinvolgimento in operazioni fraudolente. Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 4, accertato l'assolvimento dell'onere istruttorio da parte dell'Amministrazione finanziaria, ha ritenuto che il contribuente non avesse fornito adeguata prova contraria e, per l'effetto, ha rigettato l'appello, con conferma della sentenza di primo grado e condanna al pagamento delle spese processuali.

COMMENTO

Nel processo tributario, quanto all'onere della prova in tema di fatture relative a operazioni soggettivamente inesistenti, i giudici di legittimità hanno costantemente affermato il principio secondo cui, qualora venga contestata l'inesistenza soggettiva dell'operazione, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare sia l'interposizione fittizia del cedente, sia la conoscenza o conoscibilità, da parte del cessionario, della frode commessa.

In concreto, l'Ufficio è tenuto a fornire, da un lato, una prova di carattere oggettivo, idonea a dimostrare la fittizietà di almeno uno dei due soggetti coinvolti nell'operazione commerciale, dall'altro, una prova di tipo soggettivo, volta a provare la consapevolezza del cessionario, avverso la sua conoscibilità secondo i criteri di ordinaria diligenza professionale, circa l'inserimento dell'operazione in un meccanismo fraudolento.

Solo ove l'Ufficio assolvere a tale onere istruttorio, si trasferisce in capo al contribuente l'onere di prova contrario. In tale fase il contribuente deve provare non solo che il fornitore indicato in fattura sia il soggetto realmente intervenuto nell'operazione ma anche di aver adottato una condotta improntata ai canoni della buona fede diligente, intesa non come mera assenza di conoscenza della frode, bensì come impossibilità di conoscerla nonostante l'adozione delle cautele esigibili da un operatore economico accorto.

Sul punto, si registra un orientamento ormai consolidato che ha dato applicazione coerente ai principi sin qui richiamati tanto in sede di merito che in sede di legittimità (C.G.T. I Salerno n. 1170/2024; Cass. nn. 10036/2024; 15670/2024; 26326/2024).

Tale assetto risulta coerente anche con l'elaborazione interpretativa della Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, la quale ha chiarito che, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a valorizzare anomalie riferibili esclusivamente alla sfera del fornitore, ma deve dimostrare, anche mediante presunzioni gravi, precise e concordanti, il coinvolgimento consapevole o la colpevole ignoranza del cessionario rispetto al disegno fraudolento (cfr. Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Operazioni Iva soggettivamente inesistenti – Ripartizione dell'onere probatorio, 15 giugno 2015).

Ne deriva che, una volta forniti dall'Amministrazione finanziaria elementi idonei a dimostrare l'inserimento dell'operazione in un contesto fraudolento, la mancata dimostrazione, da parte del contribuente, di una condotta diligente e di effettiva estraneità alla frode legittima il disconoscimento degli effetti fiscali delle operazioni contestate.

David De Castro

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 9721/2018; 15369/2020; 34869/2021; 24471/2022; 34726/2022 ; 10036/2024; 15670/2024; 26326/2024; 33878/2024; 33906/2024; 3949/2025; 13324/2025; 21516/2025; 215516/2025; 22932/2025.

C.G.T. II Roma nn. 4696/2023; 2840/2024; C.G.T. II Perugia n. 247/2023; C.G.T. I Salerno n. 1170/2024.

Linee guida: Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Operazioni Iva soggettivamente inesistenti – Ripartizione dell'onere probatorio, 15 giugno 2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6711/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Accertamento – Rendita catastale – DOCFA – Copia analogica di atto nativo digitale – Attestazione di conformità – Nullità dell'atto.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di atti impositivi formati in nativo digitale e notificati in copia analogica, la mancanza dell'attestazione di conformità all'originale informatico sulla copia notificata determina la nullità insanabile dell'atto, in quanto non è garantito che riproduca fedelmente il contenuto dell'originale digitale. Non opera, in tal caso, la sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c..

COMMENTO

La pronuncia rende centrale, quale fulcro dell'intera vicenda, il profilo formale relativo alla mancata attestazione di conformità della copia analogica dell'avviso di accertamento catastale rispetto al suo originale digitale.

La Corte richiama il contenuto dell'art. 23 del Codice dell'Amministrazione Digitale (d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82), il cui comma 1 prevede che *“le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato”*.

Affinché il documento analogico notificato possa ritenersi idoneo, è indispensabile che rechi l'attestazione, ad opera del funzionario autorizzato, della piena corrispondenza all'originale informatico, con indicazione delle verifiche eseguite sulla provenienza, sulla firma digitale e sull'integrità del file, oltre agli elementi identificativi del funzionario e alle pagine che compongono l'atto. In assenza di tale attestazione, viene meno la garanzia minima che la copia cartacea sia effettivamente fedele all'originale digitale elaborato dall'Ufficio, con conseguente nullità insanabile dell'atto impositivo notificato.

Richiamando precedenti di legittimità, i giudici di merito sottolineano che il destinatario dell'atto deve poter confidare nella piena corrispondenza tra copia ricevuta e originale, trattandosi dell'unico documento su cui il contribuente può fondare la propria difesa.

La Corte esclude, infine, la possibilità di applicare la sanatoria per raggiungimento dello scopo di cui all'art. 156 c.p.c., aderendo ad una lettura rigorosa del formalismo digitale che qualifica l'attestazione come presupposto necessario per l'identificazione dell'atto impositivo e per la piena tutela del contribuente.

Tale conclusione ha condotto i giudici, nel caso oggetto della sentenza in commento, ad accogliere l'appello della contribuente in ragione della totale assenza dell'attestazione nella copia notificata, ritenuto vizio dirimente e idoneo ad assorbire tutte le altre doglianze proposte.

La pronuncia rappresenta un ulteriore tassello verso una maggiore uniformità e certezza nella gestione del procedimento digitale, riaffermando la centralità delle garanzie formali, non come mero adempimento burocratico, ma come presidio di legalità e tutela del contribuente.

Marta Mazzanti

Riferimenti normativi: art. 23 d.lgs. 82/2005.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24681/2022; 6017/2003; 21555/2006; 14686/2007; 18127/2008; 20993/2013; Comm. Trib. Prov. di Catanzaro n. 2005/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 - Sentenza n. 6800/2025, depositata il 05/11/2025 - Pres. Lunerti, Rel. Taviano.

Accertamento - II.DD ed Iva - Decadenza dell'azione di accertamento. Cessione d'azienda in frode alla legge - Solidarietà al pagamento delle imposte accertate.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non sussiste la decadenza dell'azione accertativa tenuto conto del termine di proroga di cui all'art.67 d.l. n.18/2020

Non sussiste il vizio di mancata notifica degli atti prodromici (p.v.c) relativi a terzi soggetti rispetto all'appellante.

Sussiste la responsabilità in solido al pagamento delle Imposte accertate quando la cessione dell'azienda è fittizia ex art. 14. Comma 4 dlgs. n.472/97.

La sintesi del fatto:

La DP2 di Roma emetteva un avviso di accertamento ritenendo la cessione d'azienda avvenuta tra due società, (di cui la cedente risultava già estinta al momento della notifica dell'avviso di accertamento) come fittizia.

Per l'effetto assumeva che le operazioni avvenute tra la cedente ed i suoi fornitori (ante cessione) erano da considerarsi inesistenti tra la cedente.

Per l'effetto recuperava le maggiori II.DD. ed Iva, sanzioni ed interessi consequenziali.

COMMENTO

La sentenza della CGT in commento (in conferma di quella di primo grado sfavorevole agli appellanti in qualità di cedenti e cessionari) si è pronunciata su tre distinti temi che sono di attualità, come di seguito sinteticamente riportati.

I vizi lamentati dagli appellanti:

- 1) Decadenza dell'azione accertativa dell'ADE.
- 2) Nullità dell'accertamento impugnato per carenza degli atti prodromici (omessa notifica ed allegazione del pv.c.)
- 3) Violazione dell'articolo 14 c.4 d.lgs. 472/97 in riferimento alla responsabilità solidale della cessionaria s.r.l.

La decadenza dell'azione. La normativa di riferimento è l'Ordinanza della S.C. Le SS.UU.

L'anno della fattispecie era il 2017 e l'accertamento era stato notificato nel marzo 2024.

Il termine ordinario per l'accertamento è disciplinato dall'articolo 43.c.1 dPR 600/73, fissandolo al 31.12. del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione.

Questo termine va, però, integrato con l'articolo 67 decreto-legge n. 18/2020¹ che disciplina la sospensione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 includendo la proroga dei termini di decadenza in scadenza in tale periodo. L'art. 67, rubricato *"Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori"* tanto dispone *"1. Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori"*.

Le due disposizioni normative sono state oggetto di contrasti giurisprudenziali nelle Corti di merito.

Con l'ordinanza n.960/2025 depositata il 15/01/2026 la S.c. ha tracciato la linea interpretativa delle due normative statuendo il seguente principio di diritto *"La disciplina di sospensione dei termini prevista dagli articoli 67 e 68 del d.l. n. 18 del 2020, emanato per fronteggiare l'emergenza pandemica da COVID-19, in combinato disposto con l'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015, si applica non soltanto in relazione alle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma (8 marzo - 31 maggio 2020), ma determina uno spostamento in avanti del decorso dei termini di prescrizione e decadenza per la stessa durata della sospensione. Tale interpretazione trova fondamento nel dato letterale della disposizione e nell'espresso richiamo alla disposizione di carattere generale dell'art. 12 d.lgs. 159/2015, che prevede la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di*

¹ Emanato nel periodo emergenziale della pandemia Covid.

liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori e degli agenti della riscossione.”.

Il principio di diritto di cui alla suddetta ordinanza è stato “consacrato” dalle SS.UU con il decreto n.1630 del 2025 che, dichiarando inammissibili i rinvii della CGT di Lecce e di Gorizia, ha emanato il seguente principio di diritto *“depone in tale direzione il dato letterale della disposizione dettata dall’art. 67, con l’espresso richiamo alla previsione di carattere generale prevista dall’ art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015, il quale stabilisce che le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000”.*

La Suprema Corte con la sentenza n. 21765 del 29 luglio 2025, ha ulteriormente consolidato tale orientamento confermando la legittimità degli atti notificati entro il termine prorogato di 85 giorni.

Correttamente il Giudice della Regionale ha dichiarato infondate i motivi del vizio sollevato.

La nullità dell’avviso di accertamento per carenza degli atti prodromici (omessa notifica ed allegazione del pv.c.)

Il vizio procedurale dedotto dalla cessionaria era attinente all’omessa allegazione del pvc. all’avviso di accertamento, oggetto del contendere, da cui sarebbe derivato un vizio procedurale. La doglianza, tuttavia, riguardava il p.v.c elevato in capo alla cedente, ed in fase antecedente alla cessione dell’azienda.

La fattispecie di cui alla dedotta doglianza potrebbe richiamare l’articolo 7 c.1 dello statuto del contribuente che stabilisce *“l’obbligo di allegazione degli atti richiamati nella motivazione di un provvedimento impositivo, garantendo il diritto di difesa”.*

Tuttavia, nel caso di specie l’applicazione della disposizione troverebbe l’arresto sotto diversi profili:

- gli atti prodromici riguardavano soggetti terzi (rispetto al cessionario) ed erano attinenti alla fase antecedente alla cessione d’azienda.
- il cessionario sin dal primo grado di giudizio, aveva impugnato l’avviso di accertamento e la sentenza in commento, dimostrando, dunque, di aver avuto contezza delle motivazioni delle riprese a tassazione.

In relazione alle due suddette circostanze la Suprema Corte con l’ordinanza n. 5112 del 27 febbraio 2025 ha ribadito che l’obbligo di allegazione degli atti si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza, così in conferma la sentenza n. 7149/2001, Cass. nr.13110/2012, la n. 12713/2018, e la n. 4176/2019.

Non sussisteva, dunque, alcun vizio procedurale.

Violazione dell’articolo 14 c.4 d.lgs. 472/97 in riferimento alla responsabilità solidale della cessionaria s.r.l.

La normativa di riferimento è quella disciplinata dall’articolo 14 del d.Lgs. n.542/97 “cessione d’azienda”.

Il Legislatore disciplina la cessione dell’azienda e meglio dei suoi effetti distinguendo le ipotesi di solidarietà al pagamento di somme in caso di accertamento.

L’art. 14 d.P.R. n. 472/1997, infatti, distingue due diverse ipotesi di solidarietà:

- il primo e secondo comma prevedono che per le cessioni non avvenute in frode ai creditori, una responsabilità solidale del cessionario, nei limiti del valore dell’azienda o del ramo d’azienda e comunque per il pagamento dell’imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell’anno in cui è avvenuta la cessione e dei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazione commesse in epoca anteriore.

L'obbligazione del cessionario, peraltro, è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici finanziari e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza

Fermo restando, tuttavia, il beneficio excussionis.

Il quarto comma, invece, disciplina la responsabilità *piena* del cessionario, poiché nel caso di cessione d'azienda o del ramo, non è soggetta alle limitazioni di cui ai commi 1 e 2 di cui sopra, qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.

In questo caso il Legislatore ha disciplinato una responsabilità diretta e paritetica tra il cessionario ed il cedente, senza l'applicazione del benificio excussionis. (Cass. sentenza n.12713/2018, n.29722 del 29 dicembre 2020², ordinanza n.1037/2022)

Anzi la S.C., con un orientamento giurisprudenziale pressoché unanime, ha statuito che *“la responsabilità solidale di cui al comma 4 non potrà che essere considerata illimitata e quindi riferita anche a debiti tributari inevasi dal soggetto cedente pure se anteriori il triennio del trasferimento di azienda ed anche se accertati soltanto in data successiva alla cessione.”*. (Nello stesso senso Cass. n. 24425/2008; n. 23380/2009, n. 5979/2014, n. 9219/2017, n. 17264/2017, n. 31654/2019, n.12713 del 12 maggio 2025)

Delineato il quadro normativo va rilevato l'aspetto dell'onere probatorio per la sussistenza o l'insussistenza della fattispecie di cessione d'azienda in frode alla legge.

In relazione all'onere probatorio va fatta una premessa.

Il comma 3 dell'articolo 14 d.lgs. n.472/97 dispone *“Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta”*.

Tuttavia, il rilascio del certificato negativo non produce, secondo la giurisprudenza della S.C., l'effetto liberatorio di cui al comma 3, allorché si verta di cessione in frode alla legge.

Del resto, la Corte di Cassazione, in relazione alla disposizione del comma 5,³ ha statuito che *la responsabilità è presunta iuris tantum, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante e senza i limiti previsti dai per le cessioni conformi a legge*»; (Cass. 20 novembre 2020, n. 26480).

Cosicché, nell'ambito del regime dell'onere probatorio⁴ spetta all'Agenzia delle Entrate dimostrare che la cessione sia avvenuta con l'intento *frodatorio* ed in concorso tra il cedente ed il cessionario. Spetterà, per converso, al cessionario, resistere dimostrando a titolo esemplificativo la propria diligenza nell'evitare il proprio coinvolgimento. (Elemento questo di assoluta rilevanza ai fini della responsabilità paritetica)

La prova richiesta è quella per presunzioni.⁵

Nella prassi dell'amministrazione finanziaria la prova dell'asserita cessione in frode passa attraverso l'elaborazione degli elementi di fatto costitutivi, od asseriti come tali, della frode, come a titolo esemplificativo la natura di "cartiera" del cedente, l'inesistenza di una struttura operativa, l'identità della sede sociale del cedente e del cessionario e la connivenza del cessionario.

La Corte adita, come emerge dalla lettura della sentenza, ha analizzato dettagliatamente le circostanze che erano emerse in sede di indagine ispettiva della G.D.F. quali: identità di sede, identità di fornitori e clienti, il legale rappresentante della società cedente era divenuto dipendente della cessionaria.

² Che esclude tale necessità sia per le ipotesi di cessione lecita, che per quella in frode

³ *“La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante”*

⁴ Articolo 2697 c.c.

⁵ Articolo 2727 c.c.

Gli elementi indiziari, con i requisiti di gravità precisione e concordanza, hanno portato correttamente al rigetto dell'appello, tenuto conto che dalla lettura della sentenza in commento non emerge la circostanza sulla produzione del certificato di cui all'articolo 5⁶, da parte della cedente di cui sopra, né la prova dell'estraneità da parte del cessionario ai fatti di causa.

Claudia Jacopucci

Riferimenti normativi: articolo 43 dPR 600/1973; d.l. n. 18/2020; d.lgs. n. 159 del 2015; legge n.212/2000; art.7 d.lg. n.472/97; art.2727 c.c. e art.2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ordinanza n.960/2025, SS.UU decreto n.1630 del 2025, Cass. sentenza n. 21765 del 29 luglio 2025, Cass. ordinanza n. 5112 del 27 febbraio 2025, Cass. sentenza n. 7149/2001, Cass. nr.13110/2012, Cass. n. 12713/2018, Cass n.4176/2019, Cass. sentenza n.12713/2018, n.29722 del 29 dicembre 2020 ordinanza n.1037/2022, Cass. n. 24425/2008; n. 23380/2009, n. 5979/2014, n. 9219/2017, n. 17264/2017, n. 31654/2019, Cass. 20 novembre 2020, n. 26480.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7284/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Accertamento - Crediti Ricerca & Sviluppo – Atto di recupero - Art. 3 d.l. n. 145/2013 – Indebita compensazione – Nozione di “Innovazione” – Applicazione Manuale di Frascati per l'anno 2017 – Inapplicabilità – Spettanza del credito riconosciuta.

SINTESI DELLA SENTENZA

È illegittimo il recupero del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 3 del d.l. n. 145/2013 qualora l'Amministrazione finanziaria disconosca l'agevolazione sulla base di valutazioni generiche e prive di un adeguato fondamento tecnico-scientifico. In presenza di un'articolata documentazione prodotta dal contribuente, corredata da relazioni, evidenze oggettive, risultati delle attività svolte e supporti fotografici, l'Agenzia delle Entrate non può limitarsi a richiamare in modo astratto i criteri del Manuale di riferimento, senza fornire specifiche prove contrarie o disporre idonee perizie tecniche. Nel caso esaminato, concernente attività di ricerca varietale nel settore agricolo, la Corte tributaria di secondo grado ha confermato la sentenza di primo grado che aveva annullato l'atto di recupero del credito d'imposta, rilevando che l'Ufficio aveva indebitamente escluso la natura di ricerca e sviluppo delle attività svolte, pur in presenza di elementi documentali significativi. È stato altresì affermato che l'Amministrazione finanziaria, in assenza di competenze tecnico-scientifiche specificamente accertate o di consulenze specialistiche, non può autonomamente smentire gli studi prodotti dal contribuente, dovendosi pertanto riconoscere la legittimità del credito fruito.

COMMENTO

La sentenza in esame si inserisce in un filone giurisprudenziale particolarmente rilevante, sviluppatosi in relazione ai numerosi interventi di recupero a tassazione dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. I recuperi sono stati motivati dall'Amministrazione finanziaria con la presunta inosservanza, da parte dei contribuenti, dei requisiti individuati nel “Manuale di Frascati”. La norma agevolativa è indicata all'art. 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, e introduce un meccanismo agevolativo volto a incentivare gli investimenti delle imprese in attività di ricerca e sviluppo, riconoscendo poi uno specifico credito d'imposta. Negli anni successivi all'entrata in vigore della norma, gli uffici dell'A.E. hanno avviato un'intensa attività di accertamento e di recupero dei crediti già fruiti, fondata sulla presunzione che gli investimenti effettuati dalle imprese non fossero riconducibili alle attività previste dalla

⁶ Il cui testo è stato già riportato.

normativa fiscale. La loro valutazione sulla spettanza del credito d'imposta è stata spesso incentrata sulla verifica della conformità dei progetti ai criteri delineati dal Manuale di Frascati, considerato parametro di riferimento per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo; secondo l'impostazione degli uffici per essere qualificata come R&S è necessario che l'attività rispetti i cinque criteri di "novità" per il mercato (e non per l'azienda), creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità, previsti dal "Manuale" nella versione 2015. Questo orientamento dell'A.E. è stato però oggetto di plurime censure da parte della giurisprudenza di merito e di legittimità, i giudici hanno infatti ritenuto che il "Manuale di Frascati", in quanto non espressamente citato dalla normativa del 2013, se pure lo si volesse richiamare lo si dovrebbe interpretare nella sua versione del 2002. Questa versione prevedeva una nozione di "attività di ricerca e sviluppo" più flessibile e meno rigida rispetto alla successiva ma al contrario l'Agenzia, nelle sue prassi, riteneva dovesse applicarsi la versione del 2015. Questa risulta però successiva all'emanazione del decreto 145/13 ed in verità il manuale viene richiamato *espressamente* solo dal co. 200 dell'art. 1 l. 160/19 con efficacia a partire dal periodo d'imposta 2020. Appare quindi evidente che, come nel caso oggetto di questa sentenza commentata, nelle annualità 2014-2019 il giudice, per valutare in merito alla sussistenza dei requisiti, debba valutare se l'attività sia "innovativa" intesa in senso relativo, come innovazione per l'impresa, e non assoluto; è richiesto quindi che << *utilizzino "conoscenze e capacità esistenti" allo scopo di realizzare "prodotti, processi o servizi nuovi" ma, anche, "modificati o migliorati", limitandosi ad escludere l'ammissibilità al Credito R&S delle sole "modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti*>> e nel caso oggetto di questo commento, i giudici hanno ritenuto sussistenti i requisiti in quanto la contribuente avrebbe documentato come queste attività fossero << *stat[e] finalizzat[e] a realizzare attività di osservazione e sperimentazione di nuovi prodotti, con elevato interesse industriale*>>. In questo complesso panorama è infine intervenuto il Ministero dell'Economia e delle Finanze mediante l'atto di indirizzo del 1° luglio 2025 che, volendo razionalizzare le linee guida da impartire agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria proprio in tema di recupero dei crediti, ha circoscritto il perimetro di azione degli Uffici e sembrerebbe pertanto preclusa la possibilità per l'Ufficio di contestare, quantomeno per il quinquennio 2014-2019, l'inesistenza del credito d'imposta sulla base del Manuale di Frascati del 2015. Infatti, il citato Manuale tecnico non risulterebbe testualmente richiamato dalla norma istitutiva dell'agevolazione né, tantomeno, dal relativo decreto attuativo del 2015, ma formalmente recepito soltanto a decorrere dall'anno d'imposta 2020, per effetto della Legge n. 160/2019. L'atto di indirizzo offre infine lo spunto per riflettere sulla facoltà, concessa ai contribuenti, di dotarsi di un'apposita certificazione volta ad attestare la qualificazione degli interventi, e proprio sul "Valore" delle attestazioni di tecnici e periti si esprime la sentenza commentata in quanto i giudici hanno ritenuto che l'assenza di <<[...] *riscontri documentali scientifici o prove negative sulla scientificità del progetto né si ritiene che l'Agenzia delle Entrate in quanto tale e in assenza di periti, appositamente nominati, possa avere competenze tecniche e scientifiche tali da smentire gli studi riversati in atti da parte del contribuente* [...]>> e anche il Ministero ha ritenuto che "un eventuale atto, impositivo o sanzionatorio, che contesti la fruizione del credito sotto l'unico profilo della qualificazione dell'investimento, potrà essere censurato sotto il profilo della sua nullità, con tutte le relative possibili conseguenze sul piano giuridico". Ossia ha confermato l'indirizzo dei giudici della sentenza commentata e previsto espressamente che per "contrastare" una perizia tecnica sia necessario che l'A.E. documenti con altrettanta precisione e rigore in merito all'insussistenza dell'innovatività, una previsione importante perché si coniuga con l'innovazione apportata dal co. 5-bis dell'art. 7, d.lgs. 546/92, in materia di onere della prova, stabilendo sia richiesto all'A.E. un rigore elevato per disconoscere una perizia del contribuente.

Riferimenti normativi: l. 160/19; d.l. 145/13, d.lgs. 546/92; C.E. 2014/C 198/01.

Riferimenti giurisprudenziali: C.G.T. Na. n. 1694/25; C.G.T. Mc. n. 270/23; C.G.T. Al. n. 193/24; C.G.T. Lombardia n. 1482/25; T.A.R. Lazio n. 15039/25.

Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 5/E/2016, 40/E/19; 59990/18; c.m. del M.E.F. del 01/07/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7296/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Accertamento - Società a ristretta base sociale – Accertamento induttivo – L. 130/2022 - Imputazione del maggior reddito ai soci – Presunzione semplice – Irpef – contraddittorio endoprocedimentale – D. lgs. 546/92 - Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza – Rigetto dell'appello – Spese di lite compensate.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso esaminato, la contribuente, socia di una società a ristretta base partecipativa, impugnava l'avviso di accertamento Irpef emesso a seguito dell'accertamento in capo alla società, contestando l'automatismo dell'imputazione del reddito, il difetto di motivazione dell'atto, la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale e l'inattività della società. La Corte di secondo grado rigettava l'appello presentato dalla contribuente, rilevando come questa non avesse fornito un'idonea prova contraria per dimostrare la mancata distribuzione degli utili accertati. Secondo i giudici sarebbe smentita l'asserita inattività della società. Non si riscontrerebbe poi l'addotta nullità dell'atto per mancato contraddittorio preventivo, trattandosi di accertamento non conseguente ad accessi, ispezioni o verifiche e concernente tributi non armonizzati. Il collegio infine conclude ritenendo sufficiente la motivazione dell'avviso in quanto presenta adeguati e chiari rinvii all'accertamento in capo alla società.

COMMENTO

La sentenza oggetto di commento si inserisce in un annoso contenzioso che da anni vede l'Agenzia delle Entrate imputare, sulla base di una presunzione semplice, il reddito accertato in via extra-contabile alla società, ai soci. L'*innesco* dell'avviso emesso nei confronti della contribuente, come correttamente rilevato in motivazione della sentenza, sarebbe rinvenibile in una presunzione relativa, che pone un'inversione dell'onere della prova, nel caso si riscontrassero utili extra-contabili in capo ad una società a "ristretta base partecipativa", presumendo pertanto questi siano stati distribuiti tra i soci. In verità questa presunzione non appare individuabile espressamente in nessuna norma, ma la giurisprudenza di Cassazione da anni la ritiene legittima in quanto vi sarebbe una sorta di "solidarietà e di complicità" (tra i soci) tale da giustificare questa distribuzione degli utili sia "più probabile che non". La dottrina ha pertanto sempre lamentato una illogicità manifesta in tale automatismo e a seguito del principio introdotto dalla l. 130/2022 appare ancor di più ravvisabile il conflitto con i principi dell'ordinamento. La riforma, per quanto di nostro interesse, aveva ad oggetto il d. lgs. 546/92, art. 7, co. 5 bis, che intendeva introdurre un maggior rigore probatorio in capo agli uffici dell'amministrazione finanziaria: imponendo al giudice di annullare l'atto amministrativo <<[...] se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, [...], le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni>> pertanto spetterebbe all'ufficio provare processualmente le ragioni in fatto e in diritto dietro la pretesa avanzata. Come si evince anche dalla sentenza in commento, la maggioranza della giurisprudenza di merito e di Cassazione ha continuato comunque a ritenere legittimi questi accertamenti e non ha posto un maggior onere probatorio in capo agli accertatori. Secondo la Suprema Corte (con le ordinanze nn. 31882/22, 13550/20) non si configurerebbe una *doppia presunzione* in

quanto l'unico fatto noto << [...] non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci [...] con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire prova contraria>>. Non sarebbe corretto definire questo orientamento come unanime tra i giudici in quanto alcune corti tributarie hanno ritenuto insufficienti le prove addotte dall'Agenzia delle entrate e qualificato la presunzione come insufficiente se non supportata da ulteriori riscontri. Infatti, vi potrebbe essere il caso di un socio che non partecipa alla gestione della società o altresì casi in cui la rettifica in capo alla società non evidenzia una "maggiore disponibilità" rispetto quanto dichiarato, quanto piuttosto costi non inerenti; questi sarebbero esempi di casi dove parrebbe illogica questa presunzione se non supportata da ulteriori e diverse prove. Si rappresenta dunque come, sebbene la Cassazione e la maggiore corrente giurisprudenziale, considerino sufficiente l'accertamento in capo alla società per giustificare la presunzione semplice; in seguito, alla l. 130/2022 si sta facendo strada una tesi diversa che impone una valutazione caso per caso e richiede agli accertatori di fornire prove ulteriori a sostegno della loro presunzione. Quanto invece alla decisione dei giudici in merito alla nullità dell'avviso per mancato contraddittorio preventivo, sebbene la motivazione appaia alquanto concisa, risulta conforme all'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione che, dovendo decidere in merito ad una analoga causa, ritennero che "[...] *Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, [...] in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; [...]*" e considerato che al momento in cui l'avviso venne redatto e notificato (anno 2015) non era stato previsto questo obbligo, il collegio ha ritenuto che l'omesso contraddittorio non comportasse la nullità dell'avviso. Importante sottolineare che a seguito dell'introduzione del d.lgs. 219/2023, è stato previsto in effetti un obbligo nel caso di "atti impositivi" che non siano però "automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione".

Giorgio Martorano

Riferimenti normativi: l. 130/2022; d. lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 13379/23, 2224/21, 31882/22, 13550/20, 1947/19, 9722/21, 5462/21, SS.UU. 24823/15; C.G.T. Re n. 72/23; C.G.T. Mi n. 2969/23; C.G.T. Emilia-Romagna n. 99/23; C.G.T. Campania n. 6119/23, C.G.T. Lombardia n. 2921/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7620/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Accertamento - Imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile – Canone di concessione statale – Incostituzionalità – Concessione balneare marittima – Imposta regionale – Occupazione e uso – Canoni annullati – Base imponibile – Principio di continenza – Legge regionale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato siti nel territorio della Regione, ad eccezione per le grandi derivazioni di acque pubbliche, il presupposto impositivo è rappresentato dall'occupazione e l'uso dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dello Stato. La base imponibile dell'imposta è rappresentata dal canone di concessione statale. Pertanto, l'esatta quantificazione del canone incide necessariamente sulla correttezza del contributo regionale. Nel caso in cui tale canone sia stato

annullato con sentenza del tribunale amministrativo passata in giudicato, l'imposta regionale calcolata sulla base dei canoni annullati deve ritenersi illegittima.

COMMENTO

La controversia oggetto dello scrutinio del Collegio origina da un avviso di accertamento emesso dalla regione Lazio per l'omesso versamento dell'imposta su una concessione demaniale marittima. L'imposta sulle concessioni dei beni demaniali e del patrimonio indisponibile dello Stato è un tributo regionale introdotto con l'art. 2 della l. n. 281/1970, che ne ha delineato i requisiti essenziali – in ossequio alla l. 42/2009 – lasciando alla legge regionale le disposizioni di maggior dettaglio. In particolare, il presupposto d'imposta è rappresentato dall'occupazione e l'uso dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dello Stato, mentre la base imponibile è costituita dal canone demaniale. Con l'art. 4 della l. reg. Lazio n. 1/1971, la Regione Lazio ha determinato l'ammontare dell'imposta, che è commisurata al 15% del canone di concessione statale. Nel caso in esame la contribuente eccepiva, *in primis* l'incostituzionalità dell'art. 2 citato, che tuttavia veniva respinta dalla Corte richiamando pronunce della Corte costituzionale già intervenute sul punto. In seconda battuta, rilevava l'illegittimità dell'accertamento in quanto il canone demaniale riferito alla concessione demaniale in questione non era, allo stato, determinabile, perché oggetto di un giudizio pendente innanzi al T.A.R. Lazio. Agli atti veniva, inoltre, prodotta la certificazione del passaggio in giudicato della sentenza del tribunale amministrativo con la quale erano stati annullati i canoni demaniali marittimi con riferimento alle annualità oggetto dell'accertamento in esame. Posto che l'esatta quantificazione del canone di concessione statale incide necessariamente sul calcolo del contributo regionale, costituendone la base imponibile, alla luce di tali risultanze il Collegio ha dichiarato l'illegittimità dell'imposta regionale, in quanto calcolata sulla base dei canoni annullati.

Chiara Cinotti

Riferimenti normativi: art. 3 Cost.; art. 23 Cost.; art. 53 Cost.; l. 281/1970; l. reg. Lazio 1/1971; d.P.R. 616/77; d.l. 400/93; l. 84/1994; d.lgs. 112/98; l. 42/2009.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: nn. 100/05; 9139/14; Corte di Cassazione: nn. 11655/15; 6714/20; 12296/21; 4453/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7910/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Pieroni.

Accertamento - Accertamento sintetico – Redditometro – Art. 38 d.P.R. n. 600/1973 – Presunzione legale relativa - Inversione dell'onere probatorio – Indici di capacità contributiva – Valutazione analitica della prova – Motivazione apparente.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di accertamento sintetico ex art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, il redditometro integra una presunzione legale relativa, che non esonera il giudice dal dovere di esaminare in modo puntuale la prova contraria fornita dal contribuente. Quest'ultimo, infatti, può dimostrare mediante prova documentale che il reddito presunto non esiste o sussiste in misura inferiore ovvero che la spesa assunta dall'Ufficio quale indice di capacità contributiva non è stata sostenuta. Nel caso di specie, in sede di rinvio disposto dalla Cassazione con sentenza n. 28022/2024, la Corte di Giustizia Tributaria, ritenuta idonea la prova contraria offerta dal contribuente in relazione all'acquisto dell'immobile e giudicate coerenti con il reddito familiare le ulteriori spese contestate, ha annullato l'avviso di accertamento, rilevando che la capacità economica attribuita al contribuente era apparente.

COMMENTO

La decisione in esame si inserisce nel consolidato orientamento secondo cui lo strumento del redditometro, nell'ambito dell'accertamento sintetico disciplinato dall'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, introduce una presunzione legale relativa e non assoluta (tra le più recenti Cass. 28/12/2022, n. 37985, Cass. 13/06/2023, n. 16904).

La norma, nel testo *ratione temporis* applicabile al caso concreto, prevedeva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di presumere il reddito complessivo netto del contribuente sulla base di indici di capacità contributiva collegati alla disponibilità di beni e alle spese necessarie per il loro mantenimento (quarto comma), nonché sulla base delle spese per incrementi patrimoniali, riferite all'acquisto di beni destinati ad accrescere durevolmente il patrimonio del contribuente (quinto comma). Tuttavia, a fronte di tale meccanismo presuntivo, la disposizione faceva espressamente salva la prova contraria del contribuente, il quale mediante idonea documentazione può dimostrare non solo la sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma, più in generale, anche l'inesistenza totale o parziale del reddito presunto.

In questa prospettiva, la sentenza n. 7910/2025 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, resa in sede di rinvio in attuazione della Cassazione n. 28022/2024, fa propri e applica al caso di specie due principi centrali affermati dalla Suprema Corte.

In primo luogo, la sentenza in esame afferma che la prova contraria ha contenuto ampio e può consistere anche nella dimostrazione che il bene o l'importo assunto dall'Ufficio come indice di capacità contributiva non sia mai entrato nella reale disponibilità economica del contribuente, perché derivante da un atto solo apparentemente oneroso, che non ne implica la corrispondente ed effettiva disponibilità patrimoniale (Cass. 10/10/2014 n. 21442).

In secondo luogo, la pronuncia recepisce l'indirizzo secondo cui, a fronte dell'assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente, il giudice tributario non può limitarsi a formule generiche, ma deve procedere a una valutazione puntuale dell'intero materiale acquisito in giudizio, in ossequio ai principi del contraddittorio e della parità delle parti (art. 111 Cost.).

È stato infatti chiarito che, nel contenzioso scaturito da accertamenti sintetici mediante redditometro, all'inversione dell'onere probatorio gravante sul contribuente – chiamato a dimostrare l'inesistenza del maggior reddito accertato dall'Ufficio – deve corrispondere, ove tale onere sia stato adempiuto, una valutazione analitica da parte del giudice, il quale “*non può pertanto limitarsi a giudizi sommari, privi di ogni riferimento alla massa documentale entrata nel processo relativa agli indici di spesa*” (Cass. 07/06/2022 n. 18178, Cass. 08/10/2020 n. 21700), pena il vizio di una motivazione meramente apparente.

È proprio in questa corretta applicazione dei principi ribaditi in sede di rinvio che si misura la portata della pronuncia.

Nel caso concreto, infatti, la Corte di rinvio ha ritenuto che la principale spesa valorizzata dall'A.F., ossia l'acquisto della nuda proprietà di un immobile, non esprimesse una reale capacità contributiva, risultando dai documenti prodotti sia la remissione del debito da parte dei venditori sia il mancato incasso dell'assegno indicato nel rogito. Su tale base, la CGT ha escluso che l'operazione potesse integrare una reale spesa per incremento patrimoniale, riconoscendo invece che si trattava di un atto apparentemente oneroso (*ex plurimis* Cass. n. 28157/2020).

Nello stesso quadro, la Corte ha inoltre reputato giustificate le ulteriori spese sulla base della provvista a disposizione del contribuente e del reddito familiare.

Ne emerge una limpida riaffermazione del principio per cui il redditometro, pur costituendo un legittimo strumento di ricostruzione presuntiva del reddito, non può fondarsi su dati meramente formali né tradursi in una presunzione insuperabile.

Dunque, laddove il contribuente dimostri che la spesa presunta non è stata realmente sostenuta o che le ulteriori spese trovano adeguata copertura in risorse lecite o fiscalmente irrilevanti, l'accertamento deve essere annullato.

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; Costituzione.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sentt. nn. 21442/14; 21700/20; 28157/20; 18178/22; 37985/22; 16904/23; 28022/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 8008/2025, depositata il 29/12/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.

Accertamento - – Rinuncia ai crediti per dividendi – Fictio iuris incasso giuridico – Art. 88 comma 4-bis TUIR – Dichiarazioni sostitutive dei soci – Principio di cassa – Valore fiscale e nominale del credito – Salto d'imposta.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposte sui redditi, alla luce del riassetto normativo introdotto dal d.lgs. n. 147/2015, la rinuncia del socio ai crediti per dividendi non incassati non determina imponibilità in capo al medesimo, difettando il presupposto impositivo dell'effettiva percezione.

Ai dividendi non è applicabile la finzione dell'“incasso giuridico”, poiché, a differenza di altre poste (come le royalties), non vi è deduzione di costi in capo alla società.

Inoltre, le dichiarazioni sostitutive rese dai soci ex art. 88, comma 4-bis, TUIR hanno valore ricognitivo e non possono alterare la natura del credito: il valore fiscale del credito da dividendi non incassati è pari a zero, sicché una mera dichiarazione non può trasformare un reddito tassabile per cassa in un reddito “già conseguito”.

In altri termini, una dichiarazione non può prevalere sulla legge e sostituire il fatto generatore dell'imponibilità (incasso), che, nel caso di specie, non era avvenuto.

COMMENTO

La controversia trae origine dalla rinuncia - formalizzata nel corso del 2016 - da parte dei soci di una S.p.A. ai residui crediti derivanti da dividendi deliberati nell'anno 2010 e mai interamente corrisposti. L'importo rinunciato ammontava a € 143.333,34 per ciascun socio; seguiva alla rinuncia lo storno del debito da parte della società e l'iscrizione a riserva di capitale "da rinuncia dividendi deliberati". Ciascun socio aveva reso una dichiarazione sostitutiva attestando la coincidenza tra il valore nominale e il valore fiscale del credito.

Sulla scorta di tali elementi, l'Agenzia delle Entrate aveva assoggettato a tassazione in capo ai soci gli importi oggetto di rinuncia. L'Ufficio, difendendo la perdurante validità della teoria dell'incasso giuridico, riteneva che le dichiarazioni sostitutive avessero innescato un "salto d'imposta": a detta dell'Amministrazione, i soci avrebbero conseguito i dividendi "giuridicamente" per poi reimpiegarli, beneficiando dell'aumento del costo della partecipazione, mentre la società avrebbe parallelamente evitato la tassazione della sopravvenienza attiva.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, confermando la decisione dei Giudici di prime cure, ha disatteso radicalmente l'impostazione dell'Amministrazione Finanziaria, respingendone l'appello.

Il Collegio ha in primo luogo evidenziato come, a partire dal 2016, il d.lgs. n. 147/2015 abbia profondamente rimodulato gli effetti fiscali della rinuncia al credito da dividendi: sul lato della società, essa genera una sopravvenienza attiva solo per la parte che eccede il valore fiscale del credito (art. 88, comma 4-bis, TUIR); sul lato del socio, l'importo si aggiunge al costo fiscale della partecipazione sempre nei limiti di tale valore (artt. 94, comma 6, e 101, comma 7, TUIR).

I Giudici di seconde cure hanno chiarito che la prospettazione dell'Ufficio confonde ipotesi eterogenee. I precedenti giurisprudenziali invocati dall'Agenzia per applicare la tesi dell'incasso giuridico riguardano poste specifiche (royalties, TFM, interessi su finanziamenti), le quali sono deducibili per competenza in capo alla società erogante e tassate per cassa in

capo al percettore. Al contrario, per i dividendi la società non deduce alcun costo e l'imposizione sul socio presuppone imprescindibilmente l'effettivo incasso. Ne discende che difetta il presupposto logico-giuridico fondamentale dell'"incasso giuridico" (ovvero l'asimmetria o "salto d'imposta"), come peraltro già riconosciuto da significativi arresti di merito.

Il passaggio logicamente più dirimente della pronuncia riguarda la valenza delle dichiarazioni sostitutive ex art. 88, comma 4-bis, TUIR. Smontando l'argomento considerato "decisivo" dall'Ufficio, il Collegio statuisce che la dichiarazione del socio è uno strumento meramente ricognitivo, funzionale a correlare su entrambi i lati il limite del valore fiscale. Essa non ha il potere di prevaricare la legge: non può mutare la natura del credito, né trasformare un reddito tassabile esclusivamente per cassa in un reddito "già conseguito".

Facendo propria la ricostruzione sistematica offerta dalla Corte di Cassazione (sent. n. 16595/2023), i giudici ribadiscono che il valore fiscale del credito da dividendi non incassati è, per sua natura, pari a zero sino al momento dell'effettiva percezione. Se manca la percezione, manca il presupposto impositivo in capo al socio.

Pertanto, il meccanismo descritto dall'art. 88, comma 4-bis, TUIR non può operare in modo illimitato (*ultra vires*): essendo il valore pari a zero, una mera dichiarazione del contribuente non può prevalere sulla legge e sostituire il fatto-generatore dell'imponibilità (l'incasso materiale), che in questo caso non è mai avvenuto. L'ordinamento, a seguito della riforma, ha espulso la finzione dell'incasso giuridico proprio al fine di evitare simili e surrettizi adeguamenti unilaterali.

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 147/2015; artt. 88, comma 4-bis, 94, comma 6, e 101, comma 7, TUIR. Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 16595/2023; CGT FVG n. 19/1/20; CGT Veneto, sez. IV, n. 519/2020.

ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3801/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Accise, dazi e diritti doganali - Diritti doganali – Responsabilità – DHL – Iva dovuta su importazione merci – Dichiarazioni false – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Ufficio delle Dogane di Roma 1 propone appello avverso la sentenza con la quale la CGT di I grado di Roma ha accolto il ricorso con cui DHL Express (Italy) Srl impugnava l'atto di contestazione originato da una verifica effettuata nei confronti della Star Watch Srls da cui emergeva un maggior valore rispetto a quello dichiarato di alcuni orologi oggetto di importazione. Il giudice di prime cure ha accolto il ricorso perché ha ritenuto non responsabile nella fattispecie il vettore che ha svolto la sua attività sulla base di una documentazione redatta dall'importatore successivamente rivelatasi falsa. Con l'appello l'ADM si duole della decisione e ne chiede la riforma per erronea valutazione del fatto e delle norme di diritto applicabili. In particolare, l'ufficio ritiene che, nella fattispecie, la DHL non abbia adempiuto al suo dovere di svolgere diligentemente di svolgere la propria attività di controllo circa la correttezza e veridicità dei dati emergenti dalla documentazione di importazione.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado dichiara l'appello infondato in quanto DHL, in qualità di rappresentante doganale indiretto, non è responsabile per l'Iva dovuta sull'importazione di merci quando le dichiarazioni dell'importatore si rivelano false. L'obbligazione tributaria ricade esclusivamente sull'importatore (Star Watch Srls). Spese compensate.

COMMENTO

La pronuncia in esame si inserisce nel solco di una consolidata giurisprudenza che esclude la responsabilità del rappresentante doganale indiretto ai fini del pagamento dell'Iva.

In base alla normativa italiana, il rappresentante doganale indiretto non è responsabile in solido con l'importatore per il pagamento dell'Iva all'importazione, poiché manca una disposizione di legge che lo preveda in modo esplicito e inequivocabile.

Il TULD (artt. 34 e 38) considera "diritti doganali" solo i dazi e le altre imposizioni tipicamente doganali, mentre l'Iva all'importazione non rientra in questa categoria. Anche il d.lgs. 374/1990, nel regolare l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali, non reca alcuna disposizione esplicita concernente la responsabilità del rappresentante doganale indiretto in materia di pagamento dell'Iva.

A conferma di tale interpretazione, la Suprema Corte, con la sentenza n. 23526 del 27 luglio 2022, ha ribadito che l'Iva all'importazione non costituisce parte dell'obbligazione doganale definita dall'art. 5 del Regolamento (UE) n. 952/2013, istitutivo del Codice doganale dell'Unione. Conseguentemente, in assenza di una previsione normativa nazionale esplicita e inequivoca che disponga diversamente, il rappresentante doganale indiretto non può essere ritenuto solidalmente responsabile per il pagamento dell'Iva dovuta all'importazione, obbligazione che grava unicamente sull'importatore.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952; Testo Unico delle Leggi doganali (TULD), art. 34, comma 1; art. 38, comma 1; d.lgs. 374/1990, art. 3; decreto n. 43 del 1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, sentenza n. 23526 del 27 luglio 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4356/2025, depositata il 11/07/2025 – Pres. e Rel. Fruscella.

Accise, dazi e diritti doganali - Dogane – Dazi Iva – Valore in dogana – Rettifica – Esposizione sintetica in atto del valore rettificato – Assenza di indicazione del metodo di ricalcolo – Vizio motivazione -Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata indicazione in avviso di accertamento dei criteri di rideterminazione del valore delle merci ai fini dell'applicazione dei dazi e dell'Iva in dogana, ossia senza l'esposizione – pur schematica – di un calcolo fondato su elementi oggettivi, non consentendo al contribuente di conoscere la metodologia applicata e dunque di sollevare idonee contestazioni anche in fase contenziosa, integra un vizio motivazionale dell'atto che ne determina l'invalidità a prescindere dalla fondatezza o meno nel merito.

COMMENTO

La pronuncia in commento si inserisce in un consolidato filone giurisprudenziale in materia di motivazione dell'atto di accertamento, ribadendone alcuni assunti fondamentali, ritraibili dall'applicazioni delle norme che ne costituiscono regola (art. 7 l. n. 212/2000; art. 42 d.p.r. n. 600/1973; art. 56 d.P.R. n. 633/1972).

In primo luogo, in essa emerge chiaramente un apprezzamento della motivazione in termini *serventi al libero, consapevole ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente* (art. 24 Cost.), ciò che costituisce un dato oramai pacifico in dottrina e nella giurisprudenza di legittimità (ex multis, Cass., sez. trib., n. 21564/2013; Cass., sez. trib., n. 16480/2020; Cass., sez. trib., n. 11179/2025), finalità a cui concorre il parallelo obbligo di indicazione puntuale degli elementi della pretesa nel dispositivo (Cass., sez. trib., n. 13810/2005; Cass. sez. trib., n. 3111/2006; Cass., sez. trib., n. 15318/2008) e ciò nell'interesse anche dell'amministrazione, nella logica del “giusto procedimento” (art. 97 Cost.) e del diritto ad una “buona amministrazione” (art. 42 CDFUE) (Cass., sez. trib. n. 22003/2014). Si evidenzia infatti come, nel caso concreto, il difetto di una “esposizione pur schematica di un calcolo fondato su elementi oggettivi”, non consentendo a quest'ultimo di conoscere la metodologia applicata, gli avrebbe impedito “*di sollevare idonee contestazioni anche in fase contenziosa*”. Si noti: contestazioni “idonee”, ciò che implicitamente sembra riecheggiare la necessità che la motivazione non solo sia presente e completa, ma che nel suo contenuto sia univoca e non contraddittoria, non perplessa e non ambigua – circostanze che infatti renderebbero eccessivamente difficile la definizione di una strategia difensiva al contribuente (ex multis, Cass., sez. trib., n. 13620/2023; Cass., sez. trib., n. 18767/2020).

L'osservazione – poi – per cui “*la carenza di motivazione dell'atto impugnato ne comporta l'invalidità a prescindere dai chiarimenti o dalle difese svolte dall'Ufficio in sede giudiziale*” correttamente ribadisce, in secondo luogo, un altro assunto pacifico, ossia la valenza *sostanziale* (provvedimentale) dell'atto di accertamento (Cass., SS.UU., n. 19854/2004) ed il conseguente ruolo della motivazione, quale presupposto di legittimità dello stesso, insuscettibile di esaurirsi in una mera *provocatio ad opponendum* (in tal senso, come invece in passato sostenuto, Cass., SS.UU., n. 8/1993; Cass., sez. I, n. 6471/1996; Cass., sez. I, n. 2943/1998)

Infine, la sentenza evidenzia altresì il modo in cui deve essere “impostato” dall'ufficio l'eventuale richiamo in atto del PVC in sede motivazionale. Se certamente – nell'ottica di una “economia di scrittura” (Cass., sez. trib., n. 27708/2022) – la cd. motivazione *per relationem* è ammessa dall'ordinamento, a condizione dell'allegazione dell'atto richiamato (ove non conosciuto), ovvero della riproduzione della parte essenziale rilevante ai fini della pretesa (art. 7, comma 1 l. n. 212/2000, sia prima che dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 219/2023; art. 42, comma 2 d.P.R. n. 600/1973; art. 56, comma 5 d.P.R. n. 633/1972); tuttavia, il richiamo deve avvenire con cura, sempre nella prospettiva della possibilità di un

consapevole esercizio del diritto di difesa del contribuente. Se, da un lato, non si richiede infatti necessariamente un “vaglio critico” dell’Agenzia delle Entrate rispetto alle osservazioni formulate dai verificatori (dell’Agenzia stessa o della GdF) (Cass., sez. trib., n. 2907/2010; Cass., sez. trib., n. 25211/2010; Cass., sez. trib., n. 446/2013; *contra*, però, Cass., sez. trib., n. 4350/2016; Cass., sez. trib., n. 12794/2016); dall’altro, occorre evitare che tale rinvio renda in concreto difficilmente intellegibile al contribuente la base giustificativa della pretesa; in tal prospettiva, si richiede nella pronuncia qui commentata (condivisibilmente) che l’atto fornisca quanto meno “*una pur minima spiegazione della pretesa erariale configurabile nell’avviso stesso*”, ovvero – si potrebbe aggiungere – dei chiari criteri identificativi delle specifiche argomentazioni fattuali e giuridiche (tra quelle esposte nel PVC) che l’organo accertatore ha deciso di “far proprie” in atto. Come osservato in dottrina (G. Melis), infatti, un rinvio generalizzato potrebbe in alcuni casi determinare una “insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione” (da cui la necessità di un “dosaggio” nel rinvio: Cass., sez. trib., 6914/2011; Cass., sez. trib., 9032/2013). Solo così si permette alla parte privata di ricostruire quell’*iter* logico-giuridico seguito dall’amministrazione la cui puntuale descrizione costituisce funzione propria della motivazione.

Francesco Pepe

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000; d.P.R. n. 600/1973; d.P.R. n. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Cass. nn. 21564/2013; 16480/2020; 11179/2025; 13810/2005; 3111/2006; 15318/2008; 22003/2014; 13620/2023; 18767/2020; 19854/2004; 8/1993; 6471/1996; 2943/1998; 27708/2022; 2907/2010; 25211/2010; 446/2013; 4350/2016; 12794/2016; 6914/2011; 9032/2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6831/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Leone.

Accise, dazi e diritti doganali – Contrabbando – Provvedimento irrogazione sanzioni – Confisca – Autotutela – Diniego di revoca in autotutela – Inammissibilità del ricorso introduttivo.

SINTESI DELLA SENTENZA

L’autotutela tributaria si connota per il suo carattere discrezionale e non costituisce in alcun modo un mezzo di tutela dei diritti del contribuente. Con l’annullamento di un proprio atto, l’Amministrazione Finanziaria deve perseguire un interesse generale, concreto e specifico, assicurando pur sempre la stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico. Quest’ultima, in particolare, verrebbe senza alcun dubbio compromessa dall’annullamento di un atto non più impugnabile poiché trascorso il termine di decadenza per la proposizione del ricorso dinanzi al giudice di merito.

COMMENTO

Secondo un consolidato orientamento della Corte di Cassazione - confermato dalla Corte costituzionale nella Sent. n. 181 del 2017 - in capo all’Amministrazione finanziaria non sussisterebbe un vero e proprio obbligo di pronuncia esplicita sull’istanza di autotutela, non potendosi dunque formare un silenzio-rifiuto tacito o implicito autonomamente impugnabile. Non esiste d’altronde nel nostro ordinamento una norma che attribuisca a tale comportamento omissivo un rilievo giuridico idoneo a fondare l’esperibilità di rimedi giurisdizionali. L’annullamento d’ufficio non ha, quindi, una funzione giustiziale, essendo piuttosto espressione di amministrazione attiva che si sostanzia in una valutazione discrezionale dell’ufficio che ha emesso l’atto contestato, il quale è chiamato a perseguire l’interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi.

Proprio in ragione di tale ruolo – come sottolineato dapprima dalla Corte costituzionale nella summenzionata sentenza e poi dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio nella sentenza in commento – nel compiere le proprie valutazioni discrezionali, l’Amministrazione finanziaria deve operare una valutazione comparativa, bilanciando tutti gli interessi

giuridicamente rilevanti, compresa la stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa in caso di annullamento di atti inoppugnabili.

L'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione è, pertanto, fermo nel ritenere che l'autoannullamento tributario non costituisca un mezzo di tutela del contribuente, affermandone piuttosto il carattere discrezionale.

Come chiaramente illustrato dalla Corte costituzionale, infine, non sussiste alcun vuoto di tutela per l'assenza di un interesse giuridicamente protetto a ottenere una decisione amministrativa espressa sull'istanza di autotutela. Infatti, il contribuente ha sempre a sua disposizione altri rimedi di protezione giurisdizionale avverso il provvedimento di cui chiede l'annullamento.

Cristian Del Romano

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92; legge 212/00, artt. 53 e 97 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 181/17; Corte di Cassazione: sent. nn. 8211/23; 7318/22; 24652/21; 4937/19; 7511/16; 23765/15; 3442/15; 24058/14; 12930/13; 26313/10; 15451/10, 11457/10, 16097/09; 7388/07; 1547/02; ord. nn. 28134/23; 28105/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7180/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Accise, dazi e diritti doganali– Alcool etilico – Parametri di impiego fissati per la società incorporata -Proseguimento del vincolo per la società incorporante – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di esenzione dall'accisa sull'alcool, i parametri di impiego fissati in sede autorizzatoria nei confronti della società incorporata continuano a vincolare anche la società incorporante, salvo che non siano intervenute modifiche all'attività produttiva. Il superamento di tali parametri comporta l'assoggettamento ad accisa dell'eccedenza, indipendentemente dalla specifica tipologia di uso esente prospettata.

COMMENTO

La sentenza in commento esamina due profili di particolare rilievo in materia di accise sull'alcool etilico, con riguardo all'esenzione riconosciuta dall'art. 27, comma 3 del d.lgs. n. 504/1995. In primo luogo, la Corte chiarisce che, in presenza di un'operazione di fusione, i parametri tecnici di impiego dell'alcool previamente individuati dall'Amministrazione finanziaria in sede di rilascio dell'autorizzazione nei confronti della società incorporata continuano a spiegare piena efficacia anche nei confronti della società incorporante, purché non risultino intervenute modifiche dell'attività produttiva e nell'uso dell'alcool. In tale prospettiva, il principio di continuità dell'attività industriale consente di ritenere superflua una nuova determinazione dei parametri tecnici, risultando sufficiente il richiamo a quelli già autorizzati, destinati a rimanere vincolanti in assenza di modifiche delle condizioni poste a base del titolo autorizzativo.

In secondo luogo, la Corte chiarisce che, una volta fissati i parametri di impiego dell'alcool, la specifica tipologia di uso esente invocata dal contribuente risulta irrilevante ai fini della determinazione dei limiti di consumo. Orbene, sia che l'utilizzo dell'alcool avvenga ai sensi della lettera e), sia che ricada nell'ambito della lettera g) del comma 3 dell'art. 27 del TUA, ciò che assume rilievo decisivo è il rispetto dei parametri quantitativi previamente autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, in quanto ritenuti coerenti con il processo produttivo; superata tale soglia tecnica, l'alcool eccedente esce dall'ambito dell'esenzione ed è conseguentemente assoggettato ad accisa.

Giuseppe Emiliano Zucco

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95; d.m. 524/96.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 731/2025, depositata il 04/02/2025 – Pres. Campelli, Rel. Caridi.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Ici - Tasi – Enti ecclesiastici – Dimostrazione requisito soggettivo ed oggettivo – Spettanza dell'esenzione – Onere della prova – Attività oggettivamente commerciali – Esclusione dal beneficio.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di Ici, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana); con la conseguenza che il predetto beneficio non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono equiparati, ai fini tributari, ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n. 121, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali.

COMMENTO

L'esenzione Ici prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo, riguardante il profilo del soggetto che utilizza l'immobile; l'altro oggettivo, relativo all'attività effettivamente svolta nello stesso.

Il fine di religione e culto è considerato immanente per gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa (CEI, Regioni Ecclesiastiche, Province ecclesiastiche, Diocesi, Capitoli, Parrocchie, Chiese Seminari, Istituti religiosi e secolari). Per gli altri Enti Ecclesiastici il fine di religione e culto va verificato che sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico (art. 2, comma 3, secondo periodo, legge n. 222/85).

Con particolare riferimento al requisito oggettivo, sul piano dell'onere probatorio (art. 2697 cod. civ.), il contribuente deve limitarsi a dimostrare sul versante soggettivo la qualità di ente ecclesiastico e, sul versante oggettivo, la destinazione esclusiva dell'immobile all'attività di religione o di culto, essendo intrinseca la natura non commerciale dell'attività svolta, laddove grava sull'ente impositore di provare *a contrario* l'eventuale esercizio di un'attività commerciale.

Secondo giurisprudenza consolidata di legittimità, invero, "l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana); con la conseguenza che il predetto beneficio non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono equiparati, ai fini tributari, ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n. 121, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali" (*ex multis*, Cass. , Sez. 5°, 19 settembre

2019, n. 23369; Cass. , Sez. 5°, 16 novembre 2021, n. 34451; Cass. , Sez. 5°, 15 giugno 2023, n. 17108).

L'articolo 1, comma 71, della Legge n. 213/2023 (Legge di bilancio), richiamando anche la disciplina dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, ha introdotto una norma interpretativa autentica (retroattiva), dell'articolo 1, comma 759, lett. g), l. n. 160/2019. Secondo questa interpretazione, anche se un immobile di proprietà di un ente ecclesiastico è concesso in comodato d'uso (gratuito) a un altro ente non commerciale, l'immobile si considera comunque "posseduto" ai fini dell'esenzione IMU, purché il comodatario sia funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente e il comodatario svolga nell'immobile in via esclusiva attività meritevoli (es. culto, assistenza, cultura), con modalità non commerciali.

Si richiede, pertanto, l'esistenza di un collegamento "funzionale" ed uno "strutturale".

Il primo sussiste quando le attività attuate nell'immobile siano riconducibili alle finalità istituzionali del concedente e siano accessorie o integrative rispetto alle stesse, nonché coerenti e funzionali rispetto agli scopi dell'ente concedente. Il "collegamento strutturale", invece, sussiste quando il comodatario appartenga alla stessa struttura organizzativa del concedente. La giurisprudenza di legittimità (sent. n. 6795/2020; 12539/2021; 4953/2023) conferma la possibilità di esenzione anche senza utilizzo diretto dell'immobile da parte del concedente.

La lettera b) del comma 71, inoltre, ha stabilito che l'immobile può essere considerato "utilizzato" (e quindi esente) anche in periodi di non utilizzo effettivo, purché non venga meno il vincolo di strumentalità.

La giurisprudenza (Cass. n. 27242/2022; n. 9444/2023), invero, chiarisce che non ogni mancato utilizzo comporta la perdita dell'esenzione, che viene meno solo se il mancato utilizzo è rivelatore di una cessazione della destinazione o del vincolo strumentale.

Nel caso di specie, parte ricorrente presentava ricorso in primo grado avverso due avvisi di accertamento relativi al pagamento Tasi e Imu 2016, riferiti ad un immobile sede del Collegio ricorrente, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto.

Parte ricorrente eccepiva che in detto immobile, nel periodo compreso tra il 2008 e il 2013, veniva esercitata un'attività di casa per ferie: ma che, successivamente, il compendio veniva destinato ad attività di culto, in particolare attività seminariale con annessa cappella/chiesa. Onde, con riferimento al 2016 la non debenza del tributo: dovendosi considerare integrati gli estremi dell'esenzione.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma accoglieva il ricorso, ritenendo incontestato tra le parti il possesso del requisito soggettivo in capo all'ente ricorrente per andare esente dal pagamento.

La sentenza veniva impugnata dal Comune, che eccepiva la mancata dimostrazione, da parte dell'ente contribuente, dell'utilizzo dell'immobile per fini di religione e di culto nonché la regola di riparto probatorio secondo cui spetta a chi sostiene di averne diritto la prova dell'esenzione Imu.

La Corte di Giustizia di II grado del Lazio, nel rigettare l'appello di Roma Capitale, dopo aver richiamato plurima giurisprudenza di legittimità, ha ritenuto ampiamente dimostrata la qualifica di ente ecclesiastico del Collegio, mentre, sul piano probatorio, ha ritenuto intrinsecamente accertata la destinazione a finalità di culto dell'immobile, in quanto adibito a seminario, e dunque la natura (non) commerciale dell'attività ivi svolta: osservando che l'appellante, malgrado le censure mosse, non fosse stato in grado di dimostrare il contrario.

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; all'art. 87, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 1, comma 71, della Legge n. 213/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 23369/2019; 6795/2020; 12539/2021; 34451/2021; 27242/2022; 17108/2023; 4953/2023; 9444/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1416/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Agevolazioni ed esenzioni - Registro – Agevolazioni fiscali “prima casa” – Trasferimento dell'immobile acquistato nel quinquennio – acquisto di un 'nuovo' immobile entro un anno – Superamento del termine – Ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile acquistato all'asta – Forza maggiore – decadenza dall'agevolazione –Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non perde le agevolazioni “prima casa” il contribuente che vende la prima casa e acquista un nuovo immobile all'asta giudiziaria entro un anno, anche se il provvedimento di assegnazione è successivo, in quanto il ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile aggiudicato all'asta è causa di forza maggiore non imputabile all'aggiudicatario. Ciò che rileva è che il pagamento del prezzo sia avvenuto nel rispetto del termine annuale prescritto dalla legge.

COMMENTO

La sentenza affronta l'argomento della decadenza dalle agevolazioni fiscali “prima casa”, nel caso di ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento di un immobile acquistato all'asta. Nel caso in esame, la contribuente aveva acquistato un immobile con le agevolazioni prima casa e lo aveva rivenduto nel quinquennio successivo, con atto registrato il 10.10.2018.

L'Ufficio aveva accertato che, alla data del 10.10.2019, non vi era alcun atto di trasferimento a favore della contribuente, posto che il decreto di trasferimento era intervenuto ben oltre tale data, ovvero il 15.11.2019, perdendo il diritto a poter mantenere le agevolazioni fiscali, giusto quanto previsto dalla nota II bis art. 1 tariffa allegata al TUR e provvedendo perciò al recupero delle maggiori imposte dovute.

I Giudici, con la sentenza in commento, richiamano l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione (sent. n. 6076/2017), secondo cui, *“ai fini della decadenza delle agevolazioni fiscali prima casa il ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile aggiudicato all'asta è causa di forza maggiore non imputabile all'aggiudicatario. Qualora il contribuente acquisti un nuovo immobile all'asta, versando il prezzo entro l'anno prescritto dalla legge per godere delle agevolazioni fiscali c.d. prima casa e il Tribunale emette il decreto di trasferimento oltre il suddetto termine, è illegittimo il provvedimento di revoca delle agevolazioni fiscali emesso dell'Agenzia delle Entrate, trattandosi di un ritardo non imputabile al contribuente né prevedibile da parte di quest'ultimo”*.

Nella fattispecie che ci occupa, il Collegio ha accertato che la contribuente si è aggiudicata l'immobile in data 30.04.2019 e ha provveduto al pagamento del prezzo entro il 13.09.2019, dunque entro il termine annuale previsto per mantenere il beneficio fiscale (10.10.2019).

La contribuente aveva perciò espletato, entro il termine ultimo di un anno dalla vendita della precedente abitazione, tutte le attività poste a suo carico, mentre la pubblicazione del decreto di trasferimento da parte del Giudice dell'Esecuzione, avvenuta solo il 16.11.2019 e quindi successivamente al citato termine annuale, non era imputabile alla contribuente poiché trattasi di attività non riferibile alla stessa e sui cui tempi di esecuzione non poteva avere alcuna possibilità di azione né sollecitazione.

Pertanto, secondo la Suprema Corte, con orientamento a cui il Collegio ha inteso uniformarsi, il ritardo nell'emissione del decreto di trasferimento dell'immobile aggiudicato all'asta è causa di forza maggiore, da intendersi quale impedimento oggettivo caratterizzato dalla non imputabilità al contribuente (anche a titolo di colpa), inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento, rilevando unicamente, ai fini dell'accertamento del rispetto del prescritto termine annuale, l'avvenuto versamento del prezzo.

Ne consegue l'illegittimità della revoca delle agevolazioni da parte dell'Ufficio.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: co. 4 della nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. n. 6076/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1556/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Agevolazioni ed esenzioni - Immobile di interesse storico – Accertamento Tasi- Verifica del vincolo diretto e vincolo indiretto ai fini della riduzione della base imponibile.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'agevolazione di cui all'art. 13, comma 3, del d.l. n. 201/2011, che prevede la riduzione del 50% della base imponibile Imu per i fabbricati di interesse storico o artistico (di cui all'art. 10 del codice dei Beni Culturali di cui al d.lgs. 22 gennaio 2004), può essere riconosciuta soltanto agli immobili soggetti a vincolo diretto (ossia con una specifica rilevanza culturale) e non anche a quelli soggetti a vincolo indiretto (ossia quegli immobili sottoposti a determinate limitazioni affinché i comportamenti posti in essere dai contribuenti non danneggino un altro immobile ritenuto meritevole di tutela).

COMMENTO

La sentenza in esame riguarda il caso di una contribuente che ha impugnato il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso presentata per ottenere il riconoscimento dell'agevolazione in materia di Tasi di cui all'art. 13, comma 3, del d.l. n. 201/2011 con riferimento ad un immobile sito in Roma, alla Via del Pantheon, in quanto sottoposto ad un *“vincolo di modifica del volume e delle caratteristiche architettoniche e decorative del fabbricato a favore del Ministero della Pubblica Istruzione trascritto il 2 settembre del 1950 al n. 17439”*.

L'agevolazione in questione prevede, infatti, la riduzione della base imponibile ai fini Imu nella misura del 50 per cento ... *“per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42”* e trova applicazione anche ai fini della Tasi, trattandosi della medesima base imponibile.

Il ricorso della contribuente veniva rigettato dai giudici di primo grado, sulla base del fatto che l'immobile in questione era sottoposto ad un vincolo indiretto e, per questo, non ricompreso nell'ambito applicativo dell'agevolazione di cui all'art. 13, comma 3, del d.l. 201/2011. In tal senso si sono pronunciati anche i giudici di secondo grado con la sentenza in esame, ribadendo come la verifica in merito alla natura *“storica”* di un fabbricato sia riconducibile alla sussistenza o meno di un vincolo diretto, da intendersi come un vincolo che *“riguarda un determinato bene al quale viene riconosciuta una specifica rilevanza culturale”*. Diversamente, non può parlarsi di fabbricato storico (e, quindi, di applicabilità dell'agevolazione) laddove il vincolo sia rubricato come *“indiretto: non si tratta di un riconoscimento del pregio di un'immobile, ma, al contrario, vengono imposte allo stesso alcune limitazioni, perché i comportamenti che il contribuente pone in essere non possano a danneggiare un altro immobile ritenuto meritevole di tutela”*.

Nel caso di specie l'immobile in relazione al quale la contribuente ha richiesto il riconoscimento della spettanza dell'agevolazione è soggetto a vincolo indiretto alla tutela del *“contiguo bene di rilievo”*, ossia il Pantheon. Pertanto, i giudici hanno rigettato l'appello della contribuente, adeguandosi ad un orientamento ormai già consolidato nell'ambito della giurisprudenza di legittimità (cfr. Corte di Cassazione n. 19878/2016 e n. n. 20131/2020).

Nel rigettare l'appello i giudici hanno richiamato anche la recente pronuncia della Corte di Cassazione n. 4305/2025, secondo la quale *«la disciplina relativa all'Imu è soggetta a stretta interpretazione, cosicché è da escludersi la possibilità di estensione ai beni immobili*

sottoposti a tutela indiretta attraverso la prescrizione di distanze e altre misure dirette ad evitare alterazioni delle condizioni di ambiente e di decoro degli immobili di interesse culturale". In altri termini, l'eccezionalità della norma, richiedendo una precisa e netta formulazione, ne esclude l'estensione in via interpretativa ai beni sottoposti a tutela indiretta. Tale principio è stato espresso dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 111/2026, secondo la quale *"Il fondamento del trattamento fiscale più favorevole riservato ai beni di interesse culturale va rinvenuto nella considerazione che la proprietà di tali beni denota una capacità contributiva ridotta, per effetto degli oneri che la normativa di settore impone ai loro titolari ... Anche la soggezione di determinati beni a prescrizioni di tutela indiretta, a protezione dei beni di interesse culturale contigui o prossimi, può fare insorgere, in capo ai loro titolari, vincoli e oneri. Si tratta tuttavia di oneri strutturalmente diversi da quelli che ricadono sul proprietario del bene di diretto interesse culturale. Solo in questo secondo caso, oggetto di protezione è direttamente il bene, che il proprietario è obbligato a preservare ... con le sue caratteristiche intrinseche, nella sua integrità e originalità; ciò che normalmente richiede impegno costante e l'impiego di specifiche tecniche e metodi di intervento manutentivo, e che può comportare, e di regola comporta, spese particolarmente ingenti. Nel caso di un bene solo indirettamente vincolato, invece, oggetto di protezione non è il bene stesso, in sé considerato, ma è il contesto ambientale o di prospettiva nel quale l'immobile di interesse si inserisce, e a garanzia del quale l'amministrazione può imporre, a carico dei beni in esso ricadenti, prescrizioni di vario tipo, ma non certo assimilabili al generale obbligo conservativo del bene culturale vero e proprio")*.

Giulia Faustini

Riferimenti normativi: art. 13, comma 3, d.l. 201/2011.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 19878/206; 20131/2020; 4305/2025; Corte costituzionale: n. 111/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1651/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Birriteri, Rel. Laudati.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu - Esenzioni - - Enti religiosi - Attività di religione o di culto - Immobili adibiti ad abitazione - Onere probatorio - Art. 7 d.lgs. 504/1992 - Interpretazione restrittiva, esclusione dall'agevolazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'esenzione dall'Imu prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta esclusivamente per gli immobili effettivamente e concretamente destinati allo svolgimento di attività di religione o di culto.

Non rientrano nell'ambito agevolativo gli immobili utilizzati come alloggi o residenze dei religiosi, trattandosi di beni destinati a soddisfare esigenze abitative e non spirituali. L'onere della prova circa la concreta destinazione alle attività agevolate grava sull'ente che invoca l'esenzione. In mancanza di tale prova, l'immobile è soggetto a imposizione Imu, indipendentemente dalla natura ecclesiastica del proprietario.

COMMENTO

La normativa in materia di esenzione Imu di cui all'art.7, comma 1, lett. i) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n.504, non ammette interpretazioni estensive, con la conseguenza che non potrà trovare applicazione agli immobili che pur appartenendo ad un ente religioso, non siano effettivamente e concretamente destinati allo svolgimento di attività di culto. Il relativo onere probatorio è posto in capo all'ente che intende beneficiare della su indicata esenzione.

Si tratta di un ulteriore consolidamento dell'orientamento giurisprudenziale che distingue nettamente tra funzione religiosa e funzione abitativa dei membri della comunità, riservando il trattamento agevolativo solamente nel primo caso.

Massimo Forte

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; art. 2697 cod. civ.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., sez. trib., 27 giugno 2018, n. 16728; Cass. civ., sez. trib., 5 maggio 2021, n. 11957; Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2023, n. 18077.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 1775/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Agevolazioni ed esenzioni – Registro, ipotecarie e catastali – Piccola proprietà contadina – Pertinenzialità – Strumentalità – Effettività del vincolo – Non spetta.

SINTESI DELLA SENTENZA

La fattispecie costitutiva delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina è integrata solo dagli atti di trasferimento (oltre che dei terreni agricoli) di immobili pertinentziali ai terreni ove è svolta l'attività agricola e non da quelli relativi a immobili meramente strumentali all'attività medesima. L'onere di provare la sussistenza degli elementi di fatto integranti la fattispecie agevolativa (e quindi, nel caso di specie, il vincolo pertinentziale) incombe sul contribuente.

COMMENTO

La questione affrontata dalla Corte nella pronuncia in commento pertiene il regime agevolato previsto dall'art. 2, co. 4-bis, del d.l. n. 194/2009, in base al quale «*gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali [...] sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1%.*».

Secondo la Risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015 la nozione di pertinenza rilevante ai fini fiscali coincide con quella disciplinata dal codice civile. Cosicché il vincolo pertinentziale può dirsi esistente solo ove sia predicabile la connessione funzionale tra due beni ossia tra il fabbricato ed il terreno agricolo e deve essere distinta dalla nozione di strumentalità che consiste in un rapporto fra il bene e l'attività.

Tale posizione è diversa da quella sostenuta dalla Corte di Cassazione, con ord. n. 3597/2021, che ha ritenuto integrati i presupposti dell'agevolazione anche in presenza di un rapporto di destinazione funzionale del bene all'attività di impresa agricola.

La CGT, rilevato che il fabbricato oggetto di cessione neppure insisteva sul terreno agricolo, ha comunque ritenuto preferibile l'impostazione assunta dall'Agenzia delle Entrate, ribadendo altresì che, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. n. 16839/2021), il vincolo sul bene deve essere durevole e quindi effettivamente posto, e non deve invece risultare soltanto eventuale o possibile.

Selene Gargano

Riferimenti normativi: d.l. n. 194/2009, art. 2, co. 4-bis, art. 817 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: ord. n. 3597/2021, sent. n. 3595/2025, n. 16839/2021, n. 15668/2017, n. 15739/2007, n. 4599/2006.

Prassi: Agenzia delle Entrate: Risoluzione n. 26/E del 06/03/2015, Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, Risoluzione n. 36 del 17/05/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1995/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Mancini.

Agevolazioni ed esenzioni – Avviso di accertamento – Indebito beneficio – Agevolazione – Imposte dirette – Ires – Addebito illegittimo – Attività d'impresa – Enti di amministrazione del culto cattolico – Proventi derivanti da locazione del patrimonio immobiliare – Mero godimento – Fine istituzionale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Per gli organismi di amministrazione del culto cattolico, la riduzione dell'Ires prevista dall'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 può applicarsi anche ai proventi derivanti dalla locazione del patrimonio immobiliare, purché ricorrano due condizioni cumulative: i) la gestione del patrimonio si risolva in un mero godimento, finalizzato al reperimento dei fondi necessari al raggiungimento del fine istituzionale dell'ente, senza un'organizzazione di mezzi e risorse riconducibile all'esercizio di un'attività d'impresa; ii) i proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nel perseguimento di tale fine istituzionale. La Corte, nel caso di specie, accertata la sussistenza di tali requisiti, ha accolto l'appello del contribuente, annullando l'avviso di accertamento e riconoscendo la legittima fruizione della riduzione dell'Ires nella misura del 50%, prevista *rationae temporis* dall'art. 6 dPR 601/1973, con compensazione delle spese di lite.

COMMENTO

L'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 prevede un regime agevolativo consistente nella riduzione dell'Ires nella misura del 50%, per taluni enti; tra essi rientrano anche gli enti di amministrazione del culto cattolico, in quanto l'ordinamento equipara per legge i fini di religione e di culto a quelli di beneficenza o di istruzione, espressamente richiamati dalla disposizione agevolativa.

La disposizione in esame, pur avendo natura agevolativa, non prevede un'incompatibilità automatica tra la fruizione del beneficio e la percezione di proventi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare, rendendo necessaria una valutazione sostanziale delle modalità di svolgimento dell'attività e della destinazione delle risorse conseguite.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che l'agevolazione può trovare applicazione anche con riferimento ai proventi immobiliari, a condizione che ricorrano due presupposti cumulativi (cfr., sul punto Cass. civ., Sez. V, Ord., n. 2899/2024). In primo luogo, la gestione deve risolversi in un mero godimento del patrimonio, finalizzato al reperimento dei fondi necessari al raggiungimento del fine istituzionale dell'ente; tale ipotesi si configura quando la locazione di immobili si limita ad una mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse riconducibili all'attività d'impresa. In secondo luogo, è richiesto che i proventi così conseguiti siano effettivamente ed esclusivamente destinati al perseguimento del fine istituzionale dell'ente (nel caso di specie, le attività di "religione e di culto"), mantenendo una funzione meramente strumentale rispetto allo scopo principale.

La pronuncia in commento si colloca nel solco di un orientamento di merito ormai consolidato, che ha dato applicazione ai principi elaborati dalla Corte di Cassazione (cfr. CGT II grado Umbria n. 202/1/2024; CGT II grado Marche nn. 1127/2024, 1128/2024, 1115/2024; CGT I grado Ancona n. 373/2024); tale assetto interpretativo risulta coerente anche con l'evoluzione della prassi amministrativa. In particolare, con la circolare n. 15/E del 2022, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che la gestione del patrimonio immobiliare non è di per sé incompatibile con la fruizione dell'agevolazione, purché non si traduca nello svolgimento di un'attività organizzata in forma d'impresa e sia rispettata la destinazione istituzionale dei proventi.

Con successiva circolare n. 35/E del 28 dicembre 2023, l'Amministrazione finanziaria è tornata sul tema con riferimento agli istituti diocesani per il sostentamento del clero, uniformandosi alle indicazioni della giurisprudenza di legittimità (cfr., in senso conforme,

Cass. civ., Sez. V, ordd. nn. 1164/2023, 10400/2023, 9409/2023 e 9394/2023) e ribadendo, anche in chiave applicativa, la sufficienza dei due presupposti del “mero godimento” e della destinazione dei proventi al fine istituzionale.

La prassi amministrativa ha altresì evidenziato che i criteri individuati per l'applicazione dell'art. 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 non sono limitati ai soli enti ecclesiastici, ma valgono, in generale, per tutti i soggetti rientranti nel perimetro soggettivo della disposizione agevolativa (cfr. Risposte a interpello nn. 439/2022 e 464/2023).

Alla luce dei principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità e dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria, la riduzione dell'aliquota IRES nella misura del 50% risulta pertanto legittimamente applicabile in presenza dei presupposti indicati, senza che possa configurarsi una fruizione indebita del beneficio fiscale.

Massimiliano Giorgi

Riferimenti normativi: art. 6 dPR 601/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sez. V, nn. 1164/2023; 9394/2023; 2899/2024; 19238/2025; CGT II Umbria n. 202/1/2024; CGT II Marche nn. 1127/2024, 1128/2024, 1115/2024; CGT I Ancona n. 373/2024.

Prassi: Circolari nn. 15/E/2022; 35/E/2023; Interpelli nn. 439/2022; 464/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2471/2025, depositata il 14/04/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Avviso di accertamento – Immobili inagibili – Riduzione del 50% – Onere dichiarativo – SCIA – Inagibilità già nota al Comune - Principio di collaborazione e buona fede - Agevolazione – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente impugnava un avviso di accertamento Imu, contestando il mancato riconoscimento della riduzione del 50% per inagibilità degli immobili. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado rigettava il ricorso, ritenendo insufficiente la SCIA prodotta e necessaria una formale dichiarazione attestante l'inagibilità. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha accolto l'appello, affermando che la riduzione dell'Imu spetta anche in assenza di una specifica dichiarazione del contribuente, qualora lo stato di inagibilità dell'immobile sia già noto al Comune sulla base della documentazione in suo possesso.

COMMENTO

La sentenza in commento affronta il tema della riduzione dell'Imu per immobili inagibili, valorizzando il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. La Corte richiama l'orientamento recentemente espresso dalla Corte di Cassazione, secondo cui la riduzione del 50% dell'imposta deve essere riconosciuta anche in mancanza di una formale richiesta, qualora l'ente impositore sia già a conoscenza dello stato di inagibilità dell'immobile.

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che la SCIA e la documentazione tecnica depositata presso il Comune fossero idonee a dimostrare la conoscenza, da parte dell'ente, delle condizioni di inagibilità dell'immobile, rendendo superflua una ulteriore dichiarazione del contribuente. Ne consegue che il diniego opposto dal Comune, fondato su un mero inadempimento formale, non risulta conforme ai principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità.

La decisione ribadisce inoltre che i regolamenti comunali, quali fonti secondarie, non possono introdurre requisiti più restrittivi rispetto alla normativa primaria, come interpretata dalla Corte di Cassazione. In tale prospettiva, la riduzione dell'Imu non può essere negata quando l'Amministrazione sia già in possesso degli elementi necessari a verificare la sussistenza dei

presupposti agevolativi. La compensazione integrale delle spese trova giustificazione nella residuale inosservanza di adempimenti formali da parte del contribuente.

Marzia Mobrici

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992; legge 212/2000; d.P.R. 445/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 21771/2014; 7048/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2772/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Capuzzi.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito d'imposta – Agevolazioni sul consumo di gasolio per autotrazioni – Controllo formale – Dichiarazione tardiva – Mancata compilazione del quadro RU – Atto negoziale – Principio di emendabilità della dichiarazione fiscale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La modifica dell'art. 2, comma 8 d.P.R. 322/1998 introdotta dall'art. 5 d.l. 193/2016 secondo la quale la dichiarazione integrativa a favore può essere presentata entro il termine di decadenza dell'amministrazione dal potere di accertamento previsto dall'art. 43 d.P.R. 600/1973, ossia entro i cinque anni successivi alla presentazione della dichiarazione, non può essere applicata retroattivamente, salvo il caso in cui la dichiarazione integrativa sia volta ad evitare un danno per la Pubblica Amministrazione. Ne consegue che per le dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della modifica suddetta, la dichiarazione integrativa dev'essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo. Se il contribuente ha ommesso di compilare il quadro RU ai fini del recupero di un credito d'imposta e non ha trasmesso la dichiarazione integrativa nei termini di legge, non può invocare la natura meramente formale dell'adempimento dichiarativo, in quanto, in tal caso, la dichiarazione assume la natura di atto negoziale con cui il contribuente manifesta la volontà di avvalersi di un beneficio fiscale e non di dichiarazione di scienza; pertanto, non è invocabile il principio di emendabilità della dichiarazione fiscale.

COMMENTO

Nella sentenza in esame il Collegio affronta la questione della fruizione di un credito d'imposta afferente alle agevolazioni sul consumo di gasolio per autotrazioni con omessa compilazione del quadro RU e tardiva compilazione dello stesso con dichiarazione integrativa presentata il quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione. La questione controversa origina dal fatto che il credito d'imposta afferiva all'anno 2015, quando ancora non era entrata in vigore la modifica dell'art. 2, comma 8 d.P.R. 322/1998 introdotta con l'art. 5 d.l. 196/2016, secondo il quale la dichiarazione integrativa può essere presentata entro il termine di decadenza dell'amministrazione dal proprio potere di accertamento. In precedenza, infatti, vigeva, la regola secondo la quale essa poteva essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo. Ebbene, i giudici di seconde cure, allineandosi alla decisione di primo grado, confermano l'efficacia non retroattiva della modifica dell'art. 2 predetto e, conseguentemente, ritenendo applicabile il termine precedente, dichiarano tardiva la dichiarazione integrativa presentata dal contribuente. L'argomentazione del contribuente secondo cui era stata fornita prova dell'esistenza del credito e la compilazione del quadro RU doveva considerarsi un adempimento meramente formale, viene rigettata dal Collegio in considerazione del fatto che, in caso di benefici fiscali, la dichiarazione assume la natura di atto negoziale e non di dichiarazione di scienza; di talché, in un caso siffatto, il principio di emendabilità della dichiarazione tributaria non può essere invocato.

Chiara Cinotti

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016; d.P.R. 322/1998.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 18180/15; 17506/19; 9073/24; 7986/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3669/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Agevolazioni ed esenzioni – Concessioni governative – Varia – Temporary Framework – Covid-19.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di aiuti legati all'emergenza da Covid-19, i successivi ampliamenti temporali delle soglie dimostrano in realtà la sussistenza di limiti inferiori per i periodi precedenti le modifiche.

È quanto si evince dalla sentenza, che respinge l'appello della società contribuente. La questione attiene al diniego del maggiore importo del credito di imposta di cui all'art. 26, co. 4 e 8, d.l. 34/2020, conv. in l. 77/2020. L'ambito di riferimento è quello delle misure adottate in sede UE (c.d. *Temporary Framework*), con limiti più flessibili (e di volta in volta innalzati) in tema di aiuti di Stato, appunto per far fronte alla crisi economica a seguito della pandemia da Covid-19. In sostanza, la società argomentava che il credito di imposta riconosciuto (in determinate percentuali) per le imprese che eseguivano aumenti di capitale non avrebbe incontrato alcun limite specifico, in virtù dei successivi ampliamenti. L'Agenzia contestava invece che, essendo stato realizzato l'aumento di capitale nel 2020, questo, anche per il principio di autonomia dei singoli periodi di imposta, doveva soggiacere al limite (all'epoca previsto) di 800.000 euro. Infatti, per vedersi riconosciuto il maggior importo del credito di 955.000 euro, la società, non riuscendo tramite il software apposito, aveva dovuto far ricorso a una dichiarazione integrativa (appunto di euro 155.000, oggetto del contenzioso). L'innalzamento alla cifra di 1.800.000 euro lorde era quindi consentito solo dal 2021 e, anzi, proprio tali ampliamenti dimostravano che per il periodo precedente doveva operare il limite minore, valendo l'innalzamento solo per il futuro e senza effetto retroattivo. La Corte si allineava di fatto a tale impostazione e riteneva infondata la doglianza dell'appellante, liquidando le spese secondo il principio della soccombenza.

COMMENTO

La misura in commento è quella prevista dall'art. 26, co. 4, d.l. 34/2020. L'agevolazione in questione rientra appunto nel c.d. *Temporary Framework*, ovvero sia nel Quadro Temporaneo adottato in ambito UE per le misure a sostegno dell'economia nell'emergenza del Covid-19. Si sono succedute diverse modifiche nel corso del tempo, evidentemente legate al protrarsi dell'emergenza e alla necessità di adeguamenti e aggiornamenti. Per quanto di interesse, il limite iniziale di 800.000 euro è stato innalzato a euro 1.800.000 lorde per gli aiuti dal 28 gennaio 2021 con la C(2021) 564 e a euro 2.300.000 dalla C(2021) 8442 del 18 novembre 2021. La decisione della Corte, oltre che su argomenti di tipo fiscale (autonomia dei periodi di imposta) e pratico (modalità di compilazione del software), si fonda principalmente sulla scansione temporale di tali modifiche: nel 2020 è applicabile il limite *ratione temporis* previsto, successivamente si considerano le soglie innalzate. Sarebbe quindi privo di pregio l'argomento della società contribuente per cui il successivo innalzamento dimostrerebbe in realtà l'assenza di limitazioni.

La pronuncia, seppur sfavorevole al contribuente, può comunque essere salutata con favore, posto che poggia la *ratio decidendi* su elementi razionali e temporali. In sostanza, trattandosi di argomenti di carattere così tecnico, si porrebbero comunque in linea con la *ratio* delle misure TF, che è ovviamente quella di agevolare i contribuenti in un periodo di particolare e impreveduta crisi.

Alla luce della recente prassi degli accertamenti tributari, in un certo senso, pare possibile augurarsi che gli Uffici dell'Amministrazione si uniformino a tali criteri e cessino, con modalità che sembrano molto meno razionali, di inibire lo spostamento di aiuti dalla sezione 3.1 alla sezione 3.12 del TF (ammesso dal c.d. regime ombrello di cui al d.l. 41/2021), confondendo il concetto di cumulo con quello di doppio finanziamento (ben distinti invece nella circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021). La normativa UE infatti impedisce solo il secondo (ovverossia che un costo sia sovvenzionato due volte), non che più misure possano contribuire

ad agevolare parti diverse di un investimento o di costi sostenuti dall'impresa (sempre nel rispetto del limite massimo della spesa effettivamente affrontata dal contribuente).

Si evidenzia infine che la decisione pare corretta anche sotto il profilo della giurisdizione attribuita al giudice tributario, dal momento che, trattandosi di un credito di imposta, diminuisce il carico fiscale e si innesta necessariamente su un precedente rapporto tributario. L'argomento è di rilievo, posto che con la sentenza n. 124 depositata il 24 luglio 2025, la Corte Costituzionale ha escluso alcuni contributi Covid, e segnatamente quelli a fondo perduto (come ad esempio quello di cui all'art. 25 d.l. 34/2020 e al successivo art. 1 d.l. 137/2020), dalla giurisdizione tributaria. In tali casi, difetterebbe la natura tributaria sostanzialmente per le seguenti motivazioni: (i) non vi è una decurtazione patrimoniale, ma l'erogazione da parte dello Stato di una somma a operatori privati; (ii) il contributo non integra un beneficio fiscale, perché non consiste in una riduzione del carico tributario gravante sul soggetto e non presuppone un pregresso rapporto tributario; (iii) il contributo integra piuttosto una misura di aiuto e sostegno economico a fronte di determinate categorie di soggetti che, stante la situazione emergenziale, hanno subito una contrazione dell'attività economica. Tale declaratoria di incostituzionalità ha effetti significativi anche sui contenziosi in corso in virtù dell'efficacia *ex tunc*, circostanza che può (per fortuna) escludersi nel caso in commento.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.l. 34/20, conv. l. 77/20; d.l. 137/20, conv. l. 176/20; d.l. 41/21, conv. l. 69/21. Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le n. 124/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3933/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Reali, Rel. Luciano.

Agevolazioni ed esenzioni— Ente associativo – Ente non commerciale — Attività economica strutturata e lucrativa – Società di fatto - Prevalenza sostanza sulla forma - Regime fiscale ordinario.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con riguardo alla qualificazione fiscale delle attività svolte da enti costituiti in forma associativa, è principio consolidato che, ove ricorrano gli elementi dell'attività economica organizzata a fini di lucro, l'ente debba essere riqualificato come società di fatto e assoggettato a tassazione ordinaria, a prescindere dalla forma giuridica adottata (art. 2247 c.c.; Cass. n. 9713/2025; 5132/2025).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che un circolo nautico, pur configurandosi come associazione, esercitava un'attività economica strutturata e lucrativa, riconducibile ad una società di fatto. La Corte ha dunque confermato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti dell'associato del circolo per la quota di reddito a lui imputabile.

COMMENTO

La motivazione della sentenza in commento si fonda sul principio, ormai consolidato in giurisprudenza, secondo cui la natura fiscale di un ente non può essere determinata unicamente sulla base della forma giuridica assunta, ma deve essere valutata alla luce dell'attività effettivamente esercitata. Ai fini tributari, infatti, vige il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in forza del quale assume rilievo la sostanza economica dell'attività svolta, anche laddove essa contrasti con la qualificazione formale adottata dalle parti.

Secondo quanto affermato dalla Corte di Cassazione (cfr. Cass. n. 22142/2022), la qualifica di ente non commerciale è subordinata al rispetto sostanziale dei requisiti previsti dall'art. 148 del TUIR, quali la coerenza tra l'attività svolta e le finalità istituzionali, l'effettività del rapporto associativo, la democraticità dell'ente e la destinazione delle risorse all'attività

istituzionale. Il mancato rispetto di tali condizioni o la loro sussistenza meramente formale, determina l'assoggettamento dell'ente al regime ordinario di tassazione.

Particolare rilievo assume, in tal senso, la destinazione soggettiva delle prestazioni rese. La giurisprudenza ha chiarito che, anche quando l'attività sia rivolta agli associati, le prestazioni a titolo oneroso possono assumere rilievo commerciale qualora eccedano determinati limiti quantitativi o risultino incongrue rispetto ai costi sostenuti (Cass. n. 22187/2016). La configurabilità di un'attività imprenditoriale è ancor più evidente nei casi in cui le prestazioni siano sistematicamente rivolte anche a soggetti terzi, come ribadito da Cass. n. 28880/2024. In tali ipotesi, l'utilizzo della veste associativa può risultare meramente strumentale e giustifica, sul piano fiscale, l'intervento dell'Amministrazione attraverso strumenti di accertamento fondati su presunzioni gravi, precise e concordanti. L'esistenza di un'organizzazione strutturata, l'impiego di dipendenti, la gestione economica delle prestazioni e l'esistenza di strutture materiali atte all'erogazione di servizi costituiscono indici sufficienti per configurare una società di fatto (Cass. n. 19234/2020).

La sentenza in esame si pone dunque in continuità con questo orientamento e conferma che la fruizione del regime fiscale agevolato è subordinata all'effettivo perseguimento delle finalità istituzionali e mutualistiche, e che, in difetto, l'Amministrazione è legittimata a procedere alla riqualificazione dell'ente e all'imputazione dei redditi secondo le regole ordinarie dell'attività d'impresa. Nel caso di specie è stato accertato che un circolo nautico esercitava principalmente un'attività commerciale di costruzione, riparazione e rimessaggio di imbarcazioni, affiancata da ulteriori attività connesse.

Alessia De Luca
Chiara Di Palma

Riferimenti normativi: art. 148 d.P.R. 917/86, d.P.R. 600/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 22187/16; 19234/20; 22142/22; 28880/24; 9713/25; 5132/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4159/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Rel. Fraioli.

Agevolazioni ed esenzioni – Agevolazione “prima casa” – Registro, ipotecarie e catastali – Dichiarazione di successione tardiva – Omessa dichiarazione entro i termini di decadenza – Esclusione del beneficio – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Va disconosciuta l'agevolazione “prima casa” ex art. 69, terzo comma, l. n. 342/2000, qualora la dichiarazione di successione sia presentata oltre il termine di decadenza quinquennale per l'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione, previsto all'art. 27, quarto comma, del d.lgs. n. 346/1990. Nel caso di specie, l'ufficio ha dunque correttamente disconosciuto il trattamento fiscale di favore, in quanto gli eredi avevano provveduto a presentare la dichiarazione di successione contenente la richiesta per la suddetta agevolazione diciassette anni dopo la morte del *de cuius*.

La Corte, in riforma della pronuncia di prime cure, ha quindi accolto l'appello erariale.

COMMENTO

La pronuncia in esame affronta il tema del riconoscimento dell'agevolazione “prima casa” in caso di dichiarazione di successione presentata tardivamente.

L'agevolazione in parola, prevista dall'art. 69, terzo comma, legge n. 342/2000, consente al contribuente che manifesti la volontà di fruirne nella dichiarazione di successione di beneficiare dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per gli immobili non di lusso ereditati o ricevuti in donazione.

Richiamando la più recente prassi amministrativa (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2024, n. 66/E), la Corte chiarisce che la presentazione di una dichiarazione tardiva

consente il riconoscimento del beneficio fiscale, purché la dichiarazione sia presentata entro il termine di decadenza di cinque anni dall'apertura della successione, di cui all'art. 27, terzo comma, d.lgs. n. 346/1990 (T.U.S.). Non sarà invece possibile invocare l'agevolazione "prima casa" presentando dichiarazione tardiva o integrativa oltre quest'ultimo termine.

Tale sbarramento temporale trova fondamento anche nel principio, affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità, secondo cui le agevolazioni tributarie, in quanto derogatorie rispetto alla disciplina ordinaria, sono di stretta interpretazione.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 1, Nota II-bis, Tariffa Parte I, d.P.R. 131/1986; artt. 27, co. 4, 28, co. 6, 31, 33, 35, d.lgs. 346/90; art. 69, l. 342/00; d.lgs. 139/2024.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 14088/04; 24265/11.

Prassi: Risoluzione n. 66/E/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4199/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. e Rel. Clemente.

Agevolazioni ed esenzioni – Imposta di registro – Agevolazione "prima casa" – Mancato completamento della costruzione nel triennio – Proroga ex art. 24, d.l. n. 23/2020 – Applicabile.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di specie, era stato rigettato il ricorso avverso un avviso di liquidazione dell'imposta di registro dovuta nel 2018, emesso in ragione della decadenza dall'agevolazione "prima casa" di cui alla Nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, per non avere il contribuente ultimato la costruzione dell'immobile entro il termine triennale di cui all'art. 76 del medesimo decreto.

La Corte, in parziale riforma della sentenza impugnata, ha ritenuto fondata la doglianza del contribuente appellante in ordine al mancato riconoscimento dell'applicabilità alla fattispecie in esame della proroga disposta dall'art. 24 del d.l. n. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità), rilevando che l'inadempimento ai fini del completamento dell'immobile entro il triennio fosse imputabile alla situazione emergenziale pandemica da Covid-19.

La *ratio* sottesa alla normativa emergenziale, finalizzata ad evitare la decadenza dai benefici fiscali per cause non imputabili al contribuente, è stata ritenuta estensibile al caso di specie, considerato il nesso diretto tra le restrizioni imposte per il contenimento della crisi pandemica e l'impossibilità di concludere nei termini l'edificazione dell'immobile.

Ritenuto assorbente tale profilo, la Corte ha compensato le spese processuali in ragione della peculiarità della vicenda e delle difficoltà interpretative.

COMMENTO

Con la presente pronuncia, la Corte aderisce ad un'interpretazione sostanzialistica e teleologica della disciplina agevolativa in materia di imposta di registro. La fruizione dell'agevolazione c.d. "prima casa" è subordinata al rispetto di requisiti oggettivi e soggettivi, il cui accertamento è demandato all'amministrazione finanziaria entro il triennio dalla registrazione dell'atto, ai sensi dell'art. 76, d.P.R. n. 131/86. Nel caso di acquisto di immobile in costruzione da destinare a "prima casa", la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 28577/2020) ha chiarito che la mancata ultimazione dello stesso entro il termine triennale stabilito per l'espletamento dell'attività accertativa da parte dell'amministrazione comporta la decadenza dal beneficio fiscale.

I giudici di appello hanno ritenuto che l'intervento normativo emergenziale di cui all'art. 24 d.l. n. 23/2020, pur non menzionando espressamente l'agevolazione "prima casa", debba essere

interpretato estensivamente, in funzione del principio generale di salvaguardia del contribuente da effetti pregiudizievoli derivanti da eventi eccezionali e imprevedibili.

Tale approccio ermeneutico, pienamente conforme al principio di ragionevolezza e di eguaglianza sostanziale nell'imposizione, comporta il riconoscimento della proroga dei termini per l'adempimento degli obblighi costitutivi del beneficio fiscale ogniqualvolta sussista un nesso causale diretto tra le limitazioni derivanti dalla legislazione emergenziale e l'impossibilità di portare a compimento la costruzione dell'immobile.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 76 e art. 1 Tariffa parte I, nota II-bis, d.P.R. 131/1986; art. 23, d.lgs. 82/2005; art. 24, d.l. 23/2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 28577/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4452/2024, depositata il 15/07/2025 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Agevolazioni ed esenzioni - Enti ecclesiastici – Qualifica attività commerciale prevalente – Non compete – Reale prevalenza dell'attività – Ires dimezzata – Riduzione dell'aliquota – Ires – Agevolazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'agevolazione Ires (nota anche come "*Ires dimezzata*"), prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 601/1973, agli enti con finalità equiparate a quelle di beneficenza o di istruzione - inclusi gli enti di religione e di culto di cui all'art. 16, lett. a), l. n. 222/1985 - a condizione che non esercitino attività d'impresa nella gestione del patrimonio immobiliare e ne destinino i relativi proventi esclusivamente al perseguimento delle finalità agevolate. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate, pur non contestando la natura non commerciale dell'Istituto diocesano, ha eccepito che la devoluzione dei proventi all'Istituto Centrale per il sostentamento del clero e, in misura minore, alla Diocesi non siano assimilabili ad "attività di religione e di culto" per beneficiare dell'agevolazione ai fini Ires.

Sul punto, la Corte di Giustizia Tributaria ha, quindi, rigettato l'appello promosso dall'Istituto diocesano, statuendo che la destinazione dei proventi a supporto economico del clero debba essere rigorosamente documentata e non possa essere ricondotta alle attività di religione o di culto, in quanto non espressamente prevista dalla normativa di riferimento.

COMMENTO

La disposizione in commento prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c), del d.P.R. 601/1973 assume notevole importanza in quanto riconosce una riduzione dell'aliquota Ires alla metà (dunque, al 12% anziché al 24%) a favore di determinati enti, specificatamente individuati, dotati di personalità giuridica e attivi "*il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione*".

Più in particolare, la norma sopracitata riguarda gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica dotati di personalità giuridica agli effetti civili con riferimento ai quali la legge di ratifica dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede (cfr. art. 7, comma 3, primo periodo, della Legge 20 marzo 1985, n. 121) stabilisce che "*agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione (...)*".

In tale ambito, per costante indirizzo giurisprudenziale, il riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota Ires in favore degli enti ecclesiastici presuppone l'accertamento che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia natura commerciale in via esclusiva o principale. Qualora l'attività commerciale risulti sussidiaria, deve comunque sussistere un rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini istituzionali di religione o

di culto; tale nesso è invece escluso per le attività finalizzate al mero procacciamento di risorse economiche, se estranee o incoerenti con la missione dell'ente.

Sotto il profilo soggettivo, invece, si ritiene che il giudice tributario non possa sindacare la qualifica di "ente ecclesiastico", poiché essa deriva dall'ordinamento canonico ed è oggetto di mero riconoscimento da parte dello Stato. Tuttavia, ai fini fiscali, la natura di "ente non commerciale" può venire meno ai sensi dell'art. 149, comma 4, del d.P.R. 917/1986, qualora l'attività commerciale diventi prevalente per più periodi d'imposta. In caso di esercizio congiunto di attività istituzionali e commerciali, l'ente è obbligato alla tenuta di una contabilità separata che, pur se organizzata in modo unitario, consenta di distinguere chiaramente le voci di costo/ricavo e le attività/passività riconducibili alle diverse attività esercitate.

Alessandra Ruà

Riferimenti normativi: d.P.R. 601/1973; legge 222/1985; legge 121/1985; d.P.R. 917/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 526/21, 9394/23, 2573/90, 1633/95, 2705/95, 339/21, 22493/13.

Prassi: Circolari nn.15/2022; 35/2023; Interpelli nn. 439/22; 464/23. Risoluzioni nn. 91/05.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4805/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel.Aquino.

Agevolazioni ed esenzioni - Cartella di pagamento ex art. 36 ter d.P.R. 600/73 – Ristrutturazione edilizia svolta dal de cuius – Detrazione – Trasmissione all'erede - Condizione di detenzione del bene.

SINTESI DELLA SENTENZA

La detrazione per la ristrutturazione edilizia svolta dal *de cuius*, non spetta all'erede se non detiene materialmente l'immobile. Infatti, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette per intero esclusivamente all'erede a condizione che conservi la detenzione materiale e diretta del bene (Circolare n. 28/2022).

COMMENTO

L'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione una detrazione effettuata dal contribuente, notificando una cartella di pagamento ai sensi dell'art. 36 ter d.P.R. 600/73.

Il contribuente dopo aver ricevuto l'avviso di irregolarità aveva inviato all'amministrazione le fatture e i bonifici a sostegno della detrazione, ma la documentazione non era stata ritenuta sufficiente.

La Corte ha convalidato la tesi dell'Agenzia delle entrate ritenendo che il contribuente avrebbe dovuto provare la detenzione dell'immobile oggetto di ristrutturazione ed ereditato unitamente ad altre cinque persone.

Infatti, la detrazione in dichiarazione era stata effettuata interamente anche da un altro erede, nonostante l'immobile risultasse locato a terze persone.

Il Collegio ha quindi evidenziato la carenza di prova, perché gli interventi di recupero del patrimonio edilizio ovvero quelli finalizzati al risparmio energetico prevedono che in caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette per intero esclusivamente all'erede a condizione che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 36 ter d.P.R. 602/73; art. 16 bis Tuir; artt. 14 e 16 d.l.63/2013.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 11734/2025.

Prassi: Agenzia delle entrate risposta 594/2022 e Circolare n. 28/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5773/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Requisito soggettivo e oggettivo - Finalità istituzionali - Successioni e donazioni — Tassazione ordinaria.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di presupposti applicativi dell'agevolazione Ires prevista per gli enti con finalità assistenziali, il beneficio richiede la concomitante sussistenza del requisito soggettivo e di quello oggettivo. Non è sufficiente la natura statutaria dell'ente, occorrendo la prova che i redditi derivino da attività compatibili con le finalità istituzionali e ad esse direttamente strumentali. L'onere probatorio grava sul contribuente anche con riferimento ad attività ulteriori rispetto a quella tipica, dovendosi dimostrare la loro effettiva connessione funzionale agli scopi statuari e la vincolata destinazione dei proventi. In mancanza di tale dimostrazione, i relativi redditi restano soggetti a tassazione ordinaria.

COMMENTO

La decisione concerne l'applicabilità dell'agevolazione Ires prevista dall'art. 6 del d.P.R. 601/1973 in favore di un ente pubblico operante nel settore sanitario, qualificato quale azienda ospedaliero-universitaria con finalità assistenziali. Pur non essendo controversa la natura soggettiva dell'ente, riconducibile tra quelli astrattamente destinatari del beneficio, la pronuncia ribadisce che tale elemento non è di per sé sufficiente ai fini dell'accesso al regime agevolato.

Richiamando l'orientamento consolidato della Corte di cassazione, il Collegio afferma che il beneficio richiede anche la dimostrazione del requisito oggettivo, consistente nella riferibilità dei redditi ad attività che, per natura e modalità di svolgimento, siano compatibili con le finalità istituzionali e si pongano in rapporto di strumentalità diretta e immediata con esse. L'agevolazione non si estende, pertanto, ad attività tese al mero procacciamento di utilità economiche, anche se i relativi proventi siano destinati agli scopi dell'ente.

Con specifico riferimento ai redditi derivanti dalla locazione di un immobile, la decisione chiarisce che incombe sull'ente l'onere di dimostrare, con prova puntuale e documentale, la destinazione vincolata dei canoni e la loro gestione contabile coerente con le finalità istituzionali, nonché l'effettivo nesso funzionale tra l'attività locativa e l'attività sanitaria e assistenziale svolta. In mancanza di adeguato riscontro probatorio circa tale collegamento, i proventi devono essere qualificati come redditi derivanti da attività diversa da quella istituzionale e, come tali, assoggettati a tassazione ordinaria, con esclusione dell'agevolazione.

Vincenzo De Luca
Alessia Viola

Riferimenti normativi: d.P.R. 601/1943, d.l. 331/1993, d.lgs. 123/2025.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 25628/2023; 1164/2023; 25586/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5993/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Agevolazioni ed esenzioni– Crediti d'imposta – Ricerca e Sviluppo – Quadro RU – Modello Unico – Crediti inesistenti – - Atto di recupero - Manuale di Frascati – Ricerca applicata – Sviluppo sperimentale – Ricerca fondamentale – Indebita fruizione – Dichiarazione dei redditi - Revisore legale.

SINTESI DELLA SENTENZA

In presenza di valutazioni tecniche complesse in tema di accertamento di credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, per contestare la validità dell'attività agevolata, l'Agenzia delle Entrate non può esercitare autonomamente il potere di controllo senza il parere necessario degli organi tecnici e quindi

delle strutture in seno al Ministero dello Sviluppo economico o altri enti pubblici che possono essere chiamati in veste di consulente super partes. Per tale ragione, i giudici hanno ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento con il quale era stato disposto nei confronti della contribuente il recupero del credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo sulla base di contestazioni di natura tecnica, sviluppate in autonomia dall'Agenzia.

COMMENTO

La verifica della spettanza del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo può comportare accertamenti di natura prettamente tecnica. La normativa di cui all'art. 3 d.l. 145/2013 e d.m. 27.05.2015 attribuisce all'Agenzia delle Entrate poteri di controllo e recupero del beneficio indebitamente fruito, ma tali poteri non possono essere esercitati in modo autonomo quando la verifica riguarda la qualificazione tecnica delle attività svolte come ricerca e sviluppo.

In tali ipotesi, la Corte afferma che la facoltà di richiedere il parere del Ministero dello Sviluppo Economico, prevista dalla normativa attuativa, si traduce in una vera e propria necessità, trattandosi di valutazioni che esulano dalle competenze strettamente fiscali dell'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che l'atto impositivo, fondato su una discrezionalità tecnica esercitata senza il supporto degli organi tecnici competenti, è da ritenersi illegittimo.

Gennaro Nunziato

Riferimenti normativi: art. 3 d.l. 145/2013; art. 8 comma 2 d.m. 27/05/2015.

Riferimenti giurisprudenziali: C.G.T. I grado di Milano n. 3180/2025; C.G.T. I grado di Napoli n. 13533/2025.

Prassi: d.m. 27/05/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6136/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Agevolazioni ed esenzioni - Tasi – Art. 7, comma 1, lett. i), d. lgs. n. 504/92 – Art. 1, comma 3, d.l. n. 16/2014 – Enti non commerciali – immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive – Esenzione – Requisito soggettivo e oggettivo – Compresenza – Accertamento in concreto – Presupposti per il godimento dell'esenzione – Giudicato esterno – Insussistenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della Tasi, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1, comma 3, d.l. n. 16/2014 e 7, comma 1, lett. i), d. lgs. n. 504 del 1992, l'esenzione dall'imposta è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di talune attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del d.P.R. 917/86), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale. Pur in presenza di un rilevante contenzioso tra le stesse parti, deve inoltre escludersi la sussistenza di un giudicato esterno quanto alle decisioni rese, peraltro con esiti altalenanti, in relazione alle diverse imposte Ici-Imu-Tasi e a diverse annualità, anche in considerazione del fatto che trattandosi dei presupposti per il godimento dell'esenzione, la verifica non può che riguardare l'annualità per la quale il beneficio è invocato.

COMMENTO

La controversia attiene all'interpretazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d. lgs. n. 504/1992, a cui rinvia l'art. 1, comma 3, del d.l. n. 16/2014, il quale prevede l'esenzione dall'imposta Ici

per gli immobili utilizzati da enti non commerciali, ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917/1986, purché destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative o sportive.

Ai fini del riconoscimento dell'esenzione in commento è dunque richiesta la concomitante sussistenza di un requisito soggettivo - consistente nella natura non commerciale dell'ente - e di un requisito oggettivo, rappresentato dall'effettivo utilizzo dell'immobile per lo svolgimento esclusivo di attività rientranti tra quelle agevolate e svolte con modalità non commerciali.

Il Collegio sottolinea come tale requisito necessiti di un accertamento in concreto da parte del Giudice, il quale è chiamato a verificare che l'attività cui

l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale.

Tale accertamento non potrà che essere condotto sulla base degli elementi probatori forniti dal contribuente, su cui incombe l'onere della prova in ordine al ricorrere dei presupposti fondanti l'esenzione.

Al contrario, nel caso di specie, le pur ampie argomentazioni descrittive offerte dall'Ente (nella specie una Università non statale), non sono risultate suffragate da idonea documentazione atta a comprovare le deduzioni difensive della contribuente, quale, in particolare, documentazione contabile dalla quale evincere l'ammontare dei costi sostenuti dall'Ente stesso per l'attività svolta negli immobili ripresi a tassazione, ovvero documentazione idonea ad attestare e certificare che il corrispettivo richiesto agli studenti avesse un valore simbolico, non risultando a tal fine sufficiente il mero richiamo ai valori medi del Ministero.

Sostiene altresì il Collegio che sebbene tra le stesse pari esistesse un rilevante contenzioso in relazione alle diverse imposte Ici-Imu-Tasi riferite a diverse annualità, con esiti peraltro altalenanti, non poteva invocarsi alcun giudicato esterno, pur invocato dalla contribuente, rispetto a tali altre decisioni rese dai diversi collegi che si sono occupati della questione, quale, in particolare, la sentenza relativa alla Tasi anno 2015, passata in giudicato, rendendosi pertanto necessaria un'autonoma analisi del caso concreto, anche in considerazione del fatto che, trattandosi dei presupposti per il godimento dell'esenzione, la verifica non può che riguardare l'annualità per la quale il beneficio è invocato.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i), d. lgs. n. 504/92; art. 1, comma 3, del d.l. n. 16/2014; art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917/1986.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6443/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni – Finanza locale – Imu - Ici – Istituti religiosi – Natura commerciale dell'attività – Onere probatorio – Non spetta.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di Imu, la fattispecie dell'esenzione per gli immobili proprietà di istituti religiosi è integrata in presenza tanto del requisito soggettivo rappresentato dalla natura non commerciale dell'ente, quanto del requisito oggettivo, dato dal fatto che l'attività è svolta nell'immobile senza fine di lucro e per finalità di solidarietà sociale. L'onere di provare la sussistenza degli elementi di fatto integranti la fattispecie agevolativa (nel caso di specie, il requisito oggettivo) incombe sul contribuente.

COMMENTO

La questione affrontata dalla Corte nella pronuncia in commento pertiene il regime agevolato previsto dall'art. 7, co. 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, in base al quale sono esenti dall'Imu

«[...] gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni [ovverosia, per quanto qui di interesse, gli «enti pubblici e privati diversi dalle società» ...] destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 [che individua le «attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana»].

La fattispecie costitutiva dell'esenzione è integrata da un elemento che riguarda le qualità soggettive del proprietario - il c.d. requisito soggettivo, consistente nel fatto che l'ente non abbia come oggetto principale o esclusivo l'esercizio di un'attività commerciale – e da un elemento che riguarda la destinazione del fabbricato - il c.d. requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o ad essa equiparata, a carattere non commerciale.

Con la pronuncia in commento, la C.G.T. Lazio si è allineata al costante orientamento della Corte di Cassazione, secondo il quale «il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass. civ. sez. V n. 6711/2015)» (Cass., sent. n. 7415/2019).

La questione centrale attiene, quindi, alla individuazione della prova idonea a dimostrare l'integrazione concreta degli elementi della fattispecie agevolativa.

Al riguardo, la Corte ha ritenuto che la produzione, da parte dell'ente appellante, dei bilanci sociali, dello statuto, nonché di talune dichiarazioni di terzi non fosse sufficiente ad escludere il carattere economico dell'attività effettivamente svolta.

Selene Gargano

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 7, co. 1, lett. i), TUIR, art. 73, co. 1, lett. c), l. n. 222/1985, art. 16, lett. a).

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. n. 19072/2019, sent. n. 7415/2019, sent. n. 13970/2016, sent. n. n. 6711/2015; CGUE, sent. 6 novembre 2018 (cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16 P).

Prassi: Commissione dell'Unione Europea, decisione del 19 dicembre 2012, Ministero Economia e Finanze, circolare n. 2/DF del 2009.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6868/2025, depositata il 10/11/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Agevolazioni ed esenzioni - Prima casa - Beneficio richiesto in sede successoria - Spetta soltanto ove i requisiti risultino presenti entro i termini prescritti per la dichiarazione di successione Dichiarazione di successione tardiva – Agevolazione prima casa - Decadenza - Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Concerne la richiesta di agevolazione “prima casa”, prevista dall’ art. 69, commi 3 e 4, della legge n. 342/2000, formulata – con riguardo a un trasferimento immobiliare *mortis causa* – all’interno della dichiarazione di successione presentata oltre i termini di cui all’art. 31 del d.lgs. n. 346/1990.

Nella fattispecie, dove la successione veniva aperta il 26 novembre 2026 e la relativa dichiarazione presentata solo nel 2022, i Giudici hanno rilevato che “*La tardività ultraquinquennale della dichiarazione [...] integra [...] una decadenza definitiva dal diritto di richiedere il beneficio agevolativo*”, con conseguente liquidazione dell’imposta in misura ordinaria.

Il fatto che l’imposta successoria sia “*comunque dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine stabilito*” ex art. 27, comma 6, d.lgs. 346/1990, non vale a sanare la tardività della richiesta di

accesso al beneficio fiscale. Invero, stante il carattere di stretta interpretazione della norma agevolativa, l'accesso al regime di favore è legittimo solo se la dichiarazione di successione è tempestiva.

COMMENTO

Nel caso di trasferimento *mortis causa*, l'agevolazione "prima casa" prevista dall'art. 69, commi 3 e 4, della l. n. 342/2000, è subordinata alla relativa manifestazione di volontà del contribuente avente diritto, mediante l'unico veicolo procedimentale attraverso cui può essere esercitata l'opzione agevolativa, vale a dire la dichiarazione di successione, da presentarsi entro dodici mesi dall'apertura della successione, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

La dichiarazione di successione tardiva, benché idonea a fondare la liquidazione dell'imposta principale ex art. 27, comma 6, d.lgs. 346/1990, non consente di sanare la decadenza dall'agevolazione eventualmente ivi richiesta.

La Corte di Cassazione, al riguardo, ha chiarito che il diritto al beneficio "prima casa", richiesto in sede successoria, spetta soltanto ove i requisiti, formali e sostanziali, risultino integralmente presenti entro i termini prescritti per la dichiarazione di successione, così impedendone un esercizio posticipato (Cass. 20132/2020; Cass. 9890/2019).

A giustificazione di tale assetto, la Corte richiama il principio di stretta interpretazione della norma agevolativa (Cass. n. 3842/2017; Cass. n. 1530/2012), la cui applicazione impedisce l'accesso al trattamento di favore eventualmente richiesto oltre il necessario termine di legge (Cass. n. 25902/2019; Cass. n. 4203/2020).

Pertanto, è da intendersi decaduto dal beneficio "prima casa" il contribuente che formuli la relativa richiesta nella dichiarazione di successione tardiva.

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: art. 69, commi 3 e 4, l. n. 342/2000; art. 31 e art. 27, comma 6, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: n. 20132/2020; n. 4203/2020; n. 25902/2019; n. 9890/2019; n. 3842/2017; n. 1530/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6922/2025, depositata l'11/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Frattarolo.

Agevolazioni e esenzioni – Ires – Associazioni sportive dilettantistiche – ADS – Attività istituzionali – Status – Requisiti – Richiesta non imponibilità Ires – Pretesa infondata. – Mancato rispetto dei requisiti – Accertamento Ires – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Per poter beneficiare dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del d.P.R. n. 917/1986 ("TUIR"), le Associazioni sportive dilettantistiche devono presentare i requisiti statuari previsti dal Legislatore e, dunque, *in primis*, essere qualificate come ADS e svolgere attività senza scopo di lucro, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, dietro versamento di corrispettivi specifici, per fini di promozione sportiva, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti. Le ADS devono, inoltre, adeguare i propri statuti prevedendo l'esplicito divieto di distribuzione di utili o avanzi di gestione, l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità, l'effettività del rapporto associativo, l'obbligo di redigere un rendiconto annuale, la libera eleggibilità degli organi amministrativi, l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo.

Nel caso di specie, l'Associazione sportiva non ha rispettato i suddetti requisiti, poiché ha posto in essere attività meramente commerciali, non ha realizzato la promozione dello sport dilettantistico, non ha rispettato il principio di democraticità, né la corretta pubblicità e svolgimento delle assemblee.

COMMENTO

L'agevolazione di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR, che stabilisce che – ai fini Ires - non è considerata commerciale l'attività resa dalle associazioni sportive dilettantistiche nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività o che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, in conformità con le finalità istituzionali e dietro versamento di corrispettivi specifici, impone il rispetto non soltanto della veste giuridica di ADS, ma anche dell'ulteriore requisito sostanziale dell'effettivo svolgimento di attività istituzionali, senza fini di lucro, volte alla promozione sportiva dilettantistica.

La norma di riferimento, ossia il predetto comma 3 dell'art. 148 del TUIR, prevede che le associazioni sportive dilettantistiche interessate possano godere dell'agevolazione recata dalla stessa norma solo in presenza dei seguenti requisiti fondamentali: svolgimento effettivo dell'attività istituzionale, senza scopo di lucro (Cass. ord. n. 2152/2020; n. 29510/23); attività rese verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti di iscritti, associati o partecipanti di altre associazioni che svolgano la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Inoltre, sempre ai fini dell'agevolazione in discorso, ai sensi del comma 8 dell'art. 148 del TUIR, le associazioni interessate devono inserire le seguenti clausole nei relativi atti costitutivi o statuti redatti, nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: divieto di distribuzione degli utili, degli avanzi di gestione, dei fondi, riserve o capitale anche in via indiretta; obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe; disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative, volte a garantire l'effettività del rapporto, escludendo la partecipazione temporanea alla vita associativa; obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario; principio di democraticità (che viene violato, secondo quanto sancito dalla Corte di Cassazione con l'ord. n. 25708/2020 e, da ultimo, n. 5883/2025), quando vi è una scarsa partecipazione dei soci alla vita associativa e una concentrazione della capacità decisionale nei soli gestori) che si sostanzia: nella libera eleggibilità degli organi amministrativi, nel principio del voto singolo, nella sovranità dell'assemblea dei soci, nella scelta di idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari; intrasmissibilità della quota, ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

Fermo il riconoscimento dello *status* di associazione sportiva dilettantistica, l'Agenzia delle Entrate può procedere a verificare nel concreto e, se del caso a disconoscere, la sussistenza dei presupposti per l'accesso all'agevolazione richiesta.

Serena Giglio

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 148.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 2152/20; 25708/20; 29510/23; 5883/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 7155/2025, depositata il 19/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Laudiero.

Agevolazioni ed esenzioni – Credito d'imposta – Ricerca e Sviluppo – Onere della prova – Inesistenza delle attività agevolabili – Parere MISE non obbligatorio – Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittimo il disconoscimento del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo quando il contribuente non assolve l'onere probatorio in merito alla sussistenza dei requisiti oggettivi di innovatività, incertezza e sperimentazione richiesti dall'art. 3 del d.l. 145/2013 e non si conforma ai criteri interpretativi del Manuale di Frascati. Il parere tecnico del MISE costituisce una facoltà per

l'Agenzia da esercitare solo ove emergano specifiche difficoltà tecniche, che non ricorrono quando sia in grado di valutare autonomamente la documentazione prodotta.

COMMENTO

La sentenza in esame si colloca nell'ambito del copioso contenzioso in materia di crediti d'imposta agevolativi relativi all'attività di ricerca e sviluppo. Nel caso di specie, la Corte ha riformato la sentenza di primo grado ritenendone la motivazione meramente apparente.

E' stata dunque accolta l'eccezione sollevata dall'Agenzia delle Entrate in opposizione al difetto di motivazione dell'atto di recupero dichiarato nella sentenza di primo grado. Sul punto, si rilevava la piena motivazione del suddetto atto in quanto fondato su argomentazioni tecniche e normative valide.

Difatti, il progetto oggetto di accertamento non soddisfaceva i requisiti normativi di innovatività, incertezza e sperimentazione, rientrando, piuttosto, nelle ipotesi di innovazione di processo, escluse dal perimetro della norma. Alla base della decisione, è dirimente la mancata prova del contribuente che non ha fornito l'attestazione dell'effettivo svolgimento di attività caratterizzate dai criteri previsti dalla normativa vigente. A parere della Corte, infatti, la perizia di parte non è stata ritenuta comprovante di un effettivo superamento dello stato dell'arte e l'onere della prova non assolto.

Inoltre, è stato rigettato il motivo proposto dal contribuente secondo cui il Manuale di Frascati non sarebbe applicabile al periodo 2015-2019. A parere della Corte, la dimostrazione della sussistenza dei requisiti richiamati deve emergere anche in conformità ai criteri individuati nel Manuale citato. Questo non appone nuovi elementi introdotti retroattivamente, ma rappresenta un riferimento interpretativo già recepito nella normativa nazionale con il decreto attuativo 27 maggio 2015 e la circolare n. 5/E del 2016. Per questo motivo, la Corte ha ritenuto non dirimente il precedente del TAR Lazio n. 15039/2025, che si riferiva a una fattispecie diversa. Sul tema del parere MISE, la Corte aderisce all'interpretazione secondo cui l'art. 8 del decreto 27 maggio 2015 configura tale adempimento come facoltà e non obbligo, da esercitarsi solo ove emergano specifiche difficoltà tecniche che nella fattispecie non ricorrevano. Tale pronuncia offre una prospettiva diversa all'orientamento giurisprudenziale che ritiene necessario e obbligatorio il parere quando sono in discussione aspetti tecnici prevalenti, posto che l'Amministrazione finanziaria, in assenza di professionalità specifiche interne, potrebbe trovarsi nell'impossibilità di valutare autonomamente la sussistenza dei requisiti tecnico-scientifici richiesti dalla normativa.

Antonio Maria Marrazzo

Riferimenti normativi: art. 3 d.l. 145/2013, decreto attuativo 27 maggio 2015, art. 17 d.lgs. 241/1997, art. 2697 c.c., art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 546/1992, art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. n. 22232/2016.

Prassi: Circolare Agenzia delle Entrate n. 5/E del 2016, Manuale di Frascati OCSE 2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7185/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito d'imposta per ricerca e sviluppo – Disconoscimento per difetto del requisito della novità – Necessità del previo parere tecnico del MISE – Omissione – Nullità dell'atto di accertamento – Pretesa illegittima.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia ha riguardato due atti di recupero notificati alla società contribuente, una start-up innovativa operante nei servizi informatici, che aveva acquisito la proprietà intellettuale di un sistema

di gestione dei processi sanitari basato su intelligenza artificiale, con brevetto rilasciato dal MISE. La Corte ha rilevato l'illegittimità del disconoscimento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, operato dall'Agenzia delle Entrate sulla base di valutazioni tecniche sul requisito della novità, a causa della mancata acquisizione del parere tecnico del MISE. Tale obbligo è risultato ancor più stringente nel caso di specie poiché il progetto aveva ottenuto il rilascio di brevetto da parte dello stesso MISE per sussistenza di novità, originalità e industrialità.

COMMENTO

La sentenza in esame si inserisce nel contesto delle pronunce sull'obbligo per l'Agenzia delle Entrate di acquisire preventivamente il parere tecnico del MISE, quando il disconoscimento del credito si fonda su valutazioni di natura tecnico-scientifica relative al carattere innovativo del progetto. Difatti, quando l'amministrazione contesta la novità di un progetto beneficiario del credito ricerca e sviluppo su basi tecniche, deve fornire adeguata motivazione supportata dal parere dell'organismo tecnico competente. L'omissione di tale adempimento determina la nullità dell'atto di recupero.

La Corte ha inoltre precisato che tale obbligo assume maggiore rilievo quando il progetto, come nel caso di specie, abbia già ottenuto il riconoscimento formale del MISE mediante il rilascio di un brevetto. In tale caso, il disconoscimento basato su mere argomentazioni non supportate da evidenze scientifiche risulta viziato da eccesso di potere e difetto di istruttoria. Sul piano procedurale, la sentenza affronta inoltre la questione della preclusione ex art. 32 d.P.R. n. 600/1973 relativa alla produzione documentale in giudizio di documenti non presentati all'Ufficio a seguito della notifica dell'apposito invito. È stato rilevato, infatti, che la tardiva trasmissione della documentazione era riconducibile a ragioni contingenti e documentate, che non hanno configurato la violazione dell'obbligo di leale collaborazione. La Corte ha dunque ammesso la produzione in sede giudiziale di tali atti, richiamando opportunamente l'interpretazione consolidata offerta dalla Cassazione (ord. n. 14707/2023, sent. n. 27069/2016 e n. 17364/2020), sulla mancata esibizione di documenti in fase amministrativa, che comporta l'inutilizzabilità della successiva produzione in giudizio solo qualora l'amministrazione dimostri la sussistenza di un comportamento doloso del contribuente volto ad eludere la verifica fiscale.

Antonio Maria Marrazzo

Riferimenti normativi: art. 3 d.l. n. 145/2015, conv. l. n. 33/2015; d.m. 27 maggio 2015; art. 32 d.P.R. n. 600/1973; art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471/1997; art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 34444/2021; 34445/2021; 27069/2016; 17364/2020; ord. n. 14707/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7189/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni - Associazioni sportive dilettantistiche – Art. 148 TUIR – Regime agevolato – Onere probatorio contribuente – Art. 38 c.c. – Responsabilità solidale legale rappresentante – Inapplicabilità obbligazioni tributarie – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della sussistenza delle condizioni per usufruire delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 148 del TUIR, dell'art. 90 della Legge 289/2002 e del regime agevolato della legge 398/1991 non è sufficiente il solo inserimento delle clausole statutarie previste dalla legge, l'iscrizione al CONI e la qualifica di ASD, ma è richiesto anche che l'attività si svolga concretamente nel pieno rispetto delle prescrizioni. Nel caso di specie, l'associazione non ha fornito prova della attività effettivamente esercitata, per cui è legittimo l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia che contestava l'assenza di dichiarazione UNICO ENC per il 2014, di versamenti d'imposta e di documentazione idonea a comprovare l'attività

di assistenza agli associati. Sussiste, inoltre, la responsabilità solidale ex art. 38 C.C. del legale rappresentante.

COMMENTO

La pronuncia in esame affronta tre questioni interconnesse: i requisiti per il godimento del regime agevolato ex art. 148 TUIR per le associazioni sportive dilettantistiche, la responsabilità solidale del legale rappresentante ex art. 38 c.c. e l'inapplicabilità del termine di decadenza ex art. 1957 c.c. alle obbligazioni tributarie.

In merito al primo profilo, la sentenza si conforma all'orientamento consolidato della Corte di Cassazione secondo cui il trattamento agevolato previsto dall'art. 148 TUIR richiede non solo requisiti formali, ma anche la verifica sostanziale dell'effettivo svolgimento dell'attività in conformità alle prescrizioni statutarie. La giurisprudenza ha chiarito che l'iscrizione al registro CONI, pur costituendo presupposto necessario per l'applicazione del regime agevolato ex art. 90 della L. 289/2002, non è sufficiente a garantire automaticamente la sussistenza dei requisiti sostanziali. La mera qualifica formale di ASD non esonera dal controllo sulla natura commerciale o non commerciale dell'attività concretamente svolta.

Pertanto, grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza dei presupposti esonerativi dalla tassazione ordinaria (Cass. n. 893/2023, n. 7955/2021, n. 29800/2022). Tale orientamento si giustifica considerando che le agevolazioni costituiscono deroghe al regime ordinario di tassazione, con conseguente applicazione del principio generale ex art. 2697 c.c. secondo cui chi invoca un diritto deve provarne i fatti costitutivi.

Sul punto, la Corte ha valorizzato l'assenza di documentazione idonea a comprovare l'attività di assistenza agli associati, elementi tutti ritenuti sintomatici dell'impossibilità di avvalersi del regime agevolativo.

Venendo alla seconda questione, la Corte ha sottolineato che per i debiti d'imposta sorti ex lege risponde solidalmente ex art. 38 c.c. anche chi ha effettivamente gestito l'ente nel periodo di investitura. La sentenza precisa, pertanto, che la responsabilità solidale non dipende dalla titolarità formale della rappresentanza, bensì dall'attività negoziale concretamente svolta per conto dell'associazione (Cass. n. 893/2023, Cass. n. 11869/2024). In questa prospettiva, l'accertamento della gestione effettiva ricade sul contribuente.

In merito al terzo profilo, infine, la Corte esclude l'applicabilità del termine di decadenza semestrale ex art. 1957 c.c. alle obbligazioni tributarie garantite dalla responsabilità solidale ex art. 38 c.c., in ragione della specialità della normativa tributaria rispetto a quella civilistica sia con riferimento all'attività di accertamento che di riscossione (Cass. Ord. n. 11593/2025). Tale principio trova giustificazione nel legame di accessorietà tra obbligazione di garanzia e obbligazione principale: applicandosi alla seconda la disciplina tributaria speciale, anche la garanzia resta soggetta ai medesimi termini.

Antonio Maria Marrazzo

Riferimenti normativi: art. 148 TUIR, art. 90 l. 289/2002, l. 398/1991, art. 38 c.c., art. 1957 c.c., art. 2697 c.c., art. 2532, comma 2, c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione sentenza: n. 2152/2020, n. 10393/2018, n. 23789/2016, n. 11456/2010, n. 8623/2012, n. 893/2023, n. 7955/2021, n. 29800/2022, n. 11869/2024, Cass. Ord. n. 11593/2025, Cass. n. 3126/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7265/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudati.

Agevolazioni ed esenzioni - Credito R&S – Indebita compensazione – Credito ricerca e sviluppo – Dichiarazione integrativa tardiva – Limiti temporali all'utilizzo del credito – Utilizzo in compensazione in annualità anteriore – Controllo automatizzato – Cartella di pagamento – Legittimità del recupero – Riforma della sentenza di primo grado – Spese di lite compensate.

SINTESI DELLA SENTENZA

Per stabilire la legittimità dell'avviso di accertamento avente ad oggetto il recupero di un credito d'imposta utilizzato in compensazione, occorre verificare se il credito stesso fosse stato validamente indicato nella dichiarazione relativa al periodo di maturazione e se il suo utilizzo rispetti i limiti temporali connessi all'eventuale presentazione di una dichiarazione integrativa. Nella sentenza qui oggetto di commento si è in presenza di una società che aveva utilizzato in compensazione, nell'anno d'imposta 2018, un credito per attività di ricerca e sviluppo maturato nel 2017 ma non indicato nella dichiarazione originaria. A seguito dell'emissione di una cartella di pagamento per indebita compensazione, la società aveva impugnato l'atto sostenendo di aver sanato l'omissione mediante la presentazione, nel 2021, di una dichiarazione integrativa relativa al 2017. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado aveva accolto il ricorso del contribuente, ritenendo legittimo l'utilizzo del credito; l'Agenzia delle Entrate ha dunque proposto appello deducendo la violazione della disciplina in materia di compensazione dei crediti emergenti da dichiarazioni integrative tardive. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha accolto l'appello dell'Ufficio, riformando integralmente la sentenza impugnata, sul presupposto che il credito risultante da una dichiarazione integrativa presentata oltre i termini ordinari può essere utilizzato in compensazione solo per debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'integrativa e non anche per annualità precedenti. Ne consegue che l'utilizzo in compensazione, nell'anno 2018, di un credito emerso solo nel 2021 integra un'ipotesi di indebita compensazione legittimamente recuperabile mediante cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato, con conseguente conferma della pretesa erariale.

COMMENTO

La sentenza commentata ricostruisce analiticamente il dettato normativo introdotto dall'art. 5, d.l. 193/2016, il quale apportò un notevole mutamento al d.P.R. 322/98. Il decreto aveva l'obiettivo di innovare la cosiddetta "dichiarazione integrativa a favore": ossia quella dichiarazione da cui emerge un minor reddito, un minor debito ovvero un maggior credito d'imposta, e in particolare regola anche le modalità di utilizzo dell'eventuale credito derivante dalla stessa. La nuova norma intervenne dopo i lunghi dibattiti giurisprudenziali in merito al termine ultimo entro cui poter rettificare *a favore* la dichiarazione: con taluni che sostenevano dovesse essere presentata entro i termini per l'accertamento, mentre altri colleghi ritenevano che dovesse essere necessariamente presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello a cui la stessa si riferiva. Con la riforma si ammise definitivamente la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa, sia essa a favore del fisco ovvero a favore del contribuente, entro i termini per l'accertamento. Tra le categorie rientranti nel campo di applicazione del suddetto articolo risultano le dichiarazioni: (i) dei redditi, (ii) dell'imposta regionale sulle attività produttive, (iii) dei sostituti d'imposta e (iv) dell'imposta sul valore aggiunto. La sentenza qui commentata aveva ad oggetto proprio quest'ultima e la validità o meno dell'utilizzo in compensazione di un credito R&S non dichiarato nella dichiarazione dell'anno in cui era maturato, ovvero il 2017, ma solo nel 2021. Secondo il dettato normativo, all'art. 2, co. 8bis, d.P.R. 322/98, seppur ammesso l'utilizzo in compensazione del credito risultante dalla dichiarazione integrativa, questo può essere usato in compensazione solo nei confronti dei debiti *"maturati a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa"* in quanto il contribuente aveva presentato la dichiarazione integrativa oltre il termine per la presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo a quello oggetto di integrativa.

Giorgio Martorano

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/98; d.l. 193/16.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: SS.UU. 13378/16; C.G.T. Lazio n. 7772/24; T.A.R. Lazio n. 15039/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7288/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Agevolazioni ed esenzioni – Iva Regimi Speciali – Associazioni sportive dilettantistiche – L. n. 398/1991 – Sussistenza di adeguate prove – Diritto all'esenzione riconosciuto.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Agenzia delle entrate aveva accertato, nei confronti di un'ASD e del suo legale rappresentante, la debenza di maggiori imposte dirette e indirette per l'anno 2015 ritenendo che questa non presentasse le condizioni per l'applicazione del regime fiscale agevolato in materia di associazionismo sportivo. Tale pretesa era sorta sulla base di una serie di "interviste" svolte dai funzionari dell'ADE nei confronti dei frequentatori della palestra. Sia i giudici di primo grado che dell'appello hanno tuttavia ritenuto che l'ASD possedesse sia i requisiti oggettivi che soggettivi per fruire del regime; questo nonostante l'Agenzia abbia fornito prove ulteriori nel corso del giudizio di secondo grado. I giudici hanno ritenuto che le risposte fornite dagli intervistati deponessero a favore dell'associazione, la quale aveva inoltre depositato l'elenco dei tesserati per Anno 2014/2015 risultanti presso l'ACSI, e pertanto sia l'elevato numero dei soci/tesserati che il costo medio della quota associativa indicata nelle interviste, compatibile con i ricavi dichiarati in bilancio per quote associative, hanno posto la base del convincimento del collegio circa l'effettivo svolgimento di un'attività non commerciale nei locali dell'associazione. Sulla base di queste osservazioni, in primo grado il ricorso è stato accolto e per l'effetto l'avviso annullato e in secondo grado l'appello dell'Agenzia è stato rigettato.

COMMENTO

La sentenza in oggetto affronta il tema della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici ex artt. 148 del T.U.I.R. e 4 del d.P.R. n. 633/1972; la disciplina permette, che le associazioni sportive dilettantistiche possano godere di un regime di neutralità fiscale sotto il profilo delle imposte dirette e dell'Iva per le somme incassate a titolo di iscrizione/quote di frequenza/abbonamento e simili (c.d. corrispettivi specifici) per la partecipazione / fruizione di attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Nel caso qui commentato, il Collegio ha ritenuto di adeguarsi alle recenti sentenze di legittimità ritenendo che le esenzioni d'imposta dipendano non soltanto dalla veste giuridica dell'associazione quanto piuttosto dall'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro. Dal profilo dell'onere probatorio, la Cassazione è concorde nel precisare che gli enti di tipo associativo non godano di una "generale esenzione da ogni prelievo fiscale", potendo questi, di fatto, svolgere attività a carattere commerciale e/o non rispettare nel concreto l'attuazione dei principi di partecipazione e di democraticità a beneficio degli associati necessari per godere dell'agevolazione (Sez. 5, Ordinanza n. 553 del 11/01/2023).

Si ritiene, sia in dottrina che in giurisprudenza, che la previsione di esonerare le quote associative dal formare il reddito complessivo dell'Ente, rappresentando una deroga alla disciplina generale, comporti sia a carico del soggetto che la invoca, ossia l'associazione, l'onere di provare i presupposti di fatto che giustificano l'esenzione. Volendo descrivere nel dettaglio i requisiti richiesti si rappresenta che perché si possa godere dell'esenzione sarà necessario un formale recepimento nei rispettivi statuti, delle clausole di cui agli artt. 148, comma 8 del T.U.I.R. e 4, comma 7 del d.P.R. n. 633/1972. Il giudice, per determinare l'idoneità della contribuente al regime, dovrà verificare che le previsioni contenute nello statuto, soprattutto quelle atte a garantire i requisiti della "democraticità" e della "partecipazione alla vita associativa", siano effettivamente rispettate: nella sentenza commentata si evinceva come il collegio avesse vagliato attentamente le risposte dei soci intervistati in merito proprio alla "partecipazione alla vita dell'ASD. Appare infine necessaria una *"verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (...) sia*

di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata", verifica che il collegio ha attuato considerando la congruità dei compensi raccolti e le caratteristiche dell'attività svolta dalla ASD, arrivando infine a ritenere spettante l'esenzione.

Giorgio Martorano

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 4; T.U.I.R., art. 148; l. 398/1991.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 533/23; 62/25; 32119/18; 13347/24; 29800/22; 10393/18; 9432/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7497/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Agevolazioni ed esenzioni – Tremonti ambientale – Requisito soggettivo - Status di piccola e media impresa – Necessità – Requisito oggettivo - Investimento ambientale suscettibile di prevenire, ridurre e riparare danno causati all'ambiente – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della fruizione dell'agevolazione "Tremonti Ambientale" di cui all'art. 6, commi 13-19, della legge 23 dicembre 2000 n. 388, il requisito soggettivo, rappresentato dallo status di piccola e media impresa, risulta integrato quando, in base all'ultimo esercizio contabile chiuso e approvato precedentemente alla data di sottoscrizione della domanda, l'impresa risulti avere meno di 250 dipendenti e un fatturato annuo netto non superiore 50 milioni di euro oppure il totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro (art. 2 d.m. 18 aprile 2005). Quanto al requisito oggettivo, rappresentato dall'esecuzione di un investimento ambientale suscettibile di "prevenire, ridurre e riparare danno causati all'ambiente" (art. 6, commi 13 e 15 della l. n. 388/2000), questo risulta integrato anche laddove l'impresa abbia effettuato l'investimento nell'interesse di terzi. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate contestava all'impresa la mancanza dei requisiti soggettivo e oggettivo stante il fatto che, da un lato, la società era posseduta in misura superiore al 25% da un'altra società non rientrante tra le piccole e medie imprese e, dall'altro, i costi sostenuti per la realizzazione degli impianti non erano agevolabili in quanto la produzione di energia rinnovabile rappresentava l'oggetto stesso dell'attività di impresa.

COMMENTO

In tema di agevolazioni fiscali per investimenti ambientali ai sensi dell'art. 6, commi 13 e 15, della l. n. 388/2000 (c.d. "Tremonti Ambiente"), si registra un contrasto giurisprudenziale in merito alla possibilità per le "società di scopo" (i.e. le società che hanno nel proprio oggetto sociale come attività prevalente la produzione di energia da fonte rinnovabile) di beneficiarne. Secondo un primo orientamento di legittimità (cfr. Cass. n. 29365/2020), poi divenuto maggioritario, il beneficio di cui alla Tremonti Ambiente spetta alle imprese per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali necessarie per prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dall'esercizio dell'attività da esse svolta, essendo fondato sull'implicito presupposto dell'inerenza del danno all'attività dell'impresa investitrice, e non anche per quelli causati da soggetti terzi, ponendosi una diversa interpretazione in contrasto con l'intenzione legislativa, oltre a trasformare l'agevolazione stessa in aiuto di Stato (v. artt. 87 e 89 Trattato CEE e artt. Da 107 a 109 TFUE) in favore di quelle imprese il cui oggetto sociale sia quello di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente e i relativi investimenti strutturalmente diretti a tali fini.

Con due pronunce dissonanti rispetto a tale principio (cfr. Cass. 30225/2022 e Cass. 38043/2022) è stato invece ritenuto – in linea con quanto statuito dalla CGT Lazio in commento – che dalla lettura dell'art. 6 cit. non è dato evincere che l'investimento ambientale, per essere meritevole della relativa agevolazione fiscale, debba essere destinato all'autoconsumo e non al mercato.

Tuttavia, le Cass. successive (cfr. Cass. 25157/2023 e Cass. 35919/2023 e, più recentemente, Cass. 27089/2025 e Cass. 29074/2025) hanno dato continuità al principio della Cass. del 2020, ribadendo l'effettiva portata precettiva della norma in conformità con il diritto Eurounitario.

Duccio Casciani

Riferimenti normativi: art. 6, commi 13-19, della legge 23 dicembre 2000 n. 388.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 29365/2020; 30225/2022; 38043/2022; 25157/2023; 35919/2023; 27089/2025; 29074/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 7685/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Giammaria.

Agevolazioni ed esenzioni - Imu – Ici – Accertamento — - Pretesa infondata - Abitazione principale – Utilizzo contemporaneo di più unità immobiliari distintamente accatastate – Dimora abituale - Agevolazione – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'agevolazione per l'abitazione principale ai fini dell'Imposta Comunale sugli Immobili (Ici) anche nel caso in cui il contribuente utilizzi contemporaneamente più unità immobiliari distintamente accatastate, purché le stesse costituiscano, nel loro insieme, la dimora abituale del nucleo familiare. Tale diritto deve essere accertato sulla base della prova dell'effettiva utilizzazione dell'immobile complessivamente considerato, restando invece irrilevante la mancata unitarietà catastale delle particelle coinvolte. Nel caso di specie, è stata riconosciuta l'esenzione per l'anno d'imposta 2011 relativamente a due unità immobiliari collocate nello stesso stabile, in quanto è stato accertato che il contribuente vi dimorasse abitualmente, rendendo illegittimo l'avviso di accertamento emesso dal Comune di Roma che intendeva limitare il beneficio ad una sola di esse.

COMMENTO

La legittima spettanza dell'agevolazione per l'abitazione principale, con riferimento alla disciplina Ici applicabile nel 2011, deve essere verificata alla luce del principio secondo cui *“l'elemento centrale per il riconoscimento del beneficio è la destinazione di fatto dell'immobile a dimora abituale del contribuente”*.

Il quadro normativo *pro tempore* vigente, regolato dall'art. 1, comma 1, del d.l. n. 93/2008, non poneva, infatti, limiti legati al numero di unità catastali utilizzate, privilegiando la situazione di utilizzo effettivo rispetto al dato formale delle risultanze dei registri immobiliari. L'*iter* argomentativo sviluppato nella decisione in commento si conforma al principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte di Cassazione in sede di rinvio, in base al quale *“il contemporaneo utilizzo di più unità non costituisce ostacolo all'applicazione dell'aliquota agevolata per tutte le componenti del complesso abitativo”*, a condizione che l'insieme immobiliare non trascenda le categorie catastali ordinarie.

In buona sostanza, tale impostazione esegetica ha riconosciuto la preminenza della prova dell'effettiva utilizzazione ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato, pur restando ferma la regola secondo la quale il beneficio fiscale previsto dalla legge può essere goduto una sola volta per l'intero complesso.

Nel descritto scenario, infatti, l'orientamento interpretativo che circoscrive, più restrittivamente, l'agevolazione ad un solo immobile iscritto o iscrivibile come unica unità presso la quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e vi risiedono anagraficamente sarebbe sorto solo successivamente, con l'introduzione dell'art. 13, comma 2, del d.l. 201/2011, efficace a decorrere dall'anno di imposta 2012.

Per le controversie relative alle annualità precedenti, dunque, il criterio della *“dimora abituale”* prevale sulla configurazione catastale, consolidando così un indirizzo esegetico più

favorevole al contribuente, qualora venga dimostrato l'uso unitario di immobili distinti per le esigenze abitative del nucleo familiare.

Angelica Chiara Tazzioli

Riferimenti normativi: d.l. n. 93/2008, conv. l. 126/2008, d.l. n. 201/2011, conv. l. 214/2011, d. lgs. n. 504/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 10215/2025.

CATASTO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1186/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Catasto - Classamento– Procedura DOCFA – Rettifica della rendita – Categoria A/2 e A/3– Comparazione estimativa – Immobili simili – D.m. 701/1994 – Difetto di motivazione – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di rettifica del classamento catastale a seguito di dichiarazione DOCFA, non sussiste il difetto di motivazione qualora l'Ufficio del Territorio proceda, ai sensi del d.m. n. 701 del 1994, mediante comparazione estimativa con immobili aventi caratteristiche analoghe, esplicitando le ragioni della diversa attribuzione di categoria e rendita in relazione alle caratteristiche oggettive dell'immobile.

La valutazione circa la congruità del classamento e della rendita attribuita, fondata su elementi quali consistenza, ubicazione, stato manutentivo e pregio del contesto urbano, integra apprezzamento tecnico – estimativo sindacabile solo per manifesta illogicità, non ravvisabile in presenza di motivazione intellegibile e coerente.

COMMENTO

La Corte affronta la questione della legittimità della rettifica del classamento catastale proposta dall'Ufficio a seguito di dichiarazione DOCFA.

Il Collegio esclude il dedotto difetto di motivazione, ritenendo che l'Agenzia del Territorio nel caso in esame abbia correttamente applicato la procedura prevista dal d.m. n. 701 del 1994 procedendo alla revisione della categoria catastale mediante comparazione con immobili aventi caratteristiche analoghe sotto il profilo tipologico, dimensionale e qualitativo.

Particolare rilievo viene attribuito alle caratteristiche oggettive dell'immobile – consistenza, superficie, presenza di tre servizi, balcone, ubicazione in stabile in ottimo stato manutentivo con finiture di pregio e collocazione in contesto urbano altamente qualificato – ritenute coerenti con l'attribuzione della categoria A/2 in luogo della A/3 proposta dalla contribuente. La decisione valorizza la natura tecnico-discrezionale dell'attività estimativa catastale, sindacabile in sede giurisdizionale solo nei limiti della manifesta illogicità o carenza motivazionale, non ravvisate nel caso di specie, in presenza di un iter valutativo congruo e intellegibile.

La pronuncia si inserisce nel consolidato orientamento secondo cui, in materia di classamento catastale, l'obbligo motivazionale dell'Ufficio è soddisfatto quando siano indicati i criteri adottati e gli elementi comparativi utilizzati, non essendo richiesta una analitica disamina di ogni singolo elemento estimativo.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: d.m. 19 aprile 1994, n. 701.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. nn. 29811/2024; 20508/2022; 21564/2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 3005/2025, depositata il 13/5/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Catasto – DOCFA – Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Obbligo di sopralluogo – Metodo comparativo – Frazionamento dell'immobile.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di classamento catastale mediante procedura DOCFA, l'avviso di accertamento si considera adeguatamente motivato con la mera indicazione dei dati oggettivi dell'immobile acclarati dall'Ufficio e della classe conseguentemente attribuita ove l'Amministrazione finanziaria non disattenda i dati

tecnici dichiarati dal contribuente con riferimento all'attribuzione della categoria, della classe e della rendita catastale, ma si limiti a una diversa valutazione degli stessi. Allo stesso modo, la sentenza ribadisce la non necessità del sopralluogo nelle ipotesi in cui il nuovo classamento consegua ad una denuncia di variazione catastale presentata dal contribuente. Deve, inoltre, ritenersi legittima la determinazione della rendita mediante il metodo perequativo-comparativo con immobili simili della medesima zona, non essendo rilevanti le comparazioni proposte dal contribuente con unità aventi originaria diversa classificazione catastale.

COMMENTO

La procedura DOCFA (Documenti Catasto Fabbricati) – prevista dal d.m. 19 aprile 1994, n. 701 - consente di adempiere, per via telematica, agli obblighi di dichiarazione in catasto in caso di nuove costruzioni o di variazione delle unità immobiliari già censite.

Siffatto metodo consta di due diverse fasi applicative. Una prima, necessaria, di acquisizione - da parte dell'ufficio del catasto - delle dichiarazioni. Esse devono contenere, tra l'altro, dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita catastale, la proposta del dichiarante circa l'attribuzione della categoria, classe e relativa rendita catastale, per le unità a destinazione ordinaria, o l'attribuzione della categoria e della rendita, per le unità a destinazione speciale o particolare, nonché i dati di superficie - espressi in metri quadrati - per ciascuna unità immobiliare.

La seconda fase, invece, meramente eventuale, ha luogo ove l'ufficio del catasto ritenga di dover rettificare la dichiarazione presentata. Ai fini di tale determinazione, l'Ufficio competente usa mezzi informatici o tradizionali, con sopralluogo o senza.

Ebbene, è proprio in quest'ultima fase che s'inserisce una delle questioni più dibattute sul tema ossia quella relativa alla motivazione dell'atto di "riclassamento" eventualmente emanato

Sul punto, la sentenza in commento conferma l'orientamento giurisprudenziale secondo cui, nell'ambito della procedura DOCFA, l'avviso di accertamento catastale si considera adeguatamente motivato anche mediante la sola indicazione dei dati oggettivi dell'immobile acclarati dall'Ufficio e della classe conseguentemente attribuita qualora l'Amministrazione non contesti gli elementi fattuali dichiarati dal contribuente - con riferimento all'attribuzione della categoria, della classe e della rendita catastale - ma ne effettui una diversa valutazione tecnica.

In tali ipotesi, infatti, la natura fortemente partecipativa della procedura consente al contribuente di comprendere le ragioni del diverso classamento attraverso il confronto tra i dati indicati nella dichiarazione DOCFA e quelli utilizzati dall'Amministrazione.

Ne consegue, altresì, che ove la rettifica del classamento derivi da una denuncia di variazione catastale presentata dal contribuente, deve essere esclusa la necessità dell'effettuazione di sopralluogo. In tali casi l'Ufficio dispone già della documentazione tecnica sufficiente per effettuare la stima, di talché l'accertamento può essere legittimamente svolto sulla base della stessa.

Per converso, l'esigenza di sopralluogo emerge nei casi di accertamento d'ufficio giustificato dall'esigenza di verificare direttamente modifiche sostanziali dell'immobile non adeguatamente rappresentate negli atti.

La decisione ribadisce, inoltre, la legittimità della determinazione della rendita catastale mediante il metodo perequativo-comparativo, fondato sul confronto con unità immobiliari simili ubicate nella stessa zona e aventi caratteristiche tipologiche analoghe. Conseguentemente, deve ritenersi legittimo il mantenimento della categoria catastale A/1 qualora l'immobile derivi dal frazionamento di un'unità già classificata in tale categoria e presenti caratteristiche tipologiche e di finitura analoghe a quelle degli immobili di riferimento.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: nn. 22886/06; 2268/2014; 23237/14; 12497/16; 25037/17; 12777/18; 31809/18; 30166/19; 32754/19; 5175/20; 24677/22; 6970/23.

Prassi: Circolare n. 7/E/2022/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3318/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Catasto – Procedura DOCFA – Accertamento catastale – Avviso di classamento - Motivazione – Obbligo - Estensione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di procedura DOCFA e di rettifica da parte dell'Ufficio catastale, qualora i dati forniti dal contribuente non siano disattesi, ma soltanto rivalutati dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento all'attribuzione della categoria, della classe oltre che con riferimento alla determinazione della rendita catastale, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è assolto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita.

COMMENTO

La sentenza in commento si concentra sul tema della motivazione dell'accertamento catastale in un caso di rettifica della procedura DOCFA attuata dal contribuente in relazione ad un immobile in categoria D/7.

La procedura DOCFA è connotata dal fatto di essere fortemente partecipativa. Non una semplice istanza, ma una iniziativa del contribuente (dichiarazione di scienza) circa lo stato di fatto dell'immobile, con determinazione della rendita proposta.

Questa particolare caratteristica si riflette sulla diversa intensità dell'obbligo motivazionale a carico dell'ufficio catastale.

Il meccanismo logico sottostante è il seguente: il contribuente, attraverso la procedura DOCFA, mette a disposizione dell'Amministrazione finanziaria tutti i dati oggettivi e fattuali relativi all'immobile (planimetria, distribuzione degli ambienti, superficie, etc.). Trattandosi di elementi già conosciuti dal contribuente che li ha dichiarati, l'Amministrazione non ha l'onere di evidenziarli in dettaglio nell'avviso di accertamento.

L'Ufficio deve piuttosto concentrarsi sugli elementi di divergenza rispetto a quelli dichiarati, quali una diversa valutazione tecnica, ovvero la contestazione dei fatti dichiarati.

Secondo la giurisprudenza accolta nella sentenza in commento, nel caso di una diversa valutazione tecnica, la motivazione può essere assolta in forma *semplice*, dato che le circostanze fattuali sono incontestate, mediante la semplice indicazione della nuova classe e rendita (Cass. n. 2268/2014; n. 5404/2012; n. 14379/2011).

Diverso è il caso in cui l'accertamento catastale si basi su una diversa valutazione degli elementi di fatto rispetto a quelli dichiarati. In questo caso, la semplice indicazione della nuova classe (e relativa rendita) non è sufficiente, e l'Ufficio ha l'onere di specificare nell'avviso le differenze riscontrate e le ragioni per cui gli elementi di fatto proposti dal contribuente sono stati disattesi.

Occorre infatti fornire al contribuente tutti gli elementi necessari per comprendere il fondamento della rettifica, consentendogli di approntare un'adeguata strategia difensiva, e circoscrivere l'oggetto della controversia, come ora espressamente previsto nell'art. 7 bis, secondo comma, l. n. 212/2000 (cfr. Cass. n. 12777/2018, n. 31809/2018, n. 12497/2016; n. 30166/2019; n. 24677/2022).

Non pare invece del tutto pertinente il riferimento nella sentenza in commento a Cass. 6970/2023, che è relativa al classamento delle centrali geotermiche.

Un tema correlato – e regolato in base alla medesima logica – riguarda la necessità di effettuare il sopralluogo dell'immobile in accertamento. Secondo Cass. n. 5175/2020, il

sopralluogo non è necessario quando il nuovo classamento consegue a una denuncia di variazione DOCFA presentata dal contribuente; è invece necessario nel caso di accertamento d'ufficio, o di variazione non dichiarate (conforme, Cass. n. 374/2017).

Giuseppe Pizzonia

Riferimenti normativi: art. 2, d.l. n. 16/1993; d.m. 19 aprile 1994, n.701.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 2268/2014; 5404/2012; 14379/2011; n. 12777/2018, n. 31809/2018, n. 12497/2016; n. 30166/2019; n. 24677/2022; n. 5175/2020; n. 374/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3403/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Vivarelli.

Catasto - Classamento – Categoria A/7 – Unità in corso di costruzione – Immobile allo stato grezzo - Correzione classamento errore originario e preesistente - Rettifica in categoria A/3 - Efficacia retroattiva (ex tunc) - Accertamento Imu – Presupposto impositivo – Produzione documentale in appello – Decadenza ex art. 32 d.lgs. 546/1992.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di Imu, la rettifica del classamento catastale dalla categoria A/7 (villini) alla categoria F/3 (unità in corso di costruzione) spiega effetti retroattivi quando la variazione mira alla correzione di un errore originario di accatastamento e non risulta fondata su elementi nuovi o sopravvenuti rispetto alla situazione di fatto esistente al momento dell'originaria iscrizione catastale. In tale ipotesi, è illegittimo il recupero dell'Imu per le annualità antecedenti alla variazione qualora risulti provato che l'immobile era, già nel periodo d'imposta accertato, allo stato grezzo e non ultimato, con conseguente insussistenza del presupposto impositivo Imu.

Viene inoltre ritenuta inammissibile la produzione documentale tardiva da parte del Comune poiché depositata oltre il termine perentorio di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, richiamato dall'art. 61 del medesimo decreto.

COMMENTO

Nel respingere l'appello del Comune, la sentenza in questione affronta il rapporto tra classamento catastale e presupposto sostanziale dell'Imu, muovendo dalla distinzione concettuale, elaborata dalla consolidata giurisprudenza di legittimità (*ex pluribus* Cass. civ. Sez. V, Ord. n. 21010/2024), tra variazioni catastali a carattere innovativo e rettifiche aventi funzione correttiva di errori originari – preesistenti - di accatastamento.

Tale distinzione assume rilievo dirimente in quanto solo la rettifica correttiva, incidendo su un vizio intrinseco dell'atto originario di classamento, è idonea a spiegare effetti retroattivi (*ex tunc*), mentre le variazioni fondate su elementi nuovi e sopravvenuti di mutamento dello stato dell'immobile producono effetti esclusivamente prospettici (*ex nunc*).

Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria ha qualificato la variazione dalla categoria catastale da A/7 in categoria catastale F/3 quale rettifica di un errore originario, valorizzando un comprovato quadro probatorio dal quale emerge che l'immobile, pur formalmente censito come “*ultimato*”, era in realtà da ritenersi allo “*stato grezzo*” sin dall'origine.

In particolare, il Collegio attribuisce rilievo decisivo alla perizia tecnica asseverata, al repertorio fotografico e alla mancata presentazione della fine lavori, ritenendo che tali elementi possano consentire di ricostruire in modo attendibile la reale consistenza dell'immobile nel periodo d'imposta oggetto di accertamento (2017). In tale prospettiva, il dato catastale perde la sua funzione di presunzione assoluta del presupposto impositivo Imu e viene ricondotto al suo corretto ruolo di elemento indiziario, superabile mediante idonea prova contraria.

La sentenza testé citata trova pieno riconoscimento nell'orientamento della Corte di Cassazione (Cass. civ. Sez. V, Ord. n. 21010/2024) secondo cui il contribuente ha diritto di

ottenere la rettifica della rendita catastale proposta “*quando la situazione di fatto o di diritto denunciata non corrisponda al vero, senza limiti temporali*”.

Difatti, la rendita catastale non ha mai efficacia costitutiva diretta di alcuna obbligazione fiscale ma solo una efficacia riflessa ai fini delle imposte sul reddito complessivo, ai fini delle imposte sul patrimonio immobiliare e ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari; la rendita catastale non forma oggetto di una dichiarazione annuale del contribuente e non esaurisce la propria efficacia con riguardo ad una singola annualità d'imposta, avendo - al contrario - efficacia pluriennale escludente in radice qualsiasi ipotesi di definitività o irrevocabilità. Ne consegue che, avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione. Pertanto, così come l'A.F. può sempre intervenire a rettificare la rendita proposta dal contribuente, senza conseguente caducazione dei suoi poteri accertativi, non vi è ragione per cui quest'ultimo - avvedutosi dell'errore dichiarativo - non possa correggere i propri errori od omissioni, ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retraibile dall'immobile.

Di qui, l'efficacia retroattiva ogniqualvolta la rettifica sia diretta alla correzione di un errore materiale originario.

In tale prospettiva, la decisione del collegio assume dunque rilievo in relazione al superamento degli errori imputabili al contribuente nella fase dichiarativa e catastale, tra cui l'originaria attribuzione di un classamento – non coerente con lo stato reale dell'immobile – ritenendo che tale errore “*materiale*” non possa cristallizzare una imposizione fondata su presupposti non corrispondenti alla realtà fattuale. Invero, la pronuncia valorizza – in modo implicito ma significativo – il c.d. principio della prevalenza della sostanza sulla forma, escludendo che un errore formale del contribuente possa legittimare una pretesa impositiva in contrasto con l'effettiva capacità contributiva desumibile dalla concreta consistenza dell'immobile.

Sul piano squisitamente processuale, poi, la pronuncia in commento presenta profili di interesse anche in relazione alla rigorosa applicazione delle preclusioni istruttorie in sede appello, dichiarando inammissibile la produzione documentale tardiva dell'Ufficio e affermando nuovamente la perentorietà dei termini di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 a tutela del contraddittorio e del diritto di difesa della parte appellata.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: Art. 53 Cost.; d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 32 e 61 e d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 26/07/2024, n. 21010, negli stessi termini sentt. nn: Cass., Sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7042; Cass., Sez. 6-5, 31 maggio 2017, nn. 13845, 13846, 13847 e 13848; Cas., Sez. 6A-5, 6 giugno 2017, n. 14739; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13656; Cass., Sez. 5, 17 maggio 2019, n. 13345; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2019, nn. 24279 e 24280; Cass., Sez. 6-5, 17 ottobre 2019, n. 26392; Cass., Sez. 6A-5, 7 novembre 2019, nn. 28635 e 28636; Cass., Sez. 6-5, 27 ottobre 2021, n. 30271; Cass., Sez. 6-5, 28 ottobre 2021, nn. 30443, 30444 e 30445).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3442/2025, depositata il 30/05/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Catasto - Rendita catastale – Accertamento di rettifica catastale – Immobili censiti in categoria speciale “D” – Fondatezza e motivazione dell'accertamento – Metodologia di stima – Stima diretta – Criteri di stima – Rilevanza del valore dell'asset al biennio censuario '88/'89 – Saggio di fruttuosità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In sede di accertamento catastale di un immobile censito in categoria speciale “D”, l’Ufficio procede alla definizione della rendita catastale dell’*asset* con stima diretta, ovverosia con il criterio della stima puntuale mirata a determinare il più probabile valore di mercato della struttura riferito all’epoca censuaria 1988/89, utilizzando quale parametro tecnico la consistenza lorda dell’immobile, rilevata dalla planimetria depositata dalla parte, opportunamente differenziata secondo la specifica destinazione d’uso dei vari locali e delle pertinenze, e quale parametro economico i prezzi di comune commercio, attraverso il consolidato saggio di fruttuosità. Si rende altresì necessaria una motivazione, sia pure implicita, dell’atto amministrativo di attribuzione della rendita, al quale dovrà pertanto essere allegata la documentazione tecnica-estimale essenziale, dove viene specificato tutto l’*iter* estimativo, il criterio di stima adottato, l’epoca di riferimento dei prezzi di mercato e i relativi conteggi.

COMMENTO

Nel confermare la legittimità dell’operato dell’Amministrazione catastale in sede di rettifica della rendita catastale di un immobile appartenente alla categoria “D” (speciale), la sentenza in commento chiarisce la metodologia di stima che l’Ufficio deve osservare per la valorizzazione catastale di tale tipologia di immobili nonché la necessità che la stessa sia esplicitata adeguatamente nell’avviso di accertamento al fine di porre il contribuente in condizione di comprendere l’*iter* estimativo anche ai fini della contestabilità della rettifica in sede giudiziale.

Il tutto in ossequio a quanto già diffusamente condiviso dalla giurisprudenza di vertice.

Gli immobili censiti nella categoria catastale “D” sono immobili a destinazione speciale (industriale/commerciale), così definiti in quanto dotati di caratteristiche costruttive e funzionali tali da renderli non facilmente riconvertibili ad altri usi senza interventi particolari.

In ragione delle specifiche peculiarità di tali immobili, per i quali non sono applicabili le tariffe catastali mancando un mercato omogeneo di riferimento, l’art. 30 del d.P.R. n. 1142 del 1949 prevede che l’accertamento catastale degli immobili della categoria speciale “D” debba essere eseguito mediante la “stima diretta”, ossia in base al valore tecnico-economico del fabbricato (sulla necessità della stima diretta in quanto presupposto e fondamento motivazionale dell’avviso di accertamento catastale degli immobili della categoria “D”, cfr. Cass., sent. nn. 8951/2019).

Sul punto, con la circolare 6/T del 30 novembre 2012, l’Amministrazione finanziaria ha precisato che con la locuzione “stima diretta” si intende *“la stima effettuata in maniera puntuale sugli immobili a destinazione speciale (D) o particolare (E), per i quali, proprio in relazione alla peculiarità delle relative caratteristiche, non risulta possibile fare riferimento al sistema delle tariffe”*.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, con la sentenza in commento, ribadisce la correttezza di tale metodologia di stima, enucleando le quattro fasi in cui si articola l’*iter* logico procedurale che sottende alla stima del più probabile valore di mercato del cespite, ossia: 1) discrimine delle consistenze lorde imposto dal comma 2 ultimo periodo dell’art. 1, d.m. n. 701/94, che fa riferimento all’art. 56 del regolamento per la formazione del Nuovo Catasto Edilizio Urbano, approvato con d.P.R. n. 1142/1949, il quale, per gli immobili a destinazione speciale dispone che il computo della consistenza lorda deve essere espressa attraverso il volume lordo vuoto per pieno, ossia, poiché il parametro economico unitario è espresso in euro/mq lordo, la stessa consistenza deve essere espressa attraverso la superficie lorda, ossia quella racchiusa nel suo perimetro esterno, al lordo dei muri perimetrali dei divisori interni e dei collegamenti verticali; 2) stima del valore unitario riferito al biennio di riferimento delle stime catastali (1988/89); 3) stima del più probabile valore di mercato del cespite, ottenuto moltiplicando il valore unitario per la superficie totale lorda, rilevata dalla planimetria depositata dalla parte; 4) applicazione del saggio di fruttuosità del 2% al più probabile valore di mercato per ottenere la rendita dell’unità immobiliare.

Il d.m. 20 gennaio 1990 del Ministro delle Finanze (*“Revisione generale degli estimi del catasto edilizio urbano”*, GU Serie Generale n. 31 del 7 febbraio 1990) specifica il biennio 1988/1989 come epoca censuaria di riferimento per la determinazione della rendita catastale degli immobili di categoria speciale (D) : *“Il valore unitario di mercato da porre a base per la determinazione delle tariffe nonché per le rendite catastali delle unità immobiliari a destinazione speciale o particolare, sarà determinato come media dei valori riscontrati nel biennio 1988-1989”*. La stessa Agenzia del Territorio, nella Circolare n. 6/2012, ha espressamente chiarito che *“il momento della revisione generale degli estimi, che attualmente coincide con il biennio economico 1988-89, è il tempo nel quale occorre “fotografare” lo stato delle cose”*. Coerentemente, si è espressa la giurisprudenza di legittimità (*ex pluribus*, Cass. n. 21471/2022).

Nell'indicare compiutamente la metodologia che l'Ufficio deve adottare per la stima della rendita catastale della tipologia di immobili in esame, la sentenza in commento chiarisce altresì la necessità che l'avviso di accertamento sia sul punto adeguatamente motivato, recando, nella relazione di stima ivi allegata, tutti gli elementi tecnici ed economici utilizzati per la determinazione della rendita catastale accertata, idonei a porre il contribuente nelle condizioni di verificare - ed eventualmente contestare - il criterio di stima adottato, la consistenza lorda computata e il prezzo di mercato unitario determinato.

Simona Moschella

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 1142 del 1949, art. 30; d.m. n. 701/94, art. 1; d.m. 20 gennaio 1990 del Ministro delle Finanze.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 8951/2019; n. 21471/2022.

Prassi: circolare 6/T del 30 novembre 2012 dell'Agenzia del Territorio.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3796/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Liotta - Rel. Baldovini.

Catasto - Maggiore rendita catastale - Omessa previa notifica classamento catastale –Mero inserimento rendita catastale in banca dati catastale - Insufficienza – Accertamento IMU - Illegittimità Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Comune non può pretendere l'Imu calcolata su di una maggiore rendita catastale se il relativo atto di classamento o riclassamento non è stato previamente notificato al contribuente.

COMMENTO

La vicenda riguardava due avvisi di accertamento Imu emessi da Roma Capitale per le annualità 2015 e 2016, aventi ad oggetto un immobile sito in Roma. Il Comune aveva richiesto una maggiore imposta assumendo come base imponibile una rendita catastale notevolmente più elevata rispetto a quella storica utilizzata dalla società contribuente. Tuttavia, tale maggiore rendita derivava da un atto catastale che, come emerso in giudizio, non era mai stato notificato alla contribuente prima degli avvisi Imu.

Sia in primo che in secondo grado la contribuente ha correttamente posto al centro della controversia il disposto dell'art. 74, comma 1, l. n. 342/2000, secondo cui gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione ai soggetti intestatari: in altri termini, la mera esistenza di una diversa rendita negli archivi catastali non è sufficiente a legittimare la maggiore Imu. Finché il relativo atto non venga ritualmente notificato, esso non può produrre effetti nei confronti del contribuente, e non può quindi legittimare pretese tributarie comunali fondate sul nuovo valore.

Nel caso esaminato, la società aveva continuato a versare l'Imu sulla base della rendita originaria, pari ad € 3.981,73, non avendo mai ricevuto alcun provvedimento di revisione. Il Comune, invece, pretendeva di calcolare il tributo sulla ben più elevata rendita di € 8.486,99, asseritamente derivante dalla revisione del classamento nell'ambito della microzona 20 di Roma. Ma proprio in giudizio era emerso che l'avviso catastale presupposto non era stato notificato; anzi, la stessa Agenzia del Territorio aveva ammesso che tale notifica sarebbe intervenuta solo successivamente.

I Giudici tributari hanno accolto integralmente questa impostazione. La sentenza di secondo grado ha infatti rilevato che l'avviso catastale presupposto al recupero dell'imposta era stato notificato alla società solo in data successiva agli avvisi Imu impugnati, ma non solo: l'atto catastale, una volta notificato, era stato poi autonomamente impugnato e, infine, annullato con sentenza definitiva. Da ciò la Corte ha tratto una conseguenza lineare: la sequenza degli eventi confermava la correttezza della decisione di primo grado e imponeva il rigetto dell'appello del Comune.

Il principio che si ricava dalla pronuncia è molto chiaro e di ampia portata applicativa: la rendita catastale non notificata è fiscalmente inefficace nei confronti del contribuente. Di conseguenza, anche gli atti impositivi successivi che su di essa si fondano — come avvisi di accertamento Imu, Imu arretrata o altri recuperi d'imposta immobiliare — risultano illegittimi. Non è sufficiente, per l'ente impositore, richiamare l'avvenuto aggiornamento del dato catastale o l'inserimento della nuova rendita in banca dati. Occorre che il contribuente abbia ricevuto formale conoscenza dell'atto nei modi previsti dalla legge.

La decisione conferma dunque un presidio essenziale di legalità e di tutela del diritto di difesa: in materia catastale e tributaria, la notificazione non è una formalità secondaria, ma una condizione di efficacia dell'atto. E senza efficacia dell'atto presupposto, non può reggere la successiva pretesa impositiva del Comune

Giuseppe Marino

Riferimenti normativi: art. 74, comma 1, l. n. 342/2000.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5812/2025, depositata il 01/01/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Catasto - Tasi – Rendita catastale – Omessa notifica della variazione – Art. 74 l. 342/2000 – Efficacia della rendita – Presupposto impositivo – Dichiarazione di successione – Natura fiscale – Non attributiva di diritti reali – Sanzioni – Buona fede – Accoglimento.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di Tasi, l'omessa notifica dell'atto attributivo o modificativo della rendita catastale, adottato successivamente al 31 dicembre 1999, ne preclude l'utilizzabilità ai fini della determinazione della base imponibile, ai sensi dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000.

La notificazione della rendita costituisce, infatti, presupposto necessario per la sua efficacia nei confronti del contribuente, ferma restando la possibilità per l'ente impositore di applicarla, una volta notificata, anche per annualità pregresse ancora accertabili, in ragione della natura dichiarativa dell'atto attributivo della rendita.

La dichiarazione di successione, quale adempimento fiscale, non ha natura costitutiva né attributiva di diritti reali, sicché la sua omissione non comporta il trasferimento automatico di cespiti non rientranti nel patrimonio del *de cuius*.

COMMENTO

Nell'accogliere l'appello delle contribuenti, la Corte individua nel difetto di notificazione della rendita catastale modificata un vizio strutturale della pretesa impositiva, riaffermando la funzione garantistica dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000. La notificazione non costituisce un mero adempimento formale, bensì il presupposto indefettibile affinché l'atto catastale

possa produrre effetti nei confronti del contribuente e incidere sulla determinazione della base imponibile.

La decisione si muove lungo una linea di equilibrio già tracciata dalla giurisprudenza di legittimità: da un lato, riconosce la natura dichiarativa dell'atto attributivo della rendita, che può esplicare effetti anche per annualità pregresse ancora accertabili; dall'altro, condiziona tale efficacia alla previa conoscenza legale dell'atto, quale imprescindibile presidio del diritto di difesa.

Di particolare interesse è il passaggio in cui il Collegio esclude che la dichiarazione di successione possa assumere valenza costitutiva o traslativa di diritti reali. Essa resta un atto di natura fiscale, incapace di modificare la titolarità dei cespiti, con la conseguenza che eventuali omissioni non possono legittimare una pretesa impositiva su beni non effettivamente appartenenti al patrimonio del de cuius.

La pronuncia si segnala, dunque, per la chiarezza con cui distingue tra efficacia sostanziale della rendita e sua opponibilità al contribuente, riaffermando che il potere impositivo deve esercitarsi nel rispetto del principio di conoscibilità dell'atto e della correlazione tra presupposto reale e base imponibile

Carla Desirée Meringolo

Riferimenti normativi: l. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74; d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19; l. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1 commi 639 e ss.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. S.U. n. 3160/2011; sent. nn. 1439/2017; 4613/2018; 24532/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6218/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Catasto – Notifica da parte dell'Agenzia del Territorio – Effetti ai fini del calcolo dell'Imu.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte affronta il tema della conoscenza della variazione notificata dall'Agenzia del Territorio della rendita catastale determinata in via definitiva e le conseguenze sul calcolo dell'IMU e sull'avviso di accertamento emesso, pari alla differenza tra quanto pagato sulla base della rendita provvisoria e quanto il contribuente avrebbe dovuto in base alla rendita catastale definitiva. Il contenzioso devoluto ai Giudici di appello infatti origina dalla notifica, da parte della società Municipia Spa, società incaricata dal Comune di Ardea per la riscossione dei tributi locali, di un avviso di accertamento Imu relativo all'anno 2018. Il contribuente contestava l'atto impositivo sostenendo nel ricorso introduttivo l'avvenuta mancata notifica della nuova rendita catastale dell'immobile da parte dell'Agenzia Entrate – Territorio e conseguentemente l'illegittimità dell'avviso di accertamento per l'assenza dell'atto presupposto asseritamente non conosciuto. La Corte di primo grado accoglieva il ricorso sul presupposto dell'assenza della notifica dell'avvenuta modifica della rendita catastale, atto pertanto sconosciuto dal contribuente e, come tale, non opponibile allo stesso per l'assenza di prova dell'avvenuta notifica, criticità che travolgeva il successivo avviso di accertamento. La società Municipia Spa ed il Comune di Ardea, quale ente creditore, ricorrevano avverso la sentenza presso la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, producendo prova del ritiro della raccomandata con la quale veniva notificata la variazione della rendita, avvenuto in data 1 agosto 2022, non impugnata, rendendola così definitiva. Il contribuente si costituiva nel giudizio. La Corte adita, alla luce della prova versata nel fascicolo processuale, prendeva atto dell'avvenuta notifica della variazione della rendita catastale, della sua definitività per mancata opposizione, e la conseguente legittimità dell'avviso accertamento Imu, stante la nuova base imponibile sulla quale applicare l'imposta. La Corte sulla base della documentazione e la diretta riferibilità del calcolo Imu alle risultanze catastali, accoglieva l'appello con condanna dell'appellato alla refusione delle spese di lite, ciò anche se la notifica della nuova rendita era avvenuta successivamente al periodo di imposta Imu oggetto di

accertamento, ritenendo, la Corte, la possibilità di recuperare anche gli anni precedenti l'avvenuta notifica, nei limiti della prescrizione.

COMMENTO

La sentenza dei giudici di appello accoglie le richieste dell'ente creditore e della società officinata dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi locali, avendo avuto prova della conoscenza, da parte del contribuente, stante la verificata correttezza della notifica della rendita catastale definitiva attribuita dalla Agenzia delle Entrate – Territorio e sul presupposto che l'accertamento Imu, sulla nuova rendita, anche se notificata successivamente, può spingersi negli anni a ritroso sino ai limiti dei termini di prescrizione.

L'argomento principale sulla base del quale è stata riformata la sentenza di primo grado, è documentale essendo legato alla presenza di documentazione atta a provare l'avvenuta notifica della nuova rendita catastale. Il punto assume, in primo luogo, interesse procedurale in quanto evidenzia come il divieto di depositare nuovi documenti in appello nel contenzioso tributario opera per i ricorsi notificati a partire dal 5 gennaio 2024 in virtù della riforma del d.lgs. 220/2023 che ha introdotto il principio di divieto generale di nuovi mezzi di prova, circostanza che non trova rilievo nella fattispecie essendo antecedente il ricorso introduttivo. Sicché il deposito della prova dell'avvenuta notifica rientra a pieno titolo nel processo.

Tornando al tema specifico affrontato dai giudici di appello, l'aspetto più interessante è la individuazione del momento in cui assume efficacia la nuova rendita attribuita dall'Agenzia delle Entrate – Territorio, con particolare riferimento all'Imu, imposta la cui base imponibile è funzione della rendita catastale. Per inquadrare il tema è necessario premettere che l'effetto della variazione della rendita catastale si basa su date diverse a seconda del motivo per cui è avvenuta la variazione. Infatti, se il contribuente richiede la variazione a seguito di ristrutturazioni o comunque modifiche della consistenza dell'immobile, la nuova rendita è immediatamente valida, a partire dalla data di presentazione della richiesta. Se invece la modifica è d'ufficio, ossia per aggiornamenti o revisione dei parametri, prende effetto dalla data dell'avvenuta notifica, come stabilito dall'articolo 74 della legge n. 342/2000. Un terzo scenario è quando la variazione avviene per un accertamento che corregge l'estimo. Se è dovuta a un errore riconducibile all'ufficio quale l'inserimento dati o a una valutazione sbagliata, vi è un'efficacia ex tunc, risalente al momento dell'originario classamento. Se, al contrario, l'errore è del contribuente, la nuova rendita ha effetto dalla data della richiesta di rettifica con una conseguente efficacia ex nunc. Quindi, l'efficacia giuridica della variazione della rendita catastale non sempre coincide con quella fiscale, che segue spesso tempistiche diverse.

Una recente ordinanza della Cassazione, n.21908 del 2 agosto 2024 ha confermato che, ai fini Imu, deve essere considerata la rendita catastale vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione. La regola generale è quindi che se la rendita cambia durante l'anno, la decorrenza per l'Imu è dal 1° gennaio dell'anno successivo.

Viceversa le variazioni della rendita catastale dovute a correzioni di errori materiali o a modifiche nella consistenza o nella destinazione d'uso, segnalate dal contribuente stesso, non seguono questa regola. In questi casi, l'Imu decorre dalla data della denuncia di variazione.

Un'altra eccezione riguarda la rettifica della rendita proposta, cioè quella indicata dal contribuente tramite la procedura DOCFA. Tale rendita rimane provvisoria finché gli uffici competenti non la convalidano o rettificano entro 12 mesi. Si arriva così alla determinazione della rendita catastale definitiva, che viene notificata al contribuente, da cui decorrono i 60 giorni per un eventuale ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria.

La Cassazione stabilisce che l'efficacia retroattiva della rendita definitiva ai fini Imu parte dalla data della variazione, ovvero dalla denuncia del contribuente. Il caso esaminato dalla Corte, seppur non specificato, dovrebbe riguardare quest'ultima fattispecie. Infatti nella sentenza si

parla di “rendita catastale definitiva” facendo presupporre la precedente esistenza di una “rendita catastale proposta/provvvisoria” derivante dall’aver il contribuente attivato la procedura cosiddetta “DOCFA” in virtù di variazioni alla consistenza dell’immobile. Se ciò fosse, l’applicazione della nuova rendita ai fini Imu, retroagisce alla data di denuncia della variazione da parte del contribuente, circostanza in verità che non risulta esplicitamente segnalata in seno alla sentenza che fa viceversa esclusivo riferimento ai termini di prescrizione, termine che in alcune fattispecie, come illustrato, non risulta dirimente.

Massimo Cinesi

Riferimenti normativi: art. 74 della legge n. 342/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n.21908 del 2 agosto 2024; Corte di Cassazione ordinanza n.22582 del 04/08/2025; Corte di Cassazione ordinanza n. 31250 del 21 ottobre 2022; Corte di Cassazione ordinanza n. 18566 del 30 giugno 2023.

Prassi: Circolare Agenzia Entrate n. 7/E del 17 marzo 2022; Circolare n. 7/T del 4 luglio 2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7479/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Catasto - Rendita catastale – Immobili – Notifica degli atti – Sanzioni – Elemento soggettivo – Elemento oggettivo.

SINTESI DELLA SENTENZA

Gli atti attributivi e modificativi della rendita catastale sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione ai soggetti intestatari e non dalla mera registrazione della variazione catastale. L’ente impositore deve tener conto degli effetti della mancata o tardiva notifica anche ai fini dell’erogazione delle sanzioni di cui all’art. 5 d.lgs. n. 472/1997, infatti in assenza di prova della notifica della nuova rendita, l’Ente non può legittimamente imputare al contribuente un comportamento colpevole, né applicare sanzioni basate su un atto inefficace al tempo dell’omissione. La mancata conoscenza legale della rendita esclude la colpevolezza del soggetto passivo.

COMMENTO

In tema di modifica della rendita catastale, l’art. 74 l. 342/2000 chiarisce che a partire dal 1° gennaio 2000, tutti gli atti modificativi e attributivi delle rendite catastali sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell’ufficio competente.

La giurisprudenza di legittimità, sul punto, evidenzia che il legislatore non abbia voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, ma segnare il momento a partire dal quale l’amministrazione comunale può richiedere l’applicazione della nuova rendita ed il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa, non potendosi confondere l’efficacia della rendita catastale, coincidente con la notificazione dell’atto, con la sua applicabilità, che va invece riferita all’epoca della variazione materiale che ha portato alla modifica.

In relazione all’applicazione delle sanzioni, l’art. 5 del decreto legislativo n. 472 del 1997 prevede che nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

I giudici condivisibilmente ritengono che non debba essere applicata la sanzione, poiché la norma richiama il generale principio di colpevolezza, che richiede l’accertamento dell’elemento soggettivo del dolo o della colpa. Nel caso contrario, si imporrebbe una responsabilità oggettiva per il contribuente, in contrasto con i principi costituzionali di legalità e colpevolezza dell’azione sanzionatoria tributaria.

Duccio Casciani

Riferimenti normativi: art. 74 l. 342/2000, art. 5 d.lgs. 472/1997, art. 23 e art. 97 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Ord. Cass. n. 21013/2024 e n. 21091/2024, Cass. 24815/2019,

Riferimenti di prassi: Circolare n. 7/E del 2022.

CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1385/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Contributo Unificato Tributario - CUT - Invito di pagamento - Ricorso – Atto proposto per motivi aggiunti – Pagamento ulteriore per contributo unificato – Art. 13, comma 6-bis, d. P.R. n. 115/2002 – Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La questione attiene il ricorso proposto al T.A.R. avverso il corso-concorso per dirigenti scolastici, bandito dal Ministero dell'Istruzione, e dall'atto per motivi aggiunti (modifica graduatoria di merito) per cui la contribuente non provvedeva al contestuale pagamento del relativo contributo unificato e la segreteria del Tribunale, riscontrata l'omissione tributaria, notificava all'interessata l'invito al pagamento.

La Corte ha ritenuto, avallando i giudici di primo grado, che non vi è alcun ampliamento del *thema decidendum* della controversia in quanto si impugna sempre la graduatoria che è stata successivamente rettificata; trattasi di atti appartenenti alla medesima sequenza procedimentale.

COMMENTO

Il contributo unificato tributario (CUT) - entrata tributaria in cui si identificano le caratteristiche essenziali del tributo ossia la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa -, viene calcolato in base alla dichiarazione di valore del contribuente e, ai fini del relativo calcolo, si considera soltanto il valore della domanda e non il valore degli atti indirettamente impugnati.

Nel processo tributario, il CUT - va calcolato in base al valore della controversia dichiarata dal ricorrente, per ogni atto impugnato anche in appello, che corrisponde al valore del tributo, al netto di interessi e sanzioni -, va determinato ai sensi dell'art. 14, co. 3-bis, P.R. n. 115/2002.

In caso di impugnazione con unico ricorso di una serie di atti, infatti, il contributo deve essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà dalla sommatoria dei contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi, in quanto la facoltà di proporre un ricorso unitario per impugnare plurimi atti impositivi risponde solo ad esigenze di economia processuale e non di risparmio di spesa per il ricorrente.

Nel caso di specie la Corte ha premesso che, in tema di processo amministrativo, al fine di stabilire se sia dovuto o meno il contributo unificato in caso di deposito di motivi nuovi con i quali si impugnino nuovi atti, non rileva la distinzione tra motivi propri ed impropri, ma il livello di connessione tra gli atti amministrativi impugnati.

Premesso che con l'atto per motivi aggiunti è stato impugnato un Decreto Dipartimentale che rettificava il precedente Decreto già gravato di ricorso, dalla ricostruzione in fatto esposta nel secondo ricorso appare condivisibile l'affermazione ivi contenuta secondo cui i motivi aggiunti avevano ad oggetto un "provvedimento consequenziale a tutti gli atti impugnati con il ricorso principale"; circostanza che, del resto, trova riscontro nel fatto che nell'atto per motivi aggiunti risultano specificamente riportati "i motivi di illegittimità già dedotti nel ricorso principale".

Ad avviso della Corte, dunque, è stata condivisa la valutazione del primo giudice secondo cui "Non c'è alcun ampliamento: si impugna sempre la graduatoria che è stata successivamente rettificata. Trattasi di atti appartenenti alla medesima sequenza procedimentale".

L'assoggettamento al contributo unificato, secondo consolidata giurisprudenza civile e unionale, va escluso laddove il ricorso aggiuntivo "abbia per oggetto uno o più atti in rapporto

di pregiudizialità-dipendenza con il provvedimento originariamente impugnato, dando luogo a una connessione cd. forte fra atti” (vd. Cass. n. 31151/2021).

Per quanto sopra, la Corte non ha accolto il ricorso dell'ufficio finanziario, nulla disponendo per le spese di lite attesa la mancata costituzione della contribuente (parte appellata.).

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 14, comma 3-bis, d.P.R. n. 115/2002.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 27168/2024; Cass. n. 25607/2024; Cass. n. 26439/2024; Cass. n. 25729/2022; Cass. n. 31294/2021; Cass. n. 23691/2020; Cons. Stato Sez. V, n. 202/2011; Cons. Stato Sez. IV, n. 8251/2010; Cons. Stato, Sez. VI, 17 marzo 2010, n. 1564; sent. 6/10/2015 Corte Giustizia Europea causa C-61/14; CGT 1° gr Puglia n. 3953/2024; Comm. trib reg. Liguria, Sez. 1, n. 567/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2499/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Contributo Unificato Tributario- Motivi aggiunti – Esenzione – Rapporto di pregiudizialità con il ricorso originario – Petitum invariato.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il TAR Lazio proponeva appello contro la sentenza di primo grado della CGT di Roma che aveva accolto il ricorso del contribuente, esentandolo dal versamento del contributo unificato relativo ai motivi aggiunti depositati nell'ambito di un giudizio amministrativo. La Corte di secondo grado ha respinto l'appello, ritenendo che i motivi aggiunti fossero dichiaratamente confermativi del provvedimento originario e in rapporto di pregiudizialità con il ricorso iniziale. Non vi era un reale ampliamento del *petitum*, ma una semplice replica alle integrazioni documentali depositate dall'amministrazione. L'orientamento giurisprudenziale recente conferma che l'esenzione dal contributo unificato può applicarsi quando i motivi aggiunti integrano le censure già proposte senza modificare l'oggetto del giudizio.

COMMENTO

La pronuncia affronta la questione dei motivi aggiunti nel giudizio amministrativo, confermando che il versamento del contributo unificato non è dovuto quando tali motivi si pongono in rapporto di pregiudizialità con il ricorso originario. La decisione valorizza il principio secondo cui non è decisivo l'eventuale ampliamento dell'attività valutativa richiesta al giudice, ma rileva se il *petitum* rimanga invariato e se i nuovi profili prospettati costituiscano integrazione delle censure già sollevate.

Questo orientamento tutela il contribuente e assicura coerenza procedurale, evitando che formalismi e oneri economici aggiuntivi ostacolino il diritto di difesa e la piena valutazione delle ragioni poste a fondamento del ricorso. La Corte richiama inoltre precedenti consolidati, confermando l'univocità della giurisprudenza sul tema dei motivi aggiunti e giustificando la compensazione delle spese del grado.

Marzia Mobrici

Riferimenti normativi: d.lgs. 104/2010; legge 689/1981.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 25729/2022; CGT II grado Lazio: nn. 5063/2023; 4577/2023.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7194/2025,
depositata il 21/11/2025 – Pres. Solaini, Rel. Grechi.**

Contributo Unificato Tributario – Ricorso cumulativo – Richiesta di regolarizzazione – Pluralità di atti – Valore di lite.

SINTESI DELLA SENTENZA

La qualificazione del ricorso come cumulativo, ai fini del contributo unificato, dipende dal contenuto sostanziale delle doglianze: qualora esse investano anche gli atti presupposti mediante la deduzione di vizi autonomi, il contributo unificato è dovuto anche in relazione a tali atti e deve essere determinato cumulativamente per ciascun atto impugnato.

COMMENTO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza in commento, affronta il tema della determinazione del contributo unificato nei casi di ricorsi c.d. cumulativi, ossia proposti avverso una pluralità di atti impositivi.

La controversia trae origine dall'impugnazione, da parte del contribuente, della richiesta di regolarizzazione del contributo unificato emessa dalla Segreteria della Corte di primo grado, con la quale era stata irrogata una sanzione per l'omesso versamento del contributo dovuto. Tale richiesta muoveva dall'assunto secondo cui il ricorso introduttivo del giudizio di merito, sebbene formalmente proposto avverso un'intimazione di pagamento, non si sarebbe limitato a censurare tale atto, ma avrebbe esteso le proprie doglianze anche alle cartelle di pagamento e agli avvisi di accertamento esecutivi ad essa sottesi. Su tale base, la Segreteria aveva qualificato il ricorso come cumulativo, con la conseguente necessità di rideterminare il contributo unificato con riferimento a ciascun atto ritenuto autonomamente impugnato. Il contribuente, per contro, contestava tale ricostruzione, sostenendo che le censure formulate integravano esclusivamente vizi propri dell'intimazione di pagamento e che, pertanto, il valore della lite e il correlato contributo unificato dovessero essere determinati con esclusivo riferimento a tale atto.

Nel dirimere la controversia, la Corte chiarisce che, ai fini della qualificazione del ricorso come cumulativo, occorre avere riguardo non alla sua qualificazione formale, bensì al contenuto sostanziale delle censure dedotte. In particolare, qualora il ricorso faccia valere vizi autonomi riferibili agli atti presupposti - quali, come nel caso di specie, la nullità o l'inesistenza della notifica delle cartelle e degli avvisi sottesi ovvero l'intervenuta prescrizione dei crediti - esso non può ritenersi circoscritto al solo provvedimento formalmente impugnato, ma si estende anche agli ulteriori atti dotati di autonoma rilevanza giuridica, integrando così la fattispecie del ricorso cumulativo. Ne consegue che il contributo unificato deve essere rideterminato sulla base della sommatoria dei contributi dovuti per ciascun atto impugnato, in conformità a quanto previsto dall'art. 14, comma 3-*bis*, del d.P.R. n. 115/2002 (cfr., Cass. Ord. 16284/21).

Giuseppe Emiliano Zucco

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/2002; d.lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16284/21;

Corte Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio: nn. 5750/21; 4365/21, 4018/21, 3227/20.

FINANZA LOCALE - CONTRIBUTI CONSORTILI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4315/2025, depositata il 10/07/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Finanza locale – Contributi consortili – Presupposto impositivo – Beneficio fondiario – Necessità e caratteristiche – Onere della prova – Piano di classifica e perimetro di contribuenza – Superamento della presunzione di vantaggiosità per effetto del sopravvenuto art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992 – Prova di un vantaggio diretto e immediato per l'immobile ricadente nel perimetro di contribuenza – Necessità e incombenza sul Consorzio.

SINTESI DELLA SENTENZA

I Consorzi di bonifica sono enti pubblici economici aventi natura privatistica, responsabili della realizzazione e manutenzione delle opere di bonifica, risanamento e miglioramento fondiario loro affidate, e la disciplina generale in materia di contributi di bonifica è dettata dall'art. 860 c.c., il quale dispone che i proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire alla spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere in ragione del beneficio che traggono dalla bonifica, nonché dal R.d. n. 215/1933 recante nuove norme per la bonifica integrale, in forza dei quali dall'iscrizione delle proprietà immobiliari nel perimetro di contribuenza deriva, per il proprietario, l'acquisizione della qualifica di consorziato e la sua partecipazione al Consorzio ed al sostenimento dei relativi oneri, atteso che per poter assolvere i propri fini istituzionali ciascun Consorzio ha il potere di imporre il pagamento di contributi di bonifica ai proprietari degli immobili situati nel perimetro di contribuenza; purtuttavia, affinché il Consorzio sia legittimato a richiedere il pagamento dei contributi di bonifica è necessaria la sussistenza di ulteriori presupposti, non essendo sufficiente la mera inclusione dell'immobile nel comprensorio di bonifica, bensì, a norma del richiamato art. 860 c.c. e dell'art. 10 del citato R.d. n. 215/1933, che sia ravvisabile un beneficio diretto e specifico in favore del contribuente consorziato, che pur non essendo legato, con nesso sinallagmatico di corrispettività, all'attività di bonifica, deve tuttavia necessariamente sussistere per legittimare l'imposizione fiscale, essere valutato con cadenza annuale sulla base dei reali incrementi di valore del fondo determinati dalle opere di bonifica o dalla loro manutenzione e consistere non solo nella fruizione, ma anche nella fruibilità, comunque concreta e non già meramente astratta, delle opere di bonifica che, in ragione del miglioramento che deriva all'immobile del consorziato, assicura la capacità contributiva e giustifica l'imposizione di una prestazione obbligatoria di natura tributaria. Ciò posto, affinché l'imposizione contributiva sia legittima occorrono l'inclusione del bene nel perimetro di contribuenza e la presenza di un'utilità ovvero di un vantaggio o beneficio concreto sull'immobile da cui deve derivare un incremento di valore fondiario in rapporto causale con l'esecuzione delle opere di bonifica e con la loro manutenzione, beneficio che deve essere immediato e diretto e, quindi, strettamente inerente all'immobile e configurante una sua qualità specifica, tale da incrementarne il valore, non essendo sufficiente un beneficio indiretto quale mero riflesso della sua inclusione nel comprensorio di bonifica, e conseguentemente solo se ricorrono tali requisiti i consorziati sono tenuti al pagamento del contributo consortile, senza che in tema di onere probatorio sia più possibile considerare presunto il presupposto impositivo in presenza di un piano di classifica e dell'inclusione dell'immobile nel piano di contribuenza, con l'onere del contribuente di fornire la prova contraria dell'illegittimità dell'imposizione consortile, considerato che con l'entrata in vigore del novello testo dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992 (introdotto dall'art. 6, comma 1, della l. n. 139/2022) è stata innovata la portata applicativa delle presunzioni di matrice giurisprudenziale, di talché la presunzione di vantaggiosità dell'attività svolta dal Consorzio non è più applicabile e, di conseguenza, l'onere probatorio grava su quest'ultimo a prescindere dalla presenza o meno del piano di classifica e dell'insistenza dell'immobile nel perimetro di contribuenza, ciò che equivale ad affermare che è sempre onere del Consorzio fornire l'effettiva dimostrazione circa la sussistenza dei

presupposti per l'esigibilità dei contributi di bonifica e dimostrare dunque la piena legittimità della pretesa economica addotta.

COMMENTO

La sentenza in rassegna, dotata di ampia e lucida motivazione, si è inserita nel solco del sempre vivace contenzioso relativo ai contributi consortili di bonifica e ha affrontato con taglio sistematico la questione centrale dell'onere della prova del beneficio fondiario, alla luce dello *ius superveniens* introdotto dal novello testo dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 6, primo comma, della l. n. 139/2022 (in vigore dal 16 settembre 2022), il quale com'è noto ora testualmente dispone che *“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”*.

La decisione assume particolare rilievo perché segna una chiara presa di posizione e una decisa inversione di tendenza della Corte di Giustizia Tributaria del Lazio orientata verso il definitivo superamento della presunzione semplice, di matrice giurisprudenziale, di vantaggiosità o beneficio derivante dal piano di classifica e dalla ricomprensione dell'immobile nel perimetro di contribuzione previsti dalla disciplina generale dei contributi consortili, presunzione tradizionalmente sostenuta dagli indirizzi espressi dalla Corte di Cassazione, sebbene con alcune opportune distinzioni o sfumature di pensiero, e tale da comportare una gravosa e spesso diabolica inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, sprovvisto di specifici poteri e mezzi di indagine ma chiamato a dimostrare l'illegittimità dell'imposizione consortile e, in particolare, di non aver goduto di alcun concreto e specifico beneficio o vantaggio dall'attività del Consorzio o il suo inadempimento agli obblighi derivanti dalle indicazioni contenute nel piano di classifica (cfr. *ex multis* Cass. n. 23815/2015; Cass. n. 9511/2018; Cass. n. 11076/2019; Cass. n. 20359/2021; Cass. n. 11431/2022; Cass. n. 26647/2022; Cass. n. 24733/2023; Cass. n. 27734/2024; Cass. n. 4179/2025; Cass. n. 11238/2025).

Sotto l'aspetto sostanziale, giova ricordare che la disciplina dei contributi consortili trova il proprio principale fondamento nell'art. 860 c.c., nell'ormai risalente ma tuttora vigente R.d. n. 215/1933 (specie ai suoi artt. 10 e 11) e nei principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost., i quali ultimi già da tempo hanno consentito alla Corte Costituzionale di offrire un fondamentale apporto di chiarezza a tutela delle parti del rapporto di contribuzione, specificando che il contributo consortile costituisce una prestazione patrimoniale di natura tributaria, legittimata dalla sussistenza di un beneficio diretto e specifico in favore dell'immobile, il quale però deve essere concreto e non meramente astratto per risultare idoneo a giustificare la capacità contributiva del consorziato, e statuendo tra l'altro *“che il contributo consortile di bonifica ha natura tributaria, conformemente alla sua struttura non sinallagmatica, e costituisce un contributo di scopo”* rientrante nella giurisdizione del giudice speciale tributario, che sussiste *“un vero e proprio potere impositivo del consorzio nei confronti dei consorziati sul presupposto della legittima inclusione del bene immobile nel comprensorio di bonifica e del “beneficio” che all'immobile deriva dall'attività di bonifica”*, che *“In ragione di tale qualificazione, il necessario “beneficio” non è espressione di un rapporto sinallagmatico; ma c'è un tributo che può definirsi di scopo, almeno in senso lato, perché destinato ad alimentare la provvista del Consorzio per poter realizzare le opere di bonifica”*, e che *“Nondimeno, nel caso dei contributi consortili di bonifica, il beneficio per il consorziato-contribuente deve necessariamente sussistere per legittimare l'imposizione fiscale”* e *“però consiste non solo nella fruizione, ma anche nella fruibilità, comunque concreta e non già meramente astratta, dell'attività di bonifica, che, in ragione del miglioramento che deriva*

all'immobile del consorziato, assicura la capacità contributiva che giustifica l'imposizione di una prestazione obbligatoria di natura tributaria" (cfr. Corte Cost. n. 188/2018), con la conclusione che l'assoggettabilità a contribuzione consortile presuppone in ogni caso un vantaggio derivato all'immobile incluso nel perimetro consortile dall'attività di bonifica, che poi la giurisprudenza di legittimità ha ulteriormente precisato dover essere una *utilitas* o beneficio di natura fondiaria specifico, particolare e non generico, diretto e conseguito o conseguibile a causa della bonifica stessa, tale cioè da tradursi in una "*qualità*" del fondo o incremento di valore dell'immobile soggetto a contributo, in rapporto causale con le opere di bonifica e con la loro manutenzione (cfr. per tutte Cass., sez. un., n. 8960/1996, citata pure dalla sentenza in disamina, nonché Cass. n. 4144/1996 e Cass. n. 7511/1993).

Tornando all'aspetto probatorio, mentre prima dell'ultima riforma del processo tributario la Corte di Cassazione aveva consolidato un orientamento secondo cui l'approvazione del piano di classifica e l'inclusione dell'immobile nel perimetro di contribuzione determinavano una presunzione semplice di beneficio, superabile dal contribuente mediante prova contraria, secondo un assetto di concezione pretoria in cui il Consorzio era esonerato dalla prova analitica del beneficio e gravava sul contribuente l'onere di dimostrare l'assenza di utilità concreta, generando una significativa compressione del principio generale sull'onere probatorio, dopo la citata introduzione del comma 5-*bis* all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 si intravede infine una svolta, grazie alla decisione del legislatore di ribadire con fermezza che l'onere della prova dei fatti costitutivi della pretesa tributaria grava sull'ente impositore, enunciante un fondamentale principio certamente già esistente ma talora materialmente affievolito, come nel caso sopra trattato.

Orbene, la pronuncia in esame ha valorizzato proprio la predetta innovazione normativa, affermando che di conseguenza non è più applicabile la presunzione di vantaggiosità derivante dal piano di classifica e dall'inclusione dell'immobile nel perimetro di contribuzione e che è il Consorzio a dover dimostrare in giudizio la sussistenza dell'illustrato beneficio concreto e specifico, mediante una idonea prova che deve riguardare il singolo immobile e ciascuna annualità.

La Corte laziale ha dunque recepito una lettura rigorosa della cennata riforma, ritenendola idonea a incidere direttamente sul regime probatorio consolidatosi in materia consortile, in guisa da segnare il superamento della menzionata presunzione generalizzata di "vantaggiosità" e di dar luogo ad un rilevante approdo ermeneutico sulla disposizione del comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, finalmente concepita non più in senso riduttivo come una norma puramente confermativa del già esistente regime della prova, ma come chiave di volta dell'interpretazione da attribuire al riparto dell'onere probatorio in tema d'imposizione.

Alessandro Voglino

Riferimenti normativi: art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992; art. 6, comma 1, della l. n. 139/2022; art. 860 c.c.; artt. 10 e 11 del R.d. n. 215/1933; artt. 3 e 53 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. n. 188/2018; Corte di Cassazione: nn. 7511/1993; 4144/1996; 8960/1996; 23815/2015; 9511/2018; 11076/2019; 20359/2021; 11431/2022; 26647/2022; 24733/2023; 27734/2024; 4179/2025; 11238/2025.

FINANZA LOCALE - IMU – ICI - TASI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 126/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzione – Ente religioso – Abitazione religiosi – Attività amministrativa – Categoria catastale – Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di ente che svolge attività religiosa in via esclusiva, ossia unicamente attività strettamente collegate all'esercizio del culto, non è possibile negare l'esenzione Tasi solo perché una parte degli immobili di proprietà sia destinata ad attività amministrativa, di coordinamento, di organizzazione ecc., definibili come propedeutiche e collaterali ad attività destinate a perseguire in maniera diretta ed immediata lo scopo associativo dell'ente, compresa la destinazione degli immobili esentati a mera abitazione privata dei religiosi, che prova di per sé sola l'esistenza di un collegamento con l'effettivo svolgimento delle attività religiose da parte di costoro.

COMMENTO

La materia del contendere della pronuncia in commento riguarda la sussistenza in capo ad un ente religioso dei requisiti (soggettivo ed oggettivo) per poter beneficiare dell'esenzione Tasi (anno 2017), con riferimento agli immobili di proprietà, destinati alle attività religiose, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992; nonché, il corretto assolvimento dell'onere della prova ad opera delle parti intervenute nel processo.

In particolare, i Giudici hanno esplicitato i requisiti necessari per l'esenzione in commento, come segue: **(i)** immobili utilizzati da enti non commerciali (requisito soggettivo); **(ii)** immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività, tassativamente indicate dalla norma, di assistenza, previdenza, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa, sportiva e di religione o di culto (requisito oggettivo); **(iii)** dette attività devono essere svolte con modalità non commerciali (requisito oggettivo); **(iv)** la dimostrazione dell'esistenza di tali requisiti ricade, in prima battuta, in capo al contribuente (onere della prova).

Invero, uno dei presupposti dibattuti riguardava la circostanza che, in una parte degli immobili in oggetto, l'ente ospitasse dei propri fedeli religiosi; l'Amministrazione comunale contrastava il diritto all'esenzione asserendo che tale circostanza integrasse una mera destinazione ad abitazione privata degli stessi soggetti, non integrando un collegamento con l'effettivo svolgimento delle attività religiose coperte dall'esenzione.

I Giudici, sul punto, richiamando la giurisprudenza di legittimità, hanno chiarito che l'attività di ospitalità dei membri fedeli di una comunità religiosa, svolta con modalità non commerciale, rientra nelle attività dirette alla "formazione del clero e dei religiosi"; infatti, l'attività ricettiva, rivolta a tali membri (religiosi) dell'ente e non necessariamente a soggetti terzi estranei all'ente stesso, può beneficiare dell'esenzione in commento, al ricorrere delle relative condizioni (Cass. ord. n. 17250/2019).

Si segnala che, ad avviso del Collegio Giudicante, la destinazione di parte degli immobili in oggetto a mera abitazione privata dei fedeli religiosi dell'ente prova di per sé l'esistenza di un collegamento con l'effettivo svolgimento delle attività religiose dello stesso ente.

I Giudici, poi, hanno sottolineato come l'ente religioso (contribuente) abbia correttamente assolto l'onere della prova in merito al beneficio richiesto, producendo in giudizio «*copiosa documentazione*»: infatti, si legge nella pronuncia che l'ente, sin dal primo grado di giudizio, abbia prodotto «*atti di provenienza, visure catastali, fotografie attestanti lo stato dei luoghi, certificati di residenza/tesserino pastorale*» nonché «*dichiarazioni pastorali*».

Pertanto, i Giudici hanno ritenuto che, a fronte di ciò, l'onere della prova ricadesse sull'Amministrazione locale, che «avrebbe dovuto provare lo svolgimento di attività diverse e di natura commerciale».

I Giudici, inoltre, hanno sottolineato come l'esenzione non possa essere negata con riferimento alla circostanza che una parte degli immobili in oggetto sia destinata ad attività amministrativa, di coordinamento, di organizzazione, etc..., ossia attività propedeutiche e collaterali ad attività destinate a perseguire in maniera diretta ed immediata lo scopo associativo dell'ente.

Vi è di più, i Giudici, facendo proprio un orientamento della giurisprudenza di legittimità, hanno precisato che l'esenzione in commento [art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992] spetta a prescindere dall'inquadramento catastale dell'immobile oggetto dello stesso beneficio, in quanto prevale la destinazione concreta dello stesso immobile all'attività meritevole di esenzione rispetto all'accatastamento del bene, ossia al dato formale (Cass. sent. n. 19372/2010).

Stante quanto statuito dai Giudici, sembra evidente come la c.d. *vita di comunità* che caratterizza gli enti religiosi e i propri fedeli, che coinvolge inevitabilmente gli immobili di proprietà degli enti stessi, integri e completi l'attività di religione o di culto meritevole dell'esenzione in commento; inoltre, integrano e completano tali attività anche quelle amministrative, di coordinamento e di organizzazione.

Dalla pronuncia emerge, altresì, come, nella fattispecie prospettata, a nulla rileva la categoria catastale delle unità immobiliari.

Infatti, l'esenzione riservata alle unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale "E" è disciplinata dall'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 504/1992 [ad oggi, art. 1, comma 759, lett. b), l. n. 160/2019]; invece, l'esenzione invocata dall'ente religioso è quella disciplinata dall'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 [ad oggi, art. 1, comma 759, lett. g), l. n. 160/2019].

Inoltre, nel caso di specie la destinazione di fatto dell'immobile prevale sull'identificazione catastale dello stesso, ai fini del riconoscimento dell'esenzione.

Pasquale Della Corte

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, nn. 28578/2020, 17250/2019, 6711/2015 e 19732/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 765/2025, depositata il 05/02/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi – Particelle immobiliari iscritte separatamente in catasto ma costituenti sostanzialmente un'unica unità immobiliare – Esenzione – Spetta – Principio di prevalenza della sostanza sulla forma – Si applica.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di Imu, qualora più unità immobiliari possiedano oggettivamente le caratteristiche strutturali tali da renderle potenzialmente iscrivibili nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, quest'ultima può nella sua interezza godere del titolo di esenzione – eventualmente spettante per sussistenza dei requisiti oggettivi e/o soggettivi – ancorché in presenza di particelle catastali formalmente separate e distinte. Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma impone di valorizzare l'effettiva configurazione dell'immobile rispetto alla mera risultanza formale catastale.

COMMENTO

La pronuncia rappresenta un esempio particolarmente significativo di interpretazione sostanzialistica della disciplina Imu e, in generale, della normativa tributaria.

Difatti, in linea con i più recenti orientamenti della giurisprudenza tributaria, il Collegio giudicante ha valorizzato la natura sostanziale del diritto di esenzione Imu – nel caso di specie spettante per aver svolto la ricorrente attività non commerciale – riconoscendolo in relazione a due particelle immobiliari catastalmente distinte ma aventi, in realtà, oggettive caratteristiche strutturali tali da renderle potenzialmente iscrivibili come unica unità immobiliare. In particolare i Giudici sono pervenuti all'affermazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma debitamente considerando i diversi elementi probatori addotti dalla ricorrente; perizia comprovante l'identità di utilizzo, a fini associativi, delle due unità immobiliari; dimostrazione documentale della connessione strutturale e funzionale delle due particelle; presentazione, già anni addietro, di una istanza di unificazione catastale dei due immobili, solo tardivamente presa in considerazione dall'Ufficio pubblico e giunta a compimento solo in corso di causa. Pertanto il negligente ritardo dell'Amministrazione nella definizione della procedura di accorpamento non ha potuto, evidentemente, legittimare la pretesa erariale.

La pronuncia in commento si pone in una posizione di discontinuità rispetto all'opposto orientamento formalistico espresso in giurisprudenza (vedasi Corte di Cassazione sent. 21914/2024); orientamento formalistico che, tuttavia, i Giudici del gravame hanno ritenuto di poter superare proprio valorizzando gli elementi probatori prodotti in giudizio dalla ricorrente.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: art. 7, co. 1, lett. i), d. lgs. 504/92; art. 13, co. 2, d.l. 201/11, conv. l. 214/11.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 21914/2024; C.G.T. Piemonte 199/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 1526/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu -Ici-Tasi – Agevolazioni - Immobile di interesse storico - Obbligo della dichiarazione: non sussiste - Giudicato esterno in materia tributaria - Rapporti di durata - Efficacia in un diverso giudizio - Condizioni – Limiti.

SINTESI DELLA SENTENZA

Si controverte su avviso di accertamento Imu per l'anno 2015 emesso dal Comune di Terracina in relazione ad un immobile dichiarato di interesse storico, ai sensi dell'art. 55 ss T.U. 29/10/1999 n. 490, con Decreto del Ministero del 22/04/1995; di tale qualità è data evidenza nell'atto di acquisto, regolarmente trascritto presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari.

L'Ente locale non ha riconosciuto l'agevolazione Imu prevista per gli immobili di interesse storico in quanto la contribuente non ha presentato la relativa dichiarazione.

Successivamente al deposito della sentenza di primo grado, che ha rigettato il ricorso della contribuente, il Comune di Terracina ha però emesso una nota con la quale ha invitato il Settore Entrate a voler annullare in autotutela l'accertamento impugnato, avendo l'Ufficio contezza dell'effettiva qualità dell'immobile oggetto di accertamento, anche per effetto delle sentenze favorevoli nel frattempo intervenute nei confronti dell'altro comproprietario dell'immobile, che avevano annullato gli analoghi avvisi di accertamento a questi notificati per IMU anni 2014 e 2015.

La C.G.T. di II grado del Lazio ha dunque accolto l'appello della contribuente ed annullato l'atto impugnato, riconoscendo la capacità espansiva del giudicato esterno anche in relazione ai rapporti di durata, quale espressione della esigenza di certezza e del superiore principio del *ne bis in idem*, che regola il caso concreto.

COMMENTO

La sentenza in commento offre diversi spunti di riflessione.

In primo luogo viene in rilievo il regime fiscale dei fabbricati di interesse storico o artistico, individuati ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (che ha abrogato il precedente d. lgs. 490/1999), per i quali è prevista la riduzione del 50% della base imponibile ai fini Imu (art. 1, comma 747, lett. a), l. n. 160/2019; art. 13, comma 3, d.l. n. 201/2011).

Per beneficiare di questa agevolazione il contribuente ha l'onere di presentare la dichiarazione Imu (art. 13 c. 12 ter l. 201/2011), ma se il Comune è già a conoscenza della natura storica dell'immobile e, quindi, delle condizioni che danno diritto alla riduzione, la dichiarazione non è dovuta (art. 1, comma 747, l. n. 160/2019).

Rileva a tal fine la normativa pubblicistica per cui l'accertamento in ordine all'interesse storico del bene (art. 10 c. 3 lett. a) d. lgs. 42/2004), effettuato in conformità agli indirizzi generali (art. 12 c. 2 d. lgs. 42/2004), costituisce dichiarazione di interesse ed il relativo provvedimento è trascritto nelle forme di legge, restando il bene definitivamente sottoposti alla tutela.

Nel caso di specie si trattava di bene immobile il cui interesse storico era stato dichiarato con Decreto Ministeriale, riportato nell'atto di acquisto e trascritto in conservatoria, pertanto agevolmente riscontrabile da parte del Comune di Terracina.

La contribuente non aveva dunque l'onere dichiarativo, ai fini della fruizione dell'agevolazione Imu, essendo le informazioni in ordine alla qualità del bene già in possesso dell'Amministrazione Pubblica (art. 6 c. 4 l. 212/2000).

Su tale premesse lo stesso Ente aveva invitato il Settore Entrate ad annullare in autotutela l'avviso di accertamento impugnato, riconoscendo la manifesta illegittimità ed infondatezza della pretesa dell'atto di imposizione (art. 10 quater l. 212/2000).

Oggi la materia sarebbe regolamentata dall'art. 10-quater della l. 212/2000, che prevede espressamente l'ipotesi autotutela obbligatoria, nei casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione, volta a "valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto", nonché a ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, anche con intenti deflattivi del contenzioso (Circ. 07.11.2024 n. 21/E).

Partendo da tali premesse la Corte di Giustizia Tributaria ha focalizzato l'attenzione sulla capacità espansiva del giudicato esterno (art. 2909 c.c.), in ordine alla spettanza dell'agevolazione Imu, riconosciuta all'altro comproprietario dell'immobile di interesse storico, trattandosi di questioni di fatto e di diritto comuni ed entrambi i titolari del bene.

Infatti, è principio consolidato quello per cui, nel processo tributario, l'efficacia del giudicato esterno sui rapporti di durata non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione per un determinato periodo rispetto a fatti verificatisi al di fuori di esso si giustifica solo in relazione a quelli non aventi carattere di durata o comunque variabili da periodo a periodo, non anche con riguardo agli elementi costitutivi di fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 14/06/2025, n. 15938).

Nel caso di specie non v'è dubbio che il carattere di "interesse storico" del bene, essendo una qualifica giuridica preliminare per l'applicazione dell'agevolazione Imu (riduzione della base imponibile), rappresenta un elemento costitutivo della fattispecie, dal carattere durevole, tale da valere per una pluralità di periodi d'imposta e, dunque, da assumere carattere tendenzialmente permanente.

La Cassazione è conforme nel ritenere che nel processo tributario, l'efficacia del giudicato esterno può valere nei tributi ad attuazione periodica, tra l'altro e prima di tutto, alla condizione che si tratti di elementi costanti del rapporto di imposta (Cass. civ., Sez. V, 04/04/2022, n. 10673; Cass. Sez. V Ord. N. 9710/2018).

Tale posizione risponde all'insegnamento della Cassazione SS UU n. 13916/2006, pure riportato nella motivazione della sentenza in commento, per cui *"Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla*

situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo.

Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta".

Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: d. lgs. 490/1999; d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42; art. 1, comma 747, lett. a), l. n. 160/2019; art. 13, comma 3, d.l. n. 201/2011; art. 6 l. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 14/06/2025, n. 15938 Cass. SS UU n. 13916/2006, Cass. civ., Sez. V, 04/04/2022, n. 10673, Cass. Sez. V Ord. N. 9710/2018, Cass. Sez. V Sent. n. 21395/2017, Cass. Sez. V Sent. n. 25762/2014.

Prassi: Agenzia delle Entrate - Circolare 07/11/2024, n. 21/E Istruzioni operative agli Uffici in materia di autotutela tributaria, a seguito delle novità introdotte con gli articoli 10-quater e 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1551/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi-Tasi – Base imponibile – Applicazione al giudizio di sentenza non passata in giudicato e non annotata agli atti catastali - Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Società S.r.l. impugnava un avviso di accertamento Tasi per l'anno 2016, relativo a immobili siti in Roma, per un importo di € 2.449,73, sostenendo di aver già versato l'imposta sulla base della rendita catastale proposta tramite DOCFA, confermata dalla sentenza della CTR Lazio n. 6712/2019 favorevole alla Società.

Roma Capitale confermava l'accertamento in quanto fondato sulle rendite catastali ufficiali, richiamando l'art. 5 del d.lgs. 504/92.

La Corte di primo grado aveva accolto parzialmente il ricorso della Società ritenendo valida la rendita confermata dalla sentenza del 2019, ma solo per uno degli immobili contestati.

L'Ufficio impugnava la sentenza di primo grado, rilevando come la sentenza della CTR n. 6712/2019 non fosse passata in giudicato e neppure annotata nei registri catastali e che la Società avrebbe dovuto attivare un giudizio di ottemperanza per farla valere nel giudizio *de quo*.

La Società si costituiva in giudizio chiedendone la sospensione ai sensi dell'art. 295 c.p.c. in attesa della definizione del giudizio relativo alla sentenza della CTR n. 6712/2019 (cassata con rinvio) per rapporto di pregiudizialità e presentava altresì appello incidentale contro il rigetto parziale evidenziando come il ricorso investisse due degli immobili elencati nell'avviso di accertamento.

La Corte di secondo grado rigetta la richiesta di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c. e accoglie l'appello principale dell'Ufficio, confermando che, ai fini della Tasi, la base imponibile deve essere calcolata sulla rendita catastale vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione e che una sentenza non definitiva e non annotata in catasto non può modificare la base imponibile.

Spese compensate per la complessità e l'articolazione della vicenda.

COMMENTO

La sentenza in commento ribadisce il principio secondo cui la sospensione necessaria del processo, di cui all'art. 295 c.p.c., è applicabile anche al processo tributario allorquando risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità, tale che la definizione dell'uno costituisca indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto di giudicati (cfr. *ex multis*, Cass. Sez.5, Ordinanza n. 1574 del 26 gennaio 2021 e n. 2942 del 31/01/2024).

Relativamente al merito del giudizio, la sentenza conferma che il presupposto della Tasi è, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del d.lgs 504/1992, il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa e la relativa base imponibile, ai fini del calcolo dell'imposta, è data dal valore di suddetti immobili risultante dal catasto al periodo d'imposta di riferimento. Pertanto, il valore della rendita risultante in Catasto ha carattere vincolante sia per il contribuente che per l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita (cfr. Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana n. 1199 del 17/10/2024; Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo n. 68 del 05/02/2024), a meno che non vi sia un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate o una sentenza irrevocabile trascritta in catasto che individui un valore diverso.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art. 295 del cod. proc. Civ.; d.lgs 504/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: ord. n. 1574 del 26 gennaio 2021 e n. 2942 del 31/01/2024; Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana n. 1199 del 17/10/2024; Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo n. 68 del 05/02/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1628/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Ente non commerciale – Attività di formazione e culturale – Modalità non commerciale -Produzione di idonea documentazione - Esenzione – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso in esame viene trattata la questione dell'esenzione Imu sugli immobili di proprietà di un'associazione che ha svolto attività di formazione ed iniziative culturali, organizzando specifici incontri e corsi di approfondimento su tematiche di natura etica, religiosa e filosofica. La sentenza riforma la pronuncia di primo grado ritenendo assolto l'onere probatorio da parte del contribuente e quindi sussistente l'esenzione di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 d.lgs. n. 504/92. Nella pronuncia

si richiama dettagliatamente la documentazione prodotta dal soggetto accertato per descrivere le attività meritevoli svolte nell'immobile e la modalità non commerciale di svolgimento delle stesse.

COMMENTO

Il giudizio sull'esenzione Imu degli immobili degli enti non commerciali che svolgono attività meritevoli di cui alla lett. i) dell'art. 7 d.lgs n. 504/92, (tuttora richiamato dall'art. 1, comma 759, lett. g) della l. n. 160/2019) è fondato sull'esame dell'impianto probatorio posto a carico del contribuente, come chiarito da un consolidato orientamento giurisprudenziale (*ex multis* Cass. 22565/2024). Essendo pacifica la natura di ente non commerciale ex art. 73, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 917/86 dell'associazione, i Giudici sono stati chiamati ad approfondire la spettanza dell'esenzione Imu in funzione del requisito oggettivo, ossia della modalità non commerciale di svolgimento delle attività di natura culturale ed in particolare delle iniziative di carattere formativo. La documentazione depositata dall'appellante – riportata nel corpo della pronuncia – attesta l'effettività delle attività svolte e la rispondenza rispetto alle previsioni statuarie dell'ente, precisando la gratuità di alcune attività accessorie (accoglienza). Si fa riferimento in particolare all'esistenza di convenzioni sottoscritte con altri enti morali, per la collaborazione nella realizzazione di eventi formativi congiunti, corredate da relazioni e materiali sulla natura e sul contenuto degli incontri e dei corsi di formazione. Tale documentazione dimostra la trattazione di tematiche di natura etica, religiosa e filosofica, con la partecipazione di accademici, di teologi e di ricercatori. Quindi, la modalità non commerciale delle attività istituzionali viene desunta (presumibilmente) dall'esame in sede giudiziale dell'esistenza di elementi volti a comprovare la presenza di rapporti di natura *non* sinallagmatica tra l'ente accertato ed i soggetti che a vario titolo hanno contribuito e/o partecipato agli incontri. Al riguardo, peraltro, il Collegio evidenzia l'insufficienza e la genericità delle contestazioni mosse dall'Ente impositore rispetto alle prove fornite dalla ricorrente, dando conto a sostegno delle tesi dell'associazione, dell'esistenza di un verbale redatto a cura della società incaricata dallo stesso Ente impositore di verificare la destinazione dei locali a seguito di uno specifico sopralluogo.

E' significativo notare, infine, che l'associazione è priva di partita Iva e che gli incontri formativi organizzati dall'associazione sono riconducibili nell'ambito dell'attività culturale. In questo modo la pronuncia offre un interessante spunto di riflessione sul fatto che il perimetro di applicazione dell'esenzione Imu non può restare indebitamente circoscritto alle sole iniziative artistiche e spettacolistiche rientranti nelle attribuzioni proprie del Ministero della cultura (come sembrerebbe desumersi dalle istruzioni alla compilazione della dichiarazione Imu e dalla prassi ministeriale), ma deve includere anche le differenti iniziative di formazione intellettuale e morale dell'individuo, purché svolte con modalità non commerciale.

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: art. 7, co. 1, lett. i), d. lgs. 504/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 22565/2024; n. 31336/2024

Prassi: Circolare Ministero finanze n. 2/DF/2009 del 26 gennaio 2009.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 1632/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione – Occupazione abusiva – Denuncia – Avvio di azione giudiziaria penale – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nei casi in esame si affronta la fattispecie riguardante la richiesta di pagamento dell'Imu su unità immobiliari occupate abusivamente da soggetti diversi dal proprietario. Con riferimento ad anni d'imposta (2014 e 2017) nei quali veniva applicata la normativa Iuc, i Giudici hanno annullato le

pronunce di primo grado che stabilivano la legittimità degli avvisi di accertamento basandosi sul titolo di proprietà degli immobili. Le sentenze in esame danno atto che sussistono i requisiti per comprovare l'occupazione abusiva dell'immobile da parte di terzi, confermando in questo modo che l'Imu non è dovuta, in ossequio a quanto disposto dall'art. 1, comma 759, lett. g-bis) l. n. 160/2019, come novellato dall'art. 1, comma 81, l. 197/2022 e dalla sentenza della Corte Costituzionale del 18 Aprile 2024, n. 60.

COMMENTO

Le pronunce offrono due importanti spunti di riflessione in materia di tassazione ai fini Imu di immobili occupati senza il consenso del proprietario. Il primo consiste nella rilevanza ai fini tributari del venir meno del possesso del bene a seguito dell'occupazione abusiva da parte di terzi, purché tale stato venga regolarmente documentato dal proprietario e quindi, in base alle disposizioni della lett. g-bis del citato comma 759, quando sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale ovvero sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. Il bene immobile esce temporaneamente dalla sfera di disponibilità effettiva del soggetto passivo, come accade nel caso della casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice (art. 1, comma 741, lett. c) n. 4, l. n. 160/2019). Ne consegue che il godimento altrui esclude in questi casi specifici che la mera titolarità di un diritto reale sul bene possa costituire un indice di capacità contributiva, tale cioè da rendere comunque ragionevole il prelievo fiscale per il periodo in cui il soggetto passivo non dispone materialmente del bene stesso. Sul punto, la Corte Costituzionale nella sentenza del 18 Aprile 2024, n. 60, ha stabilito che *“è dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso”*.

Il secondo aspetto significativo riguarda l'applicazione retroattiva delle modifiche normative sopra citate agli anni in cui era vigente la normativa Iuc. La retroattività è stata confermata da una recente pronuncia della Corte di cassazione (10 Luglio 2025, n. 18940) che ha riconosciuto il diritto al rimborso per l'imposta versata nel 2014, fermo il rispetto del termine decadenziale di cinque anni fissato dall'art. 1, comma 164, l. n. 296/2006.

Va precisato che la detassazione degli immobili occupati abusivamente può riguardare anche le unità a destinazione non abitativa, in quanto la normativa fa riferimento agli “immobili non utilizzabili e disponibili”. In questi casi, a differenza della casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, la soggettività passiva non viene tralasciata dal proprietario al detentore degli stessi beni. Per ristorare i Comuni delle minori entrate il comma 82 dell'art. 1 della l. n. 197/2022 ha istituito, a decorrere dall'anno 2023, un fondo di 62 milioni di euro annui nello stato di previsione del Ministero dell'Interno.

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: art. 9, d.l. 201/2011; art. 1, co. 759, l. 160/2019.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.: sent. nn. 60/2024; Corte di Cassazione: sentenza n. 18940/2025; ordinanze nn. 84 e 85/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 1650/2025, depositata il 13/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu – Esenzione – Occupazione abusiva – Denuncia – Avvio di azione giudiziaria penale – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nei casi in esame si affronta la fattispecie riguardante la richiesta di pagamento dell'Imu su unità immobiliari occupate abusivamente da soggetti diversi dal proprietario. Con riferimento ad anni d'imposta (2014 e 2017) nei quali veniva applicata la normativa Iuc, i Giudici hanno annullato le pronunce di primo grado che stabilivano la legittimità degli avvisi di accertamento basandosi sul titolo di proprietà degli immobili. Le sentenze in esame danno atto che sussistono i requisiti per comprovare l'occupazione abusiva dell'immobile da parte di terzi, confermando in questo modo che l'Imu non è dovuta, in ossequio a quanto disposto dall'art. 1, comma 759, lett. g-bis) l. n. 160/2019, come novellato dall'art. 1, comma 81, l. 197/2022 e dalla sentenza della Corte Costituzionale del 18 Aprile 2024, n. 60.

COMMENTO

Le pronunce offrono due importanti spunti di riflessione in materia di tassazione ai fini Imu di immobili occupati senza il consenso del proprietario. Il primo consiste nella rilevanza ai fini tributari del venir meno del possesso del bene a seguito dell'occupazione abusiva da parte di terzi, purché tale stato venga regolarmente documentato dal proprietario e quindi, in base alle disposizioni della lett. g-bis del citato comma 759, quando sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale ovvero sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. Il bene immobile esce temporaneamente dalla sfera di disponibilità effettiva del soggetto passivo, come accade nel caso della casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice (art. 1, comma 741, lett. c) n. 4, l. n. 160/2019). Ne consegue che il godimento altrui esclude in questi casi specifici che la mera titolarità di un diritto reale sul bene possa costituire un indice di capacità contributiva, tale cioè da rendere comunque ragionevole il prelievo fiscale per il periodo in cui il soggetto passivo non dispone materialmente del bene stesso. Sul punto, la Corte Costituzionale nella sentenza del 18 Aprile 2024, n. 60, ha stabilito che *“è dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'Imu per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso”*.

Il secondo aspetto significativo riguarda l'applicazione retroattiva delle modifiche normative sopra citate agli anni in cui era vigente la normativa Iuc. La retroattività è stata confermata da una recente pronuncia della Corte di cassazione (10 Luglio 2025, n. 18940) che ha riconosciuto il diritto al rimborso per l'imposta versata nel 2014, fermo il rispetto del termine decadenziale di cinque anni fissato dall'art. 1, comma 164, l. n. 296/2006.

Va precisato che la detassazione degli immobili occupati abusivamente può riguardare anche le unità a destinazione non abitativa, in quanto la normativa fa riferimento agli “immobili non utilizzabili e disponibili”. In questi casi, a differenza della casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, la soggettività passiva non viene traslata dal proprietario al detentore degli stessi beni. Per ristorare i Comuni delle minori entrate il comma 82 dell'art. 1 della l. n. 197/2022 ha istituito, a decorrere dall'anno 2023, un fondo di 62 milioni di euro annui nello stato di previsione del Ministero dell'Interno.

Antonio Fiorilli

Riferimenti normativi: art. 9, d.l. 201/2011; art. 1, co. 759, l. 160/2019.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.: sent. nn. 60/2024; Corte di Cassazione: sentenza n. 18940/2025; ordinanze nn. 84 e 85/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1713/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Falillo, Rel. Ufilugelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Esenzione - Abitazione principale – Coniugi con residenza in immobili diversi – Valore della residenza anagrafica – Onere della prova in capo al Comune.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha rigettato l'appello proposto dal Comune avverso la decisione di primo grado che aveva annullato avvisi di accertamento Imu e Tasi relativi all'anno d'imposta 2016, emessi nei confronti di un contribuente per un immobile sito nel Comune di Ladispoli. Il Comune sosteneva che l'esenzione prevista per l'abitazione principale non potesse essere riconosciuta poiché il contribuente risultava residente nell'immobile oggetto di accertamento mentre il coniuge risiedeva in un diverso immobile nel Comune di Roma, circostanza che – secondo l'ente impositore – avrebbe dimostrato l'assenza della dimora abituale nell'immobile dichiarato come abitazione principale. La Corte ha ritenuto infondata tale impostazione, richiamando l'intervento della Corte costituzionale n. 209 del 2022, che ha dichiarato l'illegittimità della normativa nella parte in cui subordinava il riconoscimento dell'esenzione Imu alla dimora abituale e alla residenza anagrafica non solo del possessore dell'immobile ma anche dell'intero nucleo familiare. La Corte ha affermato che l'iscrizione anagrafica del contribuente nell'immobile costituisce un elemento dotato di significativa efficacia presuntiva circa la sussistenza della dimora abituale. Ne consegue che, qualora l'amministrazione comunale intenda contestare tale presupposto e disconoscere l'esenzione per abitazione principale, grava sull'ente impositore l'onere di fornire una prova contraria concreta e circostanziata circa l'assenza della dimora abituale del contribuente nell'immobile. Nel caso di specie il Comune non ha fornito tale prova, limitandosi a dedurre la diversa residenza del coniuge e la natura turistica della località in cui è ubicato l'immobile, elementi ritenuti insufficienti a dimostrare l'utilizzo non abituale dell'abitazione. Pertanto gli avvisi di accertamento sono stati considerati illegittimi e l'appello dell'ente è stato respinto.

COMMENTO

La pronuncia si inserisce nel solco della rilevante evoluzione interpretativa determinata dalla sentenza n. 209 del 2022 della Corte costituzionale, la quale ha profondamente inciso sulla disciplina dell'esenzione Imu relativa all'abitazione principale.

Prima di tale intervento, l'art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 subordinava il riconoscimento dell'esenzione al duplice requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica non soltanto del possessore dell'immobile ma anche del suo nucleo familiare. Questa formulazione normativa aveva determinato numerosi contenziosi nei casi in cui i coniugi avessero stabilito la propria residenza in immobili diversi, spesso situati in Comuni differenti, situazione non infrequente nella prassi sociale e lavorativa contemporanea.

La Corte costituzionale ha ritenuto tale disciplina irragionevole e discriminatoria, in quanto idonea a penalizzare i nuclei familiari che, per esigenze lavorative o personali, non condividono la medesima abitazione. In particolare, è stato evidenziato come l'automatica perdita dell'esenzione in presenza di residenze separate violasse i principi di uguaglianza, capacità contributiva e tutela della famiglia sanciti dagli artt. 3, 31 e 53 della Costituzione.

La pronuncia della Corte costituzionale ha quindi ridefinito la nozione di abitazione principale ai fini Imu, riportando al centro della valutazione la posizione del singolo possessore dell'immobile, con conseguente superamento del riferimento al nucleo familiare.

La sentenza della Corte di giustizia tributaria del Lazio oggetto della presente analisi applica coerentemente tali principi, sviluppando un ulteriore profilo di particolare interesse, relativo alla ripartizione dell'onere della prova nei giudizi aventi ad oggetto l'esenzione per abitazione principale.

La Corte afferma infatti che l'iscrizione anagrafica del contribuente costituisce un elemento presuntivo qualificato della dimora abituale. Tale conclusione si fonda sul fatto che la

residenza anagrafica, ai sensi dell'art. 43 del codice civile, coincide con il luogo della dimora abituale e che l'iscrizione nei registri anagrafici presuppone una preventiva verifica da parte dell'amministrazione comunale circa la sussistenza di tale requisito.

Ne consegue che, qualora il Comune intenda contestare la qualificazione dell'immobile come abitazione principale, non può limitarsi a richiamare circostanze meramente indiziarie – quali la residenza del coniuge in altro immobile o la collocazione dell'abitazione in una località turistica – ma deve fornire una prova concreta e specifica dell'assenza della dimora abituale del contribuente.

Tale impostazione si collega anche al principio processuale introdotto dall'art. 7, comma 5-bis, del decreto legislativo n. 546 del 1992, secondo cui l'amministrazione finanziaria è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. In assenza di una dimostrazione puntuale e circostanziata delle ragioni poste a fondamento della pretesa impositiva, il giudice tributario è tenuto ad annullare l'atto di accertamento.

Particolarmente significativa è inoltre la valorizzazione del ruolo dei controlli amministrativi che i Comuni sono chiamati a svolgere in materia di residenza anagrafica e di verifica delle abitazioni principali. La Corte richiama infatti il passaggio della sentenza costituzionale nel quale si evidenzia che gli enti locali dispongono già di efficaci strumenti istruttori – quali l'accesso ai dati relativi alle utenze domestiche – idonei a verificare la reale dimora abituale dei contribuenti.

In questa prospettiva la decisione sottolinea come la tutela dell'interesse fiscale non possa essere perseguita mediante presunzioni generiche o automatismi, ma richieda un'attività istruttoria concreta e adeguatamente motivata negli atti impositivi.

La pronuncia assume pertanto particolare rilievo non solo con riferimento alla specifica questione delle abitazioni principali dei coniugi con residenze separate, ma anche più in generale in relazione ai principi di riparto dell'onere probatorio nel processo tributario e al dovere di motivazione degli atti di accertamento emessi dagli enti locali.

Giuseppe Giangrande

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 201 del 2011, art. 13; d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5-bis; art. 43 cc.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzione n. 209/22; Corte di Cassazione: n. 1001/23; n. 6540/23; n. 9229/23; n. 13062/17; n. 12299/17; n. 13062/17; n. 14793/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1804/2025, depositata il 19/03/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Monaca.

Finanza locale – Imu - Ici - Tasi – Esenzione – Immobili abusivamente occupati – Locazione degli immobili – Assenza del possesso – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Denuncia all'autorità giudiziaria.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'esenzione dalla Tasi per gli immobili oggetto di occupazione abusiva da parte di terzi denunciata all'Autorità Giudiziaria. Nel caso di specie, il proprietario, a seguito dell'esercizio del diritto di recesso dal contratto di locazione, non ha mai ottenuto il rilascio degli immobili occupati nonostante la denuncia per occupazione abusiva e le azioni giudiziarie intentate nei confronti del conduttore. I giudici hanno ritenuto applicabili anche alla Tasi, in quanto fondata sul medesimo presupposto impositivo dell'Imu costituito dal possesso dell'immobile, i principi affermati dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 60/2024 in materia di Imu, secondo cui è irragionevole ritenere sussistente la capacità contributiva del proprietario in assenza di una effettiva situazione possessoria.

COMMENTO

Il tributo per i servizi indivisibili (Tasi) è stato soppresso dall'art. 1, co. 738, della l. 160/2019 ed è oggi ricompreso nell'Imu.

Il presupposto della Tasi, ai sensi dell'art. 1, co. 669 e 671 della l. 147/2013, era il possesso o la detenzione di immobili, allo stesso modo, il presupposto dell'Imu, ai sensi dell'art. 1, co. 740 della l. 160/2019, è il possesso di immobili.

Nel caso di immobili abusivamente occupati, risulta evidente che né l'Imu né la Tasi siano dovute, in quanto l'occupazione determina il totale azzeramento di ogni forma di possesso in capo al proprietario, che viene privato dell'esercizio concreto del diritto di proprietà.

Con la sentenza n. 60/2024, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, del d.lgs. 23/2011 vigente *ratione temporis* – per violazione degli artt. 3, co. 1 e 53, co. 1 Cost. – nella parte in cui non esclude dall'assoggettamento ad Imu, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, co. 2, o 633 del c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Secondo la Consulta, è irragionevole ritenere sussistente la capacità contributiva in capo al proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile, che lo renda inutilizzabile e indisponibile, pur essendosi prontamente attivato per denunciare penalmente l'accaduto. La proprietà di tale immobile, infatti, non costituisce – per il periodo di occupazione abusiva – un valido indice rivelatore di ricchezza, posto che il proprietario risulta spogliato del possesso.

In aggiunta, l'art. 1, comma 81, della l. n. 197/2022 ha introdotto la nuova lettera g-bis) dell'art. 1, comma 759, della l. n. 160/2019 che prevede l'esonero dall'imposta per *“gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale”*.

I giudici di merito hanno ritenuto che i principi enunciati dalla Consulta e le novità legislative siano applicabili anche in materia di Tasi poiché Imu e Tasi, sebbene incidano su soggetti passivi diversi, si fondano sul medesimo presupposto impositivo.

Alice Gargagli

Riferimenti normativi: art. 1 co. 738, 740, 759 della legge 160/2019; art. 1 co. 669 e 671 della legge 147/2013.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 60/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n.1948/2025, depositata il 25/03/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Galeota.

Finanza locale – Imu -Ici - Tasi –Riduzione dell'imposta per inagibilità – Assenza di specifica dichiarazione –Inagibilità già nota al Comune – - Principio di buona fede e leale collaborazione – Agevolazione - Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Al fine di riconoscere la riduzione dell'Imu occorre sottostare al principio di buona fede e leale collaborazione. Motivo per cui, anche in assenza di comunicazione in ordine allo stato di conservazione del bene ove si provi che tale stato era già noto al Comune, la riduzione non è preclusa.

COMMENTO

Ai sensi dell'art 13, comma 3, lett. b), d.lgs. n. 201 del 2011 è consentita la riduzione dell'Imposta Municipale propria del 50% *«per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette*

condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione». Pertanto qualora l'immobile risulti inagibile, l'IMU deve essere ridotta anche in assenza di richiesta del contribuente quando lo stato di inagibilità è perfettamente noto al Comune.

Giuseppe Giangrande

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 201 del 2011, art 13, comma 3, lett. b).

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 26679/23; n. 8592/21; n. 35474/21.

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 - Sentenza n. 2043/2025, depositata il 26/03/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Finanza locale – Imu- Ici - Tasi – Separazione coniugale - Assegnazione abitazione familiare – Soggettività passiva - Diritto di abitazione – Trasferimento della proprietà – Mancato aggiornamento catastale.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di Imu, la soggettività passiva è da ricondurre in capo al proprietario o titolare del diritto di usufrutto o altro diritto reale. Nel caso particolare di scioglimento del vincolo matrimoniale, soggetto passivo è il coniuge assegnatario della casa coniugale, titolare del diritto di abitazione, e non il proprietario dell'immobile, in forza dell'art. 4, comma 12-quinquies, del d.l. n. 16/2012 (conv. in l. n. 44/2012). Inoltre, in caso di trasferimento della proprietà dell'immobile, la soggettività passiva deve ricondursi in capo all'acquirente, anche in caso di mancata registrazione del trasferimento in catasto, trattandosi di un adempimento meramente formale e successivo.

COMMENTO

La sentenza in questione affronta due distinti aspetti, entrambi connessi con la soggettività passiva ai fini dell'Imu, l'una relativa all'ipotesi di assegnazione della casa familiare al coniuge non proprietario, l'altra afferente al caso di trasferimento della titolarità dell'immobile tramite atto notarile, non registrata in catasto.

Quanto alla prima questione, il Collegio si pone in continuità con l'orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione (Cass. ord. n. 6545/2023; Cass. ord. n. 16260/2024; Cass. n. 11416/2019), che interpreta in chiave sostanziale il concetto di "possesso" ai fini dell'assoggettamento all'Imu. Viene, infatti, ribadito che il soggetto tenuto al pagamento del tributo è colui che utilizza e gode effettivamente dell'immobile, per cui l'assegnazione dell'immobile in sede di separazione legale comporta la soggettività passiva Imu unicamente in capo al coniuge assegnatario. Invero, in ordine al presupposto impositivo nelle ipotesi di vicende patologiche al vincolo matrimoniale, l'art. 4, comma 12-quinquies, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modifiche dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, ha disposto che ai fini dell'applicazione dell'Imu "l'assegnazione della casa coniugale, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione". Tale disposizione, sancendo in modo espresso la traslazione della soggettività passiva dal proprietario all'assegnatario dell'alloggio, libera dal pagamento del tributo il coniuge non assegnatario, sebbene proprietario dell'intero immobile. Dal tenore letterale della norma appena citata emerge che il diritto di abitazione dovrebbe prevalere in tutte le ipotesi di assegnazione della casa familiare al coniuge disposta con i citati provvedimenti giudiziali e

ciò deriva dalla considerazione che il legislatore ha esplicitamente utilizzato l'espressione "in ogni caso".

In ordine a tali aspetti, era intervenuta anche l'Amministrazione finanziaria che, con la Circolare n. 2/DF del 23 maggio 2013, in ordine alla sospensione del versamento della prima rata dell'Imu, aveva ritenuto che le agevolazioni inerenti all'abitazione principale e relative pertinenze vadano riconosciute al coniuge assegnatario della ex casa familiare, in quanto titolare del diritto di abitazione (ex art. 4, cit.).

In relazione alla seconda questione, in questa sentenza si precisa che in caso di trasferimento della proprietà dell'immobile, l'assenza di registrazione catastale di detto trasferimento non impedisce il perfezionarsi della soggettività passiva in capo all'acquirente, in presenza di un atto notarile traslativo regolarmente stipulato. Ciò in quanto il presupposto dell'Imu è costituito dal possesso dell'immobile, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.l. 6 dicembre 2012, n. 201, possesso che, nel caso di trasferimento della titolarità dell'immobile, deriva dall'atto traslativo della proprietà avvenuto tramite rogito notarile, costituendo la registrazione in catasto un adempimento puramente formale, finalizzato a "pubblicizzare" il patto.

Silvia Mencarelli

Riferimenti normativi: d.l. 2 marzo 2012, n. 16; d.l. 6 dicembre 2012, n. 201.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 6545/2023; Cass. ord. n. 16260/2024; Cass. n. 11416/2019.

Prassi: Circolare n. 2/DF del 23 maggio 2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2227/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Francaviglia.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi – Omessa denuncia – Sanzioni – Cumulo giuridico – Inapplicabilità – Esenzione Imu – Omessai presentazione della dichiarazione - Conoscenza aliunde d parte del Comune dei fatti che comportano l'esenzione – Irrilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'omessa denuncia di immobili ai fini Imu deve essere sanzionata per ciascuna annualità senza applicazione del cumulo giuridico in quanto a ciascuno degli anni corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. L'applicazione di esenzioni dal pagamento del tributo esige la compresenza di requisiti soggettivi ed oggettivi, la cui prova è posta a carico del contribuente, e l'assolvimento degli obblighi formali e dichiarativi previsti dalla normativa di riferimento.

COMMENTO

Con la sentenza della C.G.T. Lazio qui in commento viene richiamato un orientamento giurisprudenziale di legittimità invero piuttosto remoto e superato da successivi arresti della Corte di Cassazione, secondo cui l'omessa presentazione della denuncia di immobili ai fini IMU è punita con autonome sanzioni per ciascuna annualità senza la possibilità di applicare il cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997. Invero, la giurisprudenza di legittimità più recente ha ampiamente riconosciuto l'applicabilità anche ai tributi locali dell'istituto del cumulo giuridico per continuazione di violazioni in più periodi di imposta di cui all'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/1997 e con riferimento sia alle violazioni dichiarative (infedele od omessa denuncia) sia alle violazioni nei versamenti (tardivo od omesso versamento) (tra le tante, Cass. n. 998/2023, n. 12433/2023, n. 15640/2023, n. 27022/2023, n. 28036/2023, n. 1933/2024, n. 3885/2024). Tale orientamento, riferito alla formulazione dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997 *ante riforma* 2024, è destinato ad un successivo ripensamento in conseguenza delle modifiche introdotte all'art. 12 citato ad opera dell'art. 87 del d.lgs. n. 87/2024, modifiche applicabili, tuttavia, alle violazioni

commesse successivamente alla entrata in vigore della nuova normativa, e quindi successivamente al 1° settembre 2024. Come noto, con l'intervento legislativo del 2024 la formulazione del comma 5 dell'art. 12 *"Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi"* è stata sostituita con la formula *"Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi"*, limitando così l'applicazione della sanzione unica per violazioni commesse in più periodi di imposta alle sole ipotesi del concorso formale omogeneo o eterogeneo (comma 1) o della progressione (comma 2), non rientrandovi più le ipotesi del concorso materiale omogeneo, che si verifica quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione, a cui sono invece riconducibili le violazioni dichiarative e di pagamento dei tributi locali. Interessante anche la ulteriore pronuncia nel merito della C.G.T. Lazio nella sentenza qui in commento riferita ai presupposti per l'applicazione di esenzioni dal pagamento dell'Imu, che trova un contestuale riscontro e conferma nella sentenza n. 2209.13.2025, depositata in pari data (2 aprile 2025) da altra sezione della medesima C.G.T. Lazio. In entrambe le pronunce i giudici di appello richiamano il principio secondo cui le norme agevolative sono di stretta interpretazione e l'onere probatorio della sussistenza di tutti i presupposti, soggettivi ed oggettivi stabiliti dal legislatore, ricade in giudizio sul contribuente che ne invoca l'applicazione. La sentenza n. 2227/2025 qui in commento evidenzia, in particolare, che l'omissione della presentazione della dichiarazione Imu, con distinta indicazione degli immobili da considerarsi esenti, da parte dell'ente non commerciale preclude l'applicazione del beneficio poiché, come chiarito dalla Suprema Corte *"Condizione per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto è l'obbligo dichiarativo"* (richiamate, Cass. n. 21465/2020 e n. 5190/2022). Al riguardo la coeva sentenza n. 2209.13.2025, nel riprendere il medesimo principio di diritto, ulteriormente chiarisce che *"Si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza aliunde dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta"*. Con esclusione, altresì, di qualsivoglia onere a carico dell'ente comunale di accertare il verificarsi di eventi a favore del contribuente. Si tratta di un principio consolidato in giurisprudenza sia di legittimità che di merito.

Claudia Lazzeri

Riferimenti normativi: d.m. 200/2012 art. 91 bis; d.lgs. 23/2011 art. 9; d.l. 102/2013 art. 2.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 21465/2020; n. 5190/2022; n. 37385/2022. C.G.T. Lazio: n. 3282/2021; n. 1476/2024; n. 1845/2024; n. 3449/2024; n. 3704/2024; n. 5600/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2388/2025, depositata il 09/04/2025 - Pres. Salzano, Rel. Chiné.

Finanza locale-Imu-Ici-Tasi - Tasi - Dirigente dell'ufficio tributi o titolare della posizione organizzativa – Costituzione in giudizio – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di tributo locale, l'Ente (Comune) può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi o, per quegli enti locali privi di detta figura, mediante il titolare di posizione organizzativa in cui è collocato quell'ufficio il quale, pertanto, può effettuare la costituzione in giudizio.

Nel caso in cui l'atto impugnato sia sottoscritto da funzionario responsabile, non è richiesto che l'atto stesso rechi l'indicazione della determinazione o del provvedimento da cui derivano i poteri del funzionario medesimo e il requisito della motivazione dell'atto è soddisfatto con la menzione degli atti presupposti su cui la pretesa impositiva si fonda permettendo attraverso detta menzione al contribuente di prenderne visione, di modo che è sintomatico della sufficiente motivazione il fatto che il

contribuente abbia avuto sufficienti elementi per proporre un ricorso giurisdizionale entrando nel merito della pretesa.

In ogni caso, la disposizione della l. 208/2015 (Legge Finanziaria 2016) che ha disposto l'esenzione in materia Tasi per le abitazioni principali non è suscettibile, per sua natura, di essere applicata a tributi dovuti per anni antecedenti l'entrata in vigore della norma stessa.

COMMENTO

La Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio, confermando la sentenza impugnata e dichiarando l'inammissibilità di tutti i motivi di ricorso, ha riconosciuto la legittimità delle scelte organizzative degli enti locali nelle procedure di costituzione o resistenza processuale. Tale legittimità si realizza quando le attività vengono svolte da un dirigente dell'ufficio competente all'esazione dei tributi, tramite un atto sottoscritto da soggetto addetto alla relativa funzione, senza richiedere che l'atto impositivo indichi specificamente il provvedimento di conferimento dei poteri. Inoltre, il requisito della motivazione degli atti impositivi risulta soddisfatto qualora vengano menzionati gli atti presupposti che consentano una sufficiente comprensione delle ragioni sottese alla pretesa fiscale.

Nello specifico, inoltre, la Corte ha ribadito la irretroattività dell'esenzione Tasi per le abitazioni principali per tutte le pretese impositive sorte anteriormente al 2016, anno di entrata in vigore della norma della l. 208/2015.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 3-bis d.l. 44/2005; art. 1, comma 692, l.147/2013; art. 5-6, l. 212/2000; l. 208/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 2425/2025, depositata il 10/04/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu – Separazione consensuale – Art. 12 comma 3 decreto legge n. 132/2014 – Patto di trasferimento patrimoniale- Irrilevanza ai fini della soggettività passiva Imu.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il comma 3 dell'art. 12 del decreto-legge n. 132/2014 convertito dalla legge n. 162/2014 stabilisce che il procedimento di separazione stragiudiziale in esso disciplinato «*non può contenere patti di trasferimento patrimoniale*» da intendersi secondo quanto chiarito dal Consiglio di Stato come accordi traslativi della proprietà (o di altri diritti) con la quale i coniugi stabiliscono, mediante assegno *una tantum*, di regolare i propri rapporti economici in via definitiva e di trasferire la proprietà o la titolarità di altri diritti sui beni dall'uno all'altro, anziché stabilire la corresponsione di un assegno periodico.

Pertanto, eventuali pattuizioni in tal senso, non rilevando quale parte integrante della procedura di separazione di cui all'art. 12 del predetto decreto-legge n. 132/2014, non producono l'effetto di modificare la soggettività passiva Imu di cui all'art. 1, comma 743, della legge n. 160 del 2019.

COMMENTO

Il decreto-legge n. 132/2014, convertito dalla legge n. 162/2014, ha introdotto una procedura semplificata e autogestita di separazione fra i coniugi nonché di scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio e di eventuale modifica delle condizioni di separazione e di divorzio.

La stessa si svolge davanti all'ufficiale di stato civile e rappresenta una alternativa rispetto a quella che si svolge in sede giurisdizionale.

Il comma 3 dell'art. 12 del predetto d.l. del 2014 limita tuttavia la possibilità di autogestione da parte dei coniugi, stabilendo che gli accordi ricevuti dall'ufficiale di stato civile non possono «... *contenere patti di trasferimento patrimoniale*».

La portata applicativa di tale ambigua previsione, a una prima lettura ampia e onnicomprensiva, è stata delimitata dal giudice amministrativo: con la decisione n. 4778/2016, il Consiglio di Stato ha chiarito che, al fine di non incorrere in una interpretazione *abrogans*, la formula inibitoria allude ai soli accordi traslativi della proprietà (o di altri diritti) con i quali i coniugi stabiliscono, mediante assegno *una tantum* di regolare i propri rapporti economici in via definitiva e di trasferire la proprietà o la titolarità di altri diritti sui beni dall'uno all'altro, anziché stabilire la corresponsione di un assegno periodico.

Secondo il giudice amministrativo, in sostanza, l'art. 12, comma 3, si riferisce esclusivamente ai contratti con effetti reali nei quali, ai sensi dell'art. 1376, del Codice Civile *“la proprietà o il diritto si trasmettono e si acquistano per effetto del consenso delle parti legittimamente manifestato”*.

Attesa la limitata verificabilità della equità di tali accordi da parte dell'ufficiale di stato civile, tale divieto appare finalizzato a scongiurare che, nell'ambito della procedura stragiudiziale in analisi, si concludano accordi che determinano irreversibili modificazioni nell'assetto patrimoniale dei coniugi e una definitiva compromissione della situazione economica del coniuge più debole.

Le eventuali pattuizioni aventi ad oggetto trasferimenti patrimoniali nel senso chiarito dal giudice amministrativo non possono quindi essere considerate parte integrante della procedura di separazione consensuale e, ove concluse, non sortiscono l'effetto di modificare l'assetto delle condizioni economiche e patrimoniali dei coniugi.

In conseguenza di ciò, la decisione in commento giunge alla conclusione che pattuizioni della stessa natura- su cui fa leva l'appellante- ove concluse nell'ambito di un procedimento di separazione svoltosi ai sensi del decreto-legge n. 132/2014, non producono effetti sul versante fiscale.

Nel caso di specie in particolare la Corte Tributaria ha ritenuto perciò che un accordo di trasferimento della propria quota di proprietà di un immobile da un coniuge all'altro, realizzato in occasione del procedimento di separazione ex art. 12 dl n. 132/2014, non modifica la soggettività passiva Imu di cui all'art. 1, comma 743, della legge n. 160 del 2019.

Di qui il rigetto del ricorso in appello e l'obbligo in capo all'appellante di corrispondere il tributo locale in quanto comproprietario di immobile.

Carla Lollo

Riferimenti normativi: d.l. 132/14, conv. dalla l. 162/2014.

Riferimenti giurisprudenziali: Consiglio di Stato n. 4778/2016.

Prassi: Interpello n. 80/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2501/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Accertamento – Violazioni tributarie e sanzioni – Giudicato esterno.

SINTESI DELLA SENTENZA

È accolto l'appello proposto dall'Istituto delle Figlie di S. Maria della Divina Provvidenza contro la sentenza di primo grado che ne aveva parzialmente riconosciuto l'esenzione dall'Imu 2016 per alcuni immobili siti in piazza San Pancrazio. La Corte ha ritenuto assorbente il giudicato esterno, rilevabile d'ufficio, già formatosi sulla medesima questione in relazione alla Tasi 2014–2015 (sentenza CGT Roma n. 7363/2022), riconoscendo la piena sovrapposibilità dei presupposti giuridici e fattuali tra i due giudizi. Inoltre, l'appello incidentale di Roma Capitale è stato dichiarato inammissibile per tardività, essendo stato proposto oltre i 60 giorni dal deposito dell'appello principale. Le spese sono compensate in ragione della succitata tendenza interpretativa consolidatasi in ambito giurisprudenziale in tema di giudicato esterno.

COMMENTO

La motivazione della sentenza rappresenta un'applicazione esemplare del principio del giudicato esterno, in linea con la giurisprudenza di legittimità che ne ha chiarito portata e limiti, a partire dal giudicato della Corte di Cassazione Sezioni Unite n. 13916/2006.

Dunque, la CGT riconosce la piena rilevanza del giudicato esterno formatosi con sentenza passata in giudicato sulla TASI (tassa sui servizi indivisibili), affermando la continuità del rapporto giuridico e l'identità della questione sottoposta a giudizio, relativa alla sussistenza delle condizioni per l'esenzione tributaria di immobili appartenenti a enti religiosi che svolgono attività assistenziale o educativa. Secondo l'orientamento consolidato della Cassazione, infatti, il giudicato esterno è opponibile anche se formatosi successivamente alla sentenza impugnata e può essere rilevato d'ufficio dal giudice d'appello, in funzione dell'interesse pubblico ad evitare contrasti tra decisioni (Cass. SS.UU. 13916/2006; Cass. 8614/2011; Cass. 11365/2015 Cass. n. 4803/2018).

Quanto alla questione processuale, la Corte ribadisce che l'appello incidentale deve essere proposto entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'appello principale, richiamando gli artt. 23 e 54 del d.lgs. 546/1992. L'inammissibilità per tardività sancisce una volta di più l'importanza della tempestività nelle impugnazioni incidentali, non derogabile per ragioni di merito.

Rilevante anche il dispositivo sulle spese, che la Corte compensa valorizzando la citata evoluzione giurisprudenziale in materia di giudicato esterno: una scelta che segnala la volontà di non penalizzare l'amministrazione, seppur soccombente, in presenza di un quadro giurisprudenziale da considerarsi consolidato nel contesto di uno scenario relativamente recente.

La decisione si inserisce nel più ampio dibattito sulla fiscalità degli enti non commerciali e delle realtà religiose impegnate in attività di utilità sociale, in cui il confine tra attività esente e attività imponibile è spesso oggetto di accertamenti controversi. In tal senso, l'invocazione del giudicato esterno rappresenta una forma di tutela contro l'incertezza tributaria, in coerenza con i principi di affidamento e ragionevolezza.

Marco Margarita

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992; d.lgs. 504/1992; legge 147/2013.

Riferimenti giurisprudenziali. Corte di Cassazione: nn. 13916/2006; 226/2001; 20802/2010; 8614/2011; 6102/2014; 11365/2015; 9059/2016; 15690/2017; 4803/2018. Ordinanze: Corte di Cassazione, Ordinanza n. 7834 del 22/03/2024; Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25437 del 23.09.2024;

Prassi: MEF – Ris. 2/DF/2012; Circolare n. 3/DF/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2742/2025, depositata il 29/04/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Luciano.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi – Diritto di proprietà - Possesso – Immobile occupato d'urgenza ai fini di successivo esproprio – Decreto di esproprio – Irreversibile trasformazione del bene – Detenzione – Realizzazione di opera pubblica – Spossessamento in favore della P.A.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel periodo che intercorre tra l'occupazione di urgenza dell'immobile, finalizzata al successivo esproprio, da parte della P.A. e l'adozione dell'atto di esproprio, ai fini Imu e Tasi si ritiene comunque integrato lo spossessamento del bene in capo all'originario proprietario in favore della P.A. occupante laddove l'immobile occupato risulti assoggettato a trasformazione irreversibile, tale da rendere impossibile il ripristino della situazione *quo ante*. Anche se nelle more del decreto di esproprio la P.A. non è ancora titolare del diritto di proprietà sull'immobile – diritto che resta in capo all'originario

titolare – se l’immobile occupato d’urgenza ha già subito una trasformazione irreversibile, tale da rendere impossibile per il proprietario ripristinare la situazione dei luoghi precedente all’occupazione, il possesso dell’immobile viene meno con conseguente esenzione del proprietario dal pagamento delle imposte. Nel caso di specie è stato riconosciuto che, nonostante la giurisprudenza di legittimità abbia affermato che fino al completamento della procedura di esproprio gli oneri tributari relativi all’immobile restano a carico del titolare del diritto di proprietà, la dimostrazione dell’irreversibile trasformazione del bene tale da rendere giuridicamente impossibile per il proprietario riacquisirne il godimento esenta il contribuente dal pagamento delle imposte di pertinenza dell’immobile, in quanto consente di ritenere integrato lo “spossessamento” in favore della P.A.

COMMENTO

La nozione di “possesso” ai fini Imu ha costituito oggetto di significativa attenzione nell’ambito della fattispecie – diversa da quella oggetto della sentenza in commento – dell’occupazione abusiva degli immobili.

In un primo momento l’orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità aveva ravvisato il presupposto impositivo dell’Imu nel mero dato “formale” della titolarità del diritto di proprietà sull’immobile: interpretazione, quest’ultima, che escludeva la possibilità di esentare dal pagamento dell’imposta il proprietario dell’immobile occupato abusivamente da terzi.

La Corte Costituzionale è stata investita della questione con riferimento al comma 759 dell’art. 1 della legge n. 160/2019 - nella versione antecedente alla modifica introdotta dalla legge 197/2022 (legge di Bilancio 2023), che ha introdotto una specifica ipotesi di esenzione dall’Imu per gli immobili occupati abusivamente – e in tale occasione ha affermato che, anche con riferimento ai periodi di imposta precedenti al 1° gennaio 2023, *“è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l’occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l’accaduto”* (Corte Cost. n. 60/2024). Tale chiarimento, pienamente condivisibile, ha tuttavia una portata limitata ad una casistica specifica - ovvero, quella dell’occupazione “illegittima” dell’immobile da parte di terzi – e non si estende alla diversa ipotesi dell’occupazione “legittima” dell’immobile da parte della Pubblica Amministrazione, che integra una fase prodromica al perfezionamento della procedura di esproprio, con riferimento alla quale il proprietario, assumendo la legittimità della procedura, non ha alcuna possibilità di contrasto.

In tale fattispecie è evidente che il proprietario dell’immobile subisca una significativa (ed incolpevole) compressione del proprio diritto di proprietà; tuttavia, da un lato tale diritto non risulta ancora integralmente ablato; dall’altro, l’occupazione da parte della P.A. non costituisce un’attività *contra legem* e, *a fortiori*, non risulta evidentemente passibile di denuncia penale – la cui presentazione, secondo l’interpretazione della Corte Costituzionale, è condizione necessaria per ritenere che l’occupazione dell’immobile sia avvenuta contro la volontà del proprietario, realizzando lo “spossessamento” in capo a quest’ultimo.

Ciò nonostante, la giurisprudenza di legittimità – per quanto noto, esclusivamente precedente alla citata sentenza della Consulta – ha affermato che, fino all’emissione decreto di esproprio, l’imposta resta dovuta dal proprietario dell’immobile, in quanto la P.A. occupante continua a riconoscere la proprietà del bene in capo al privato, il che impedisce di configurare uno spossessamento rilevante ai fini Imu.

La sentenza della Corte di giustizia Tributaria di II grado in commento, pur non citando espressamente la sentenza della Consulta, sembra invece adottare un’interpretazione costituzionalmente orientata, ancorata al principio di capacità contributiva. In particolare, evocando un precedente delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in materia di occupazione temporanea d’urgenza, la Corte di Giustizia ha annullato la sentenza di primo grado – che aveva rigettato il ricorso della società contribuente sulla base del precedente

orientamento secondo cui, ai fini Imu, “*ciò che rileva in punto di diritto non è il possesso bensì la titolarità del diritto di proprietà dell'immobile*” – e ha riconosciuto che si verifica lo spossessamento anche prima che sia intervenuto il decreto di esproprio, qualora il contribuente dimostri che si è verificata un'irreversibile trasformazione dell'immobile, tale da escludere la possibilità di ripristinare lo stato dei luoghi precedente all'occupazione.

Tiziana Ventrella

Riferimenti normativi: art. 1 comma 743 l.160/2019; art. 53 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale 60/2024; Corte di Cassazione: nn. 29658/2021; 29195/2017; 25938/2017; 19041/2016; 4753/2010; 21433/2007-

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2767/2025, depositata il 30/04/2025 – Pres. Fantini, Rel. Lello.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Fabbricati strumentali per funzioni produttive connesse all'attività agricola – Esenzione – Attività commerciale – Servizi in ambito relais, meeting, ricevimento, ristorazione – Categoria A/6 e D/10 – Onere della prova – Destinazione rurale degli immobili – Siti web.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'esenzione Imu per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 13, comma 8 d.lgs. 201/2011, introdotta dall'art. 1, comma 708 l. 147/2013 a decorrere dall'anno 2014, dev'essere riconosciuta in presenza del dato oggettivo della classificazione catastale dell'immobile nella categoria A/6 o D/10, salva la possibilità in capo all'amministrazione comunale di dimostrare l'insussistenza del predetto requisito. Tuttavia, deve ritenersi non assolto l'onere della prova nel caso in cui l'Ufficio si limiti ad evidenziare che risulta da alcuni siti web che gli immobili siano adibiti dalla contribuente ad attività di ristorazione e ricevimento. Di talché, l'atto di accertamento è illegittimo per vizio di carenza motivazionale.

COMMENTO

La sentenza in esame ha ad oggetto un avviso di accertamento esecutivo emesso dal Comune di Roma in relazione all'omesso pagamento dell'Imu per l'anno 2016. La contribuente eccepiva l'illegittimità della contestazione in quanto la maggiore Imu richiesta si riferiva a fabbricati strumentali per funzioni produttive connesse all'attività agricola che dovevano ritenersi esenti Imu, come previsto dall'art. 1, comma 708 l. 147/2013. Il collegio confermava la sentenza dei giudici di primo grado di accoglimento delle doglianze della contribuente sulla scorta della giurisprudenza di legittimità secondo la quale, ai fini del riconoscimento dell'esenzione Imu in questione, rileva la classificazione catastale degli immobili nelle categorie A/6 o D/10, ferma la facoltà dell'Ufficio di fornire prova contraria. Secondo i giudici dell'appello, l'onere probatorio non è stato assolto dall'amministrazione comunale, poiché questa si è limitata a evidenziare che su alcuni siti web gli immobili erano pubblicizzati come luoghi di ristorazione e relais. Il mero richiamo ai risultati di una ricerca sul web, dunque, non sono sufficienti a giustificare il disconoscimento dell'esenzione; pertanto, l'atto di accertamento è ritenuto viziato per carenza di motivazione e, conseguentemente, meritevole di annullamento.

Chiara Cinotti

Riferimenti normativi: art. 2135 c.c.; l. 147/2013; d.lgs. 201/2011.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 726/25; 28480/25; 32300/24.

Prassi: circolare Agenzia del Territorio n.4/2006.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2791/2025,
depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Scarzella.**

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Avviso di accertamento – Piano regolatore generale – Rendita catastale – Valore venale – Aree edificabili.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nella determinazione della base imponibile Imu relativamente alle aree fabbricabili, il Comune non può tenere conto soltanto del valore medio determinato sulla base del Piano Regolatore Generale bensì deve necessariamente far riferimento alla maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie dell'area in oggetto.

COMMENTO

La presenza di un terreno edificabile, indicato nel Piano Regolatore Generale, impone al proprietario dello stesso il pagamento dell'Imu.

Tuttavia, ai fini della liquidazione dell'Imu, è dirimente comprendere se deve essere calcolata sulla base del valore venale del bene, nonostante la presenza di vincoli di fatto e di diritto che ne condizionano in concreto lo ius aedificandi, ovvero se la potenzialità edificatoria di fatto influisce, costituendo parametro in base al quale modificare, in aumento o in diminuzione, la base imponibile.

La legge di riferimento, *art. 1, comma 746, della legge n. 160 del 2019*, afferma che per le aree fabbricabili, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio, tenendo conto della zona territoriale di ubicazione, dell'indice di edificabilità, della destinazione d'uso consentita, degli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione e dei prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Pertanto, la presenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionano in concreto l'edificabilità del suolo, sebbene non possano sottrarre l'area al relativo regime fiscale, incidono sulla valutazione del valore venale e, in ultima istanza, sul *quantum* della base imponibile.

La Suprema Corte, nella sentenza n. 12377/2016, in un passaggio, dopo aver evidenziato la centralità dell'appetibilità economica dell'area edificabile, conclude asserendo “*con la conseguente necessità della Commissione giudicante di orientare il proprio apprezzamento a criteri storici e concreti e non già ad apprezzamenti standardizzati e teorici.*”

Nel caso di specie, l'area, sebbene inserita nel Piano Regolatore Generale tra le aree fabbricabili, non presentava in concreto i requisiti di edificabilità. Difatti la volumetria assegnata dallo strumento urbanistico del Piano Regolatore Generale non era sufficiente ad esercitare lo ius aedificandi.

Il giudice di secondo cure annullava quindi l'avviso di accertamento Imu in quanto il Comune non aveva in alcun modo valutato la minore appetibilità economica/commerciale derivante dalla attenuata potenzialità edificatoria dall'area.

Giovanni Maria Girotti

Riferimenti normativi: art. 1, comma 746, della legge n. 160 del 2019.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sezioni Unite n. 25506/2006, n. 13135/2010, n. 5161/2014; 12377/2016; 13305/2024.

Prassi: Circolare del Ministero Economia e Finanze n. 3/DF del 18 maggio 2012.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 2836/2025,
depositata il 05/05/2025 – Pres. Sessa, Rel. Giammaria.**

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Immobili di interesse storico-artistico – Ente ecclesiastico – Decorrenza agevolazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il provvedimento di dichiarazione dell'interesse storico-artistico, emesso dal Ministero dei Beni Culturali, con riferimento ad un immobile di proprietà di un ente ecclesiastico, ha natura costitutiva per l'applicazione della riduzione del 50% della base imponibile Imu.

COMMENTO

La pronuncia in commento riguarda il *dies a quo* a partire dal quale un immobile di interesse storico-artistico, di proprietà di un ente ecclesiastico, possa beneficiare dell'agevolazione Imu (anno 2017), ossia della riduzione al 50% della relativa base imponibile, ai sensi dell'art. 13, comma 3, lett. a), d.l. n. 201/2021.

Infatti, la norma richiamata nulla prescrive in merito a tale termine.

Invero, il contenzioso verte sull'effetto che produce, ai fini Imu, *(i)* il provvedimento con esito positivo della c.d. *verifica di culturalità* riferita ad un bene immobile di proprietà di una Congregazione (ente ecclesiastico civilmente riconosciuto), la cui esecuzione evidentemente risale ad oltre settanta anni, ossia, *(ii)* la c.d. *presunzione di culturalità* dello stesso immobile (artt. 10, comma 1, e 12 d.lgs. n. 42/2004).

Preme evidenziare a tal fine che, dalla lettura della pronuncia in commento non sembra che la Soprintendenza abbia “mai emesso” il provvedimento di interesse culturale dell'immobile in oggetto né che l'ente (contribuente) abbia attivato il procedimento della c.d. *verifica di culturalità*.

Ad avviso dei Giudici, l'esenzione in argomento è riconosciuta a decorrere dall'attestazione dell'interesse storico-artistico ad opera della Soprintendenza (Ministero dei Beni Culturali), in quanto ha natura costitutiva; inoltre, non è possibile riconoscere l'agevolazione in argomento nel periodo antecedente la citata attestazione, in virtù di una presunzione né, tantomeno, *ope legis*.

Preme evidenziare, però, che i Giudici hanno fondato la propria pronuncia sul principio giurisprudenziale enunciato dalla Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6636 del 7 marzo 2019, avente ad oggetto l'agevolazione Ici riconosciuta agli immobili di interesse storico-artistico (art. 2, comma 5, d.l. n. 16/1993).

In particolare, la fattispecie oggetto della pronuncia dei Supremi Giudici, da un lato, *(i)* si riferisce ad un bene di proprietà di una società (ovvero di un soggetto ben diverso dalla parte resistente del procedimento in commento) e, dall'altro, *(ii)* riguarda la disciplina Ici, la quale fa rinvio alla normativa di settore previgente rispetto a quella del d.lgs. n. 42/2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio), ossia la L. n. 1089 del 1939 e, successivamente, il d.lgs. n. 490 del 1999.

Pertanto, la materia del contendere oggetto della richiamata pronuncia della Cassazione riguarda un “bene immobile privato”, il quale, secondo l'attuale normativa dei beni culturali, soggiace ad una diversa disciplina rispetto a quella dei beni di proprietà degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (assimilati ai “beni di proprietà pubblica”).

Tuttavia, preme evidenziare che proprio la pronuncia della Suprema Corte richiamata dai Giudici evidenzia come «*per gli immobili di proprietà pubblica si sono registrate in passato incertezze, derivanti dal non chiaro tenore delle norme*»; a tal fine, fa rinvio alla sentenza n. 19878/2016 della stessa Corte di Cassazione.

In particolare, dall'analisi di tale ultima pronuncia si evince il principio secondo cui ai fini del beneficio fiscale (Ici), riconosciuto ai beni facenti parte del patrimonio culturale di proprietà pubblica, non è necessaria la persistenza del provvedimento emanato dal Ministero dei Beni Culturali di riconoscimento dell'interesse culturale, in quanto esso ha carattere meramente ricognitivo; infatti, il beneficio fiscale è riconosciuto in base alla c.d. *presunzione di culturalità*, la quale verrà meno solo nell'ipotesi in cui non dovesse essere riscontrato il carattere di interesse culturale del bene, ad esito della verifica effettuata ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 42/2004.

Risulta doveroso segnalare come anche la sentenza n. 19878/2016 riguarda la disciplina Ici nonché la normativa di settore previgente rispetto a quella disciplinata dal d.lgs. n. 42/2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio).

Stante ciò, risulta evidente come sia la giurisprudenza di legittimità richiamata dai Giudici che quella sopra riportata necessitino di una lettura sistematica, alla luce del quadro normativo in vigore in materia di beni culturali (d.lgs. n. 42/2004).

Nonostante ciò, preme sottolineare come l'orientamento giurisprudenziale fatto proprio dai Giudici, nella sentenza in commento, sia conforme, altresì, ad un parere emanato dal Ministero dei Beni Culturali, con riferimento sempre agli effetti che produce la c.d. *presunzione di culturalità* degli immobili in argomento (art. 10) in ordine ad un beneficio fiscale (*Art-bonus*), rinvenibile nella Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 119 del 28 aprile 2025.

Infatti, si legge nel documento di prassi amministrativa che, ad avviso del Ministero, «l'articolo 10, comma 1, del Codice dei beni culturali e del paesaggio, individua quali beni culturali "le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico". Ai sensi del successivo articolo 12, "le cose indicate all' articolo 10, comma 1, che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalgia ad oltre settanta anni, sono sottoposte alle disposizioni della presente Parte fino a quando non sia stata effettuata la verifica di cui al comma 2".

In sostanza, la legge introduce una vera e propria presunzione di culturalità di tutte le cose di proprietà di soggetti pubblici o di enti non lucrativi che abbiano più di settanta anni o che siano opera di autore non più vivente.

Tale qualità non è però definitivamente acquisita, dato che la legge prevede un'espressa procedura di conferma. La sottoposizione a tutela di tutti i beni individuati attraverso il combinato disposto dall'articolo 10, comma 1 e comma 5, è provvisoria, in attesa di una verifica ad hoc da svolgersi da parte della amministrazione dei beni culturali ai sensi dell'articolo 12, comma 1. Di rimando, la qualità di bene culturale si consolida definitivamente per i beni di proprietà di tali enti, a seguito della verifica. ex art. 12, comma 2, che opera da condizione risolutiva (se negativa) o da conferma (se positiva). Cosicché l'assoggettamento a tutela delle cose di proprietà pubblica, in base ad una presunzione *juris tantum* della qualità culturale, non opera a tempo indeterminato ma assume la funzione di misura cautelare a carattere provvisorio, ancorata a requisiti oggettivi e destinata eventualmente a venir meno con la conclusione del procedimento di verifica. Ne deriva che, ai fini del riconoscimento di un vantaggio di natura economica, quale può essere considerato il beneficio fiscale in parola, è necessario che la qualità di bene culturale sia cristallizzata attraverso la verifica di cui all'articolo 12 del Codice dei beni culturali e del paesaggio. Infatti, il riconoscimento dell'interesse culturale attribuito in via presuntiva dall'articolo 10, comma 1, del Codice è finalizzato a garantire la massima tutela di alcune tipologie di beni al fine di scongiurarne la modifica, il deperimento, la distruzione mediante l'applicazione della speciale disciplina di settore.

Tuttavia, qualora a seguito della verifica ex articolo 12, comma 2, dovesse emergere la carenza di interesse culturale, quanto alle citate finalità di tutela non emergerebbero conseguenze rilevanti: il bene tornerebbe ad essere assoggettato ad un regime ordinario, spogliato della tutela fornita dalla parte II del Codice dei beni culturali e del paesaggio. Diversamente, nel caso dell'attribuzione di vantaggi di natura economica, la mancata conferma della culturalità del bene comporterebbe la ripetizione del vantaggio di natura economica ottenuto senza alcun titolo, generando un inevitabile aggravio per l'amministrazione. Alla luce di quanto innanzi, si ritiene che, ai fini dell'ammissibilità al beneficio fiscale dell'Art. bonus di cui all'art. 1, comma 1, del d.l. n. 83 del 2014, l'Istante

debba presentare, in sede di domanda, il provvedimento attestante l'interesse culturale rilasciato dal competente Ufficio del Ministero della cultura».

Pasquale Della Corte

Riferimenti normativi: art. 13, comma 3, lett. a), d.l. n. 201/2011; artt. 10 e 12 d.lgs. n. 42/2004.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, nn. 6636/2019 e 19878/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2993/2025, depositata il 12/05/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caso.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi – Programmi attributivi di diritti edificatori compensativi – Natura non reale di tali diritti - Assoggettamento a tassazione – Illegittimità – Conclusione del procedimento di compensazione edificatoria con cessione e assegnazione delle aree di atterraggio esattamente individuate - Tassabilità alla stregua di terreni edificabili – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di urbanistica compensativa, deve applicarsi il principio affermato dalla sentenza n. 23902/2020 delle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione, secondo cui «un'area prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta non è da considerare edificabile ai fini Ici (o Imu) 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».

Pertanto, fin quando il procedimento di compensazione edificatoria non si conclude con l'assegnazione e la cessione dell'area di atterraggio, il terreno di decollo resta inedificabile per effetto del vincolo, mentre quello di arrivo conserva la sua connotazione di terreno non edificabile,

Con la conseguenza che - finché la volumetria edificatoria non viene trasferita sulla nuova area, esattamente individuata - sia il terreno di decollo che quello di atterraggio non possono essere tassati come edificabili, non potendo considerarsi realizzato il presupposto impositivo che giustifica l'assoggettabilità a Imu.

COMMENTO

La sentenza è una delle tante che hanno affrontato i riflessi ai fini dell' Imu (e, prima ancora, ai fini dell'ICI) della “famosa” (almeno nelle aule giudiziarie romane) vicenda dell'area di “Tor Marancia” e del suo inserimento nel Parco Regionale dell'Appia Antica.

Vale la pena descriverne i momenti più significativi:

- l'area di Tor Marancia, in base al Piano Regolatore Generale del Comune di Roma approvato con d.P.R. 16 dicembre 1965, ha assunto la destinazione a sottozona E1 (espansione con piani comprensoriali unitari), con differenti gradi di edificabilità riconosciuti in relazione ai tre sub-comprensori in cui l'area medesima veniva articolata;
- in data 2 agosto 1997 il Consiglio della Regione Lazio ha approvato la Legge Regionale 6 ottobre 1997 n. 29 (intitolata “Norme in materia di aree naturali protette”), in cui si è previsto l'ampliamento del Parco Regionale dell'Appia Antica;
- a conclusione di tale procedimento, la Regione Lazio, con la legge n. 14 del 31 maggio 2002, ha proceduto all'inserimento del comprensorio Tor Marancia nel Parco Regionale dell'Appia Antica, sicché, dalla predetta data del 31 maggio 2002, le aree ricomprese nel comprensorio suddetto hanno cessato di essere edificabili, per assumere la natura di parco pubblico (e, dunque, la qualità di aree NON più edificabili);
- parallelamente, è stato altresì avviato (senza peraltro che lo stesso, nella maggior parte dei casi, sia ancora stato concluso) l'iter di compensazione urbanistica, al fine di attribuire alla società proprietarie di aree in “Tor Marancia”, altre aree sulle quali realizzare le

volumetrie originariamente spettanti in relazione a quelle – situate, per l'appunto, nel citato comprensorio "Tor Marancia" - ora non più edificabili;

- tale iter terminava – ma solo dal punto di vista formale - con la deliberazione del Consiglio Comunale n. 18 del 12 febbraio 2008;
- peraltro, nonostante tale deliberazione, la previsione di compensazione, pur individuando le aree di rilocalizzazione delle volumetrie - e cioè (secondo la terminologia comunemente adottata) pur individuando, al "livello macro", le "aree di atterraggio" - non determinava, né definiva le aree specifiche che, nell'ambito delle sopra citate "macroaree" dovevano essere attribuite alle singole società in compensazione edificatoria, né tanto meno ne determinava il trasferimento della proprietà.

In tale contesto,

- da un lato, le società hanno ritenuto di non assoggettare a tassazione Ici (né, successivamente, a tassazione Imu) né le aree site nel comprensorio di "Tor Marancia" (comunemente definite come "aree di decollo") in quanto oramai inedificabili, né le aree di futura assegnazione (comunemente definite come "aree di atterraggio") in quanto (nella maggior parte dei casi) non di proprietà e neanche individuate;
- dall'altro lato, Roma Capitale ha sorprendentemente ritenuto di emanare avvisi di accertamento ai fini dei cennati tributi con cui, a partire dell'anno di imposta 2005, ha sostenuto l'assoggettamento a tassazione: i) inizialmente, delle "aree di decollo" e ii) successivamente, delle "aree di atterraggio", disinteressandosi completamente di verificare se tali ultime aree fossero divenute di proprietà delle società assegnatarie.

In proposito, va segnalato che – almeno a parere di chi scrive - risultavano (e tuttora risultano) quanto meno "oscuere", non chiare e comunque non persuasive, le ragioni giuridiche dei suddetti avvisi di accertamento, visto che:

- la normativa rilevante in materia chiaramente riconosce: i) che il presupposto impositivo dell'Imu (e, prima ancora, dell'Ici) era (ed è) la titolarità di un diritto reale sugli immobili e ii) che il soggetto passivo di tali tributo è il titolare di un siffatto diritto reale;
- per certo, le società assegnatarie (in un futuro non prossimo ed anche incerto) delle aree di atterraggio, in molti casi non avevano (né tuttora hanno) la proprietà delle "aree di atterraggio" (che neanche conoscono nel dettaglio).

Comunque, il contenzioso tributario che è scaturito da tali avvisi di accertamento, si è definitivamente concluso con l'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione la quale, con la sentenza (citata nella pronuncia in commento) n. 23902 del 28 ottobre 2020 ha riconosciuto la correttezza dell'operato dei contribuenti i quali, non avendo ancora conseguito la proprietà delle "aree di atterraggio", avevano (ed hanno) ritenuto di non pagare l'Ici (né l'Imu) né sulle "aree di decollo" (perché – come detto – non edificabili), né sulle "aree di atterraggio" (perché non in proprietà).

Tale sentenza delle Sezioni Unite (come puntualmente riportato nella pronuncia qui in commento) ha conclusivamente stabilito che *"un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerarsi 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"*.

A tale conclusione, la sentenza delle Sezioni Unite è pervenuta attraverso i seguenti *steps* logico giuridici:

- in ambito Ici (ma ciò - per espressa puntualizzazione della sentenza stessa - vale anche ai fini dell'Imu e della Tasi) *"la fattispecie impositiva è incentrata, da un lato, sulla*

tassativa ed esaustiva elencazione dei beni immobili colpiti (fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli) e, dall'altro, su una relazione di realtà con tali immobili”;

- *“la disciplina dell'Ici conosce anche sconfinamenti tanto in senso personalistico (come nel regime delle esenzioni di cui all'articolo 7 d.lgs.504/92, talvolta facente richiamo non alle caratteristiche oggettive del bene immobile ma alla qualità soggettiva del suo possessore), quanto in senso obbligatorio (come nell'imposizione a carico dell'utilizzatore in leasing, ex articolo 3, co.2 l. cit.);*
- *tali sconfinamenti però hanno comunque “natura eccezionale e derogatoria rispetto agli elementi costitutivi generali del tributo che, dal punto di vista tanto della legittimazione soggettiva passiva (proprietario o titolare di diritto reale su l'immobile), quanto del presupposto obiettivo (possesso di fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli) fanno inequivoco riferimento al sostrato reale dell'imposta (artt. 1, 2, 3 d.lgs.504/92). E questo sostrato reale fa certamente difetto nel caso del diritto edificatorio compensativo”;*
- *diversamente argomentando sorgerebbero dubbi di legittimità costituzionale perché, pur dovendosi riconoscere che “il diritto di edificare altrove, proprio in quanto utilità patrimoniale economicamente apprezzabile, costituisca in effetti un indice di ricchezza e, in definitiva, una manifestazione di capacità contributiva che può tenere luogo della edificabilità soppressa”, è comunque vero:*
 - ✓ *che “la sola espressione di ricchezza e la sola capacità contributiva ... non possono bastare, evidentemente, a legittimare il prelievo senza il filtro di una fattispecie normativa che lo contempli e lo regoli; per giunta, con i caratteri di legalità, certezza, determinatezza, tassatività, prevedibilità propri della norma tributaria di tipo impositivo”;*
 - ✓ *che “altrimenti ragionando, si verrebbe a creare in via interpretativa - e con riguardo ad un'imposta patrimoniale 'speciale', in quanto strutturata sul possesso di certi beni soltanto - una fattispecie impositiva altra rispetto a quella concepita dal legislatore del d.lgs.504/92, perché estesa ad un bene (il diritto edificatorio) diverso da quelli espressamente lì considerati (fabbricati, terreni edificabili, terreni agricoli)”, sicché “si tratterebbe di soluzione certo portatrice di seri dubbi di compatibilità anche ex art.23 Cost .”.*

Dopo l'intervento delle Sezioni Unite – ovviamente seguito da successive pronunce della Suprema Corte di Cassazione – è oramai definitivamente consacrata ed assodata l'illegittimità delle contestazioni mosse dal Comune di Roma nei casi – che, a quanto consta, sono assai numerosi – in cui le società assegnatarie, non avendo ancora ottenuto il trasferimento dell'area ad essa (teoricamente) assegnata, non sono concretamente proprietarie di alcuna area edificabile e tassabile ai fini Ici / Imu.

In tale contesto, risulta ovviamente di piena condivisibilità la pronuncia in commento che correttamente applica i principi fissati dalla Corte di Cassazione, affermando che *“nel caso di specie ... l'area di caduta – con riferimento all'anno cui si riferisce il tributo – sebbene individuata, risultava assegnata al consorzio (di cui la contribuente è parte) ma non ancora alla contribuente”,* sicché *“ne consegue che, in adesione al citato indirizzo giurisprudenziale, non sussisteva all'epoca il presupposto oggettivo per la debenza del tributo”.*

“Niente di nuovo sul fronte occidentale” quindi, e nulla di particolare da segnalare.

Ciò che invece è per certo da evidenziare è la particolare “insistenza” del Comune di Roma nel continuare a perseguire questo filone accertativo (e a coltivare i conseguenti procedimenti giudiziari), nonostante – come visto – che la questione giuridica debba considerarsi definitivamente chiusa a partire dal mese di ottobre 2020 per effetto della sentenza delle Sezioni Unite.

In altri termini, visto che – da ottobre 2020 – è oramai definitivamente chiarito che gli avvisi di accertamento emessi da Roma Capitale sono assolutamente illegittimi nei casi in cui non

sia avvenuto il trasferimento della proprietà delle “aree di atterraggio”, risulta estremamente singolare che il Comune di Roma, anche in tali casi, continui ad operare come se la sentenza delle Sezioni Unite non esistesse o “non valesse”, e non solo non annulli in autotutela gli avvisi di accertamento emessi (come pure – a sommosso parere di chi scrive – gli imporrebbe l’obbligo ex art. 97 Cost. di buon andamento e di imparzialità dell’amministrazione), ma addirittura ne emetta di nuovi e comunque insista nei connessi procedimenti giudiziari.

Che è esattamente quanto è successo nella pronuncia in commento dove, nonostante il mancato trasferimento della proprietà delle “aree di atterraggio”, il Comune di Roma ha ritenuto di proporre appello il 5 gennaio 2023 - e dunque a ben oltre un anno e mezzo dalla pronuncia delle Sezioni Unite – e di non rinunciare successivamente all’appello medesimo. Quindi – sempre ad avviso di chi scrive - ciò che deve desumersi dalla pronuncia in commento è l’auspicio che Roma Capitale - magari a fronte di qualche condanna al pagamento delle spese processuali o per responsabilità processuale aggravata ex art. 96 c.p.c. (condanna che purtroppo non è avvenuta nella pronuncia in commento) - decida di rivedere il comportamento finora adottato, rinunciando (nei casi in cui le aree di atterraggio non siano divenute di proprietà dei soggetti teoricamente assegnatari) non solo ad emettere nuovi avvisi di accertamento ma anche a continuare nei procedimenti attualmente in essere, così oltretutto sgravando il carico di lavoro degli organi giudiziari romani (sicuramente appesantiti dalle tante controversie della vicenda “Tor Marancia”).

Fabrizio Orazi

Riferimenti normativi: Cost., art. 97; l. 160/2019, art. 1, commi da 740 a 743; d.lgs. 504/1992, artt. 1, 2 e 3.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 23902/20; Carte di Cassazione nn. 7237/21; 11668/21; 16251/21; 16253/21; 9514/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3083/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Imu - Aree edificabili – Base imponibile – Valore venale – Rilevanza della cubatura accertata dal Comune – Richiamo a CTU su annualità diversa – Necessità di coerenza dei parametri urbanistici utilizzati – Appello incidentale dell’ente impositore – Termine di 60 giorni dalla notifica dell’appello principale – Inammissibilità per tardività – Accoglimento dell’appello del contribuente con ricalcolo della base imponibile.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio (Sez. 7) ha riunito l’appello principale del contribuente e l’appello incidentale del Comune di Roma avverso la sentenza di primo grado resa in tema di accertamento Imu 2018 su area edificabile. L’appello incidentale dell’ente locale è stato dichiarato inammissibile perché notificato oltre il termine di 60 giorni dalla notifica dell’appello principale. Nel merito, è stato accolto l’appello della società contribuente: il primo giudice, nel richiamare la CTU resa per l’Imu 2014 sulla medesima area, non ha considerato che nell’avviso impugnato per il 2018 il Comune aveva accertato una cubatura realizzabile pari a circa la metà di quella presa a riferimento nella CTU 2014. Ne consegue l’obbligo per il Comune di ricalcolare la base imponibile Imu 2018 tenendo conto della diversa cubatura utilizzata nell’atto impositivo. Spese a carico del Comune (euro 8.000, oltre accessori).

COMMENTO

La decisione offre due spunti di immediata utilità nel contenzioso Imu sulle aree edificabili: in primo luogo le regole processuali dell’appello incidentale dell’ente impositore, e in secondo luogo la corretta determinazione della base imponibile quando l’Ufficio fonda la stima su precedenti CTU/decisioni riferite ad annualità differenti.

Sul primo profilo, la Corte ribadisce la regola (di stretta osservanza) secondo cui l'appello incidentale deve essere proposto nel termine di 60 giorni decorrente dalla notifica dell'appello principale. Nel caso di specie, la notifica dell'appello della contribuente (17 gennaio 2024) ha fissato il dies a quo; l'ente locale ha notificato il proprio gravame il 20 maggio 2024, con conseguente inammissibilità. In chiave operativa, l'orientamento impone agli enti impositori – specie quando intendano contestare i criteri estimativi adottati dal primo giudice – di presidiare tempestivamente la fase di impugnazione, evitando di confidare in una difesa di mera resistenza che, se trasformata tardivamente in gravame, non supera il vaglio di ammissibilità.

Sul secondo profilo, il punto centrale è il rapporto tra valore venale dell'area e i parametri urbanistici effettivamente considerati nell'accertamento. Per le aree fabbricabili, la base imponibile Imu è ancorata al valore venale in comune commercio, valutato al 1° gennaio dell'anno d'imposta, tenendo conto – tra l'altro – dell'indice di edificabilità, della destinazione urbanistica, degli oneri per eventuali lavori di adattamento e dei prezzi medi di mercato. In questo contesto, la cubatura assume funzione determinante perché incide direttamente sulla potenzialità edificatoria e, quindi, sul valore stimato.

La Corte censura l'impostazione del primo giudice che aveva trasposto automaticamente, per il 2018, la stima elaborata in CTU per il 2014, senza verificare la coerenza del presupposto tecnico-urbanistico utilizzato (cubatura realizzabile). Se l'atto impositivo 2018 assume – per scelta dell'ente – una potenzialità edificatoria dimezzata rispetto a quella posta a base della CTU 2014, non è logicamente sostenibile riportare il medesimo valore senza adeguamenti: il parametro di partenza (la capacità edificatoria) è diverso e ciò impone un ricalcolo della base imponibile. In altri termini, la pronuncia valorizza un principio di congruenza interna dell'accertamento: i criteri estimativi richiamati (CTU, metodo della trasformazione, comparativi di mercato) possono essere utilizzati anche per annualità diverse, ma solo se i dati tecnico-fattuali assunti a base della stima coincidono o vengono adeguatamente 'normalizzati' al diverso scenario.

Il passaggio è rilevante anche sul piano difensivo. Nelle contestazioni Imu su aree edificabili, la linea più efficace non si basa sempre nel contestare l'intero impianto estimativo, ma individuare le variabili determinanti della stima (indice/cubatura, vincoli, costi di costruzione, tempi di realizzazione) e dimostrare eventuali incoerenze tra tali variabili e il valore finale accertato. Nel caso concreto, la contribuente ha colpito la variabile-chiave (cubatura) evidenziando la non comparabilità tra 2014 e 2018; la Corte, constatata l'assenza di specifica contestazione sul punto da parte dell'ente, ha imposto il ricalcolo della base imponibile.

In via residual merita anche attenzione il tema della motivazione 'per relationem' e del richiamo ad atti precedenti: la contribuente lamentava che l'avviso non riproducesse neppure il contenuto essenziale dei precedenti accertamenti richiamati. La sentenza si concentra tuttavia sul vizio sostanziale della stima (difformità della cubatura), che risulta decisivo. In prospettiva, l'ente locale, nel rinnovare la quantificazione, dovrà assicurare che il percorso valutativo sia trasparente, verificabile e coerente con i parametri urbanistici effettivi, così da ridurre il rischio di nuove censure motivazionali.

In conclusione, la pronuncia conferma che, in materia Imu, l'utilizzo di stime pregresse e di CTU relative ad altre annualità è possibile ma non può tradursi in un automatismo: la base imponibile va sempre aggiornata e calibrata sui dati dell'anno accertato e sui presupposti assunti nell'atto.

Giampietro Maria Teodori

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5, comma 5 (valore venale aree fabbricabili); d.lgs. 546/1992, artt. 51 e 54 (termini e appello incidentale), come modificati.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n.11162/2025, Cass. n. 27067/2024, Cass.n. 23779/2024, Cass. n. 22591/2024, Cass. n. 4814/2023, Cass. n. 16681/2021, Cass. n. 4639/2020.

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 14, Sentenza n. 3088/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Greco, Rel. Castiello.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Esenzione per abitazione principale e pertinenza – Coniugi con residenza anagrafica o dimora diverse – Legittimità dell'esenzione

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di IMU, la Corte di Giustizia Tributaria accoglie l'appello del contribuente, rilevando che il Comune aveva fondato gli avvisi solo sulla diversa residenza anagrafica della moglie, senza fornire prova circa l'assenza di dimora abituale del ricorrente nell'immobile in questione. Viene dunque riconosciuto il diritto all'esenzione per l'abitazione principale anche nel caso in cui i coniugi abbiano residenza anagrafica e dimora abituale in immobili diversi, ubicati nel medesimo o in diverso comune. Non è necessario che l'intero nucleo familiare risieda nel medesimo immobile: la doppia esenzione è lecita qualora ciascun coniuge dimostri la propria residenza e dimora abituale. Richiamata la sentenza della Corte Costituzionale n. 209/2022, è stata dichiarata l'illegittimità della disciplina che limita l'esenzione ad una sola unità immobiliare per l'intero nucleo familiare, estendendo la tutela costituzionale ai coniugi residenti in luoghi diversi e annullando gli avvisi di accertamento fondati su tale presupposto.

COMMENTO

La sentenza n. 3088/2025 si inserisce nel solco tracciato dalla Corte Costituzionale e dalla più recente giurisprudenza di legittimità (si cita anche l'Ordinanza Cass. n. 4292/2025) in tema di esenzione Imu per abitazione principale con riferimento ai nuclei familiari coniugali o uniti civilmente.

L'art. 13, co. 2, d.l. n. 201/2011, nel testo vigente fino all'intervento della Consulta, condizionava l'esenzione Imu alla presenza dell'intero nucleo familiare nell'immobile, impedendo la doppia esenzione in caso di residenze disgiunte dei coniugi a prescindere dalle motivazioni. Tale disciplina è stata censurata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 209/2022, che ha dichiarato illegittimo il riferimento univoco al "nucleo familiare", sancendo il principio secondo cui – in assenza di abuso della libertà di stabilimento della residenza, e laddove ciascun coniuge dimostri dimora abituale e residenza anagrafica – va riconosciuto a ciascuno il diritto all'esenzione per la propria abitazione principale.

La pronuncia valorizza il principio di eguaglianza sostanziale (art. 3 Cost.), la tutela della famiglia (art. 31 Cost.) e della capacità contributiva (art. 53 Cost.), stigmatizzando ogni discriminazione fiscale tra famiglie fondate sul matrimonio/unione civile e le convivenze di fatto, nonché tra coniugi con scelta consensuale di residenze diverse. Essa afferma che la mobilità sociale e la mutevolezza delle scelte abitative impongono di adeguare la disciplina fiscale al vissuto reale delle famiglie contemporanee. Coerentemente, nel caso che qui interessa, la Corte di secondo grado annulla la pretesa impositiva dell'Ente locale, laddove fondata sul solo elemento della residenza anagrafica disgiunta dei coniugi, e richiama l'onere dell'ente impositore di fornire concrete prove sulla mancanza dei presupposti oggettivi e soggettivi dell'esenzione.

Questa sentenza rappresenta un punto di riferimento operativo sia per i contribuenti sia per le amministrazioni locali: spetta al contribuente dimostrare la residenza e la dimora abituale, ma, una volta assolto quest'onere, non può essergli negata l'esenzione solo sulla base della diversa ubicazione della residenza dell'altro coniuge.

La decisione in commento, perfettamente in linea con l'evoluzione costituzionale e giurisprudenziale del diritto tributario, conferma il principio secondo cui l'esenzione IMU per immobile adibito ad abitazione principale può – e deve – essere riconosciuta a ciascun coniuge, anche laddove costoro abbiano scelto, per motivi legittimi, residenze diverse, purché sia provata residenza anagrafica e dimora abituale nell'immobile in questione.

Goffredo Hinna Danesi

Riferimenti normativi: Art. 13, comma 2, d.l. n. 201/2011; artt. 3, 31, 53 Costituzione.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sent. n. 209/2022, Corte di Cassazione: nn. 4292/2025.

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 11, Sentenza n. 3089/2025, depositata il 15/05/2025 – Pres. e Rel. Sorrentino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Ente locale Comune – Rendita catastale – Distinzione tra valore dell'area edificabile e dell'immobile in corso di costruzione – Legittimità dell'atto emesso dall'Ente locale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha accolto l'appello proposto dall' Ente locale avverso la sentenza di primo grado che precedentemente aveva parzialmente accolto il ricorso introduttivo proposto dal contribuente avverso avviso di accertamento Imu, motivato sul fatto che, trattandosi di fabbricato in corso di costruzione, occorresse discernere il valore della rendita catastale attribuita tra quanto riferibile all'area edificabile e quanto al manufatto, e per l'effetto era stata ridotta la base imponibile Imu.

I giudici di secondo grado hanno invece stabilito che, in tema di accertamento Imu, l'atto emesso dal Comune che si basa su rendita catastale attribuita e non impugnata è legittimo in quanto eventuali contestazioni inerenti alla distinzione del valore attribuibile all'area fabbricabile o all'immobile in costruzione, e dunque alla individuazione di un minor valore dell'area fabbricabile, rientrano nella determinazione della rendita catastale stessa che resta di competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate (ex Agenzia del Territorio).

COMMENTO

La Corte ha accolto l'appello proposto dall' Ente locale avverso la sentenza di primo grado ritenendo che l'avviso di accertamento Imu emesso dal Comune sia assolutamente legittimo in quanto avente quale base imponibile la rendita catastale attribuita.

Il Comune è infatti estraneo alla contestazione proposta dal ricorrente riguardante il corretto valore della rendita alla base dell'accertamento medesima, posto che esiste una separazione delle competenze tra Ente locale e Agenzia delle Entrate.

La distinzione tra area fabbricabile e fabbricato in costruzione rientra nella determinazione della rendita catastale, di competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate. Il contribuente avrebbe dovuto agire separatamente contro tale Agenzia e non contro il Comune.

La sentenza, dunque, consolida orientamenti giurisprudenziali chiave quali:

Rilevanza della rendita catastale: La Corte richiama la Cassazione (n. 16215/2010, n. 9894/2017, n. 28033/2023), sottolineando che la rendita catastale è presupposto "insostituibile" per l'Imu, e la sua corretta attribuzione può essere impugnata solo in giudizi specifici contro l'Agenzia del Territorio.

Divieto di "doppio binario" processuale: Il contribuente non può cumulare contestazioni sulla rendita catastale e sull'accertamento Imu nello stesso giudizio, evitando così un indebito allargamento del contraddittorio.

Implicazioni pratiche:

Per i Comuni: Gli avvisi di accertamento basati su rendite catastali definitive sono difficilmente impugnabili sul merito del valore.

Per i contribuenti: È necessaria un'azione tempestiva contro l'Agenzia delle Entrate per correggere errori di classamento prima della notifica dell'avviso Imu.

La decisione evidenzia come il sistema tributario italiano separi chiaramente le competenze tra enti impositori (Comuni) e autorità tecniche (Agenzia delle Entrate), privilegiando certezza del diritto ed efficienza procedurale.

Goffredo Hinna Danesi

Riferimenti normativi: art. 5, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 30717/2011, 1439/2017, 11681 e 11682/2017, 15802/2017, 6314/2005.

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 8, Sentenza n. 3100/2025, depositata il 15/05/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Avviso accertamento Imu – Ente locale Comune – Dichiarazione Imu omessa – Mutamento del soggetto obbligato per fusione – Termine per la notifica dell’atto

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di Imu, la mancata presentazione della dichiarazione da parte del contribuente determina l'applicabilità del termine decadenziale per la notifica dell'avviso di accertamento individuato dall'art. 1, comma 161, legge n. 296/2006, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. La successione nella titolarità dell'immobile a seguito di fusione per incorporazione non esonera dall'obbligo dichiarativo nei confronti del nuovo ente, ove mutino elementi rilevanti ai fini dell'imposta. L'omissione dichiarativa fa decorrere il termine dalla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione (nel caso Imu 2015, dal 30 giugno 2016), cui vanno aggiunti i periodi di sospensione (come quella emergenziale Covid-19). Tali principi restano fermi anche in presenza di contestazioni sulla continuità soggettiva tra soggetti giuridici per effetto di operazioni straordinarie societarie.

La decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, sentenza n. 3100/2025, riguarda l'impugnazione da parte della società ricorrente di un avviso di accertamento Imu relativo all'anno di imposta 2015, notificato dal Comune di riferimento per omessa dichiarazione e omesso versamento. Già rigettata in primo grado, la società contesta la tempestività della notifica (deducendo peraltro l'inesistenza di mutamento soggettivo nella titolarità dell'immobile a causa della identità sostanziale tra incorporante ed incorporata, risultante da fusione per incorporazione).

Sia la sentenza di primo grado che la Corte di secondo grado rigettano la tesi della ricorrente, ritenendo dirimente il fatto che nessuna delle società che hanno partecipato all'operazione di fusione (peraltro risalente al 1984 e dunque, per certi versi, eccezione irrilevante in quanto realizzatosi in data precedente all'introduzione dell'Ici) abbia mai presentato dichiarazione né Ici né Imu per gli immobili posseduti. La Corte evidenzia che, in assenza di presentazione della dichiarazione, il termine per la notifica dell'avviso di accertamento decorre dal momento in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (nel caso di specie entro il 30 giugno 2016 per l'anno 2015) e scade il 31 dicembre del quinto anno successivo, prorogato di 85 giorni di sospensione previsti per l'emergenza Covid-19.

La notifica, avvenuta il 9 agosto 2021, viene quindi riconosciuta come tempestiva e l'appello della società viene respinto.

COMMENTO

La sentenza offre una puntuale ricostruzione del termine decadenziale per la notifica degli avvisi di accertamento Imu in caso di omessa dichiarazione, applicando rigorosamente la previsione normativa di cui all'art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006. In particolare, la Corte ribadisce che l'operazione straordinaria di fusione — anche ove non comporti discontinuità nella titolarità sostanziale dei beni — non esonera comunque dall'obbligo dichiarativo, se la legge lo impone per la specifica fattispecie tributaria.

La decisione mostra allineamento con il consolidato orientamento della Corte di Cassazione secondo cui la fusione societaria, pur determinando la successione universale dell'incorporante in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi dell'incorporata, non determina di per sé sola l'esenzione dall'obbligo di dichiarare le variazioni rilevanti ai fini Imu, laddove la legge lo prescriva. Né può la contestazione sulla continuità soggettiva eludere l'obbligo dichiarativo: la Corte, peraltro, valorizza il dato fattuale sull'assenza di qualsivoglia

dichiarazione Ici o Imu, a prescindere dalle vicende soggettive e dalla omogeneità degli elementi anagrafici aziendali.

In punto di diritto, la Corte applica la disciplina della decadenza secondo una scansione temporale rigorosa, considerando il termine ordinario “allungato” per effetto della sospensione dei termini durante la pandemia (art. 67 del d.l. 18/2020).

La pronuncia rappresenta un’applicazione rigorosa della disciplina procedurale in materia di tributi locali, oltre a un efficace richiamo di principi consolidati in tema di continuità soggettiva nelle operazioni di fusione e relative ricadute sugli obblighi dichiarativi. Si tratta di orientamento giurisprudenziale coerente con la funzione della dichiarazione come presupposto procedimentale per il corretto esercizio dell’attività accertativa dell’ente, a tutela sia del gettito che della certezza dei rapporti tra contribuente e amministrazione.

Nel caso in esame, l’assenza della dichiarazione ha comportato che il termine per l’esercizio del potere di accertamento (art. 1, comma 161, legge 296/2006 e art. 1, comma 769, legge 160/2019) decorresse dalla scadenza del termine per la dichiarazione e non dal presunto mutamento soggettivo derivante dalla fusione. La sentenza richiama inoltre la giurisprudenza di legittimità (Cass. SS.UU. 30 luglio 2021, n. 21970) secondo cui la fusione implica l’estinzione della società incorporata, ma ciò non preclude, né surroga, i doveri dichiarativi che restano in capo al soggetto risultante, in funzione della continuità del rapporto giuridico ai fini tributari.

La sentenza è significativa in quanto contribuisce a delimitare la portata dell’obbligo dichiarativo e il regime della decadenza in relazione ai tributi locali, ed offre un precedente importante per analoghe controversie in materia di Imu.

Goffredo Hinna Danesi

Riferimenti normativi: art. 1, comma 161, legge 296/2006 e art. 1, comma 769, legge 160/2019.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione SS. UU. 30 luglio 2021, n. 21970.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 3400/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi - Notificazione degli atti - Notifica a mani del portiere - Omesso invio della raccomandata - Irrilevanza

SINTESI DELLA SENTENZA

1. La Corte di Giustizia tributaria di 2° grado del Lazio, con la sentenza in epigrafe indicata, si è pronunciata in merito ad un appello presentato da un contribuente che aveva impugnato la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado n. 8371/2023, depositata il 21 giugno 2023. Il Giudice d’appello ha respinto il gravame proposto per l’annullamento della pretesa azionata che, a giudizio del ricorrente, risultava ormai estinta per una serie di motivi, tra cui l’asserita *prescrizione*.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Il contribuente appellante, quale soggetto destinatario della pretesa esecuzione della cartella di pagamento n. 097 2020 0187561375000, notificata il 6 giugno 2022 per un importo pari ad € 11.511,31, presuntivamente dovuta, a parere dell’intimato, a titolo di omesso o ritardato versamento dell’imposta municipale unica (Imu) 2012 e pagamento della sanzione e del contributo unificato per l’anno 2018, impugnava la citata sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado n. 8371/2023. La Corte di 2° grado, come già osservato, respingeva il gravame proposto dal soggetto passivo d’imposta diretto ad ottenere l’annullamento della pretesa ritenuta ormai estinta per prescrizione del diritto connesso.

2. In punto di fatto il contribuente si affidava ai seguenti motivi di appello:

a) difetto di notifica dell’avviso sotteso alla cartella di pagamento e di eventuali ulteriori atti successivi e omessa allegazione di copia degli stessi;

- b) nullità della notifica, ex art. 140 cod. proc. civile, effettuata a mani del “portiere” stante l’omessa produzione della prova dell’invio della raccomandata prevista, *ex lege*, nel giudizio di primo grado e la produzione dell’ordinanza n. 14093/2022 della Cassazione sez. VI);
- c) intervenuta prescrizione quinquennale, in applicazione della disciplina delle sanzioni amministrative, ex legge n. 698 del 1981 ed ex art. 20 del d.lgs. n. 472/1997;
- d) errata qualificazione della natura giuridica di sanzione attribuita al contributo unificato poiché elevato a titolo sanzionatorio;
- e) omessa notifica degli atti presupposti dell’Imu (cartelle di pagamento, avvisi di liquidazione, ecc.);
- f) omessa allegazione di copia degli stessi;
- g) ingiusta condanna alle spese di lite in primo grado.

3. Con il medesimo appello la parte ha chiesto, nelle more del giudizio, la sospensione dell’efficacia esecutiva della cartella opposta e di ogni provvedimento antecedente e/o consequenziale (sotteso).

4. Con atto di controdeduzioni l’Agenzia delle entrate–riscossione eccepiva, a sua volta, l’infondatezza della censura relativa alla procedura di notifica della cartella di pagamento presupposta; inoltre, in relazione all’asserita prescrizione del diritto alla riscossione di cui al credito riportato nell’atto impugnato, evidenziava che l’attività dell’Ente della riscossione doveva ritenersi legittima in quanto soggetta al termine ordinario di prescrizione previsto dall’art. 2946 del codice civile.

Con separato atto Roma Capitale eccepiva, inoltre, l’infondatezza della pretesa, e ciò in quanto l’operato dell’Ufficio risultava pienamente conforme al disposto dalla normativa in materia; nel caso di specie, la cartella di pagamento era stata emessa a seguito di iscrizione a ruolo conseguente ad avvisi di accertamento *divenuti definitivi e non impugnati dal ricorrente*.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare il Giudice d’appello ha ritenuto opportuno analizzare i motivi della sentenza del Giudice di *prime cure* in relazione al *petitum* perimetrato per effetto del ricorso di primo grado, al fine di verificare se la decisione fosse in grado o meno di resistere alle doglianze prospettate dalla parte appellante.

Con ricorso ritualmente presentato, l’appellante ha proposto l’impugnazione innanzi alla Corte di Giustizia di Roma avverso la cartella n. 097 2020 0187561375000, a lui notificata tramite pec in data 6 giugno 2022, avente ad oggetto l’omesso pagamento Imu per l’anno 2012 e contributo unificato per l’anno 2018, per un totale di € 11.511,31 comprensivo di sanzioni, interessi e spese e ne ha chiesto, in via principale, l’annullamento ed, in via subordinata, la riduzione del *quantum debeatur*, con vittoria di spese.

2. Rispetto ai suddetti motivi il ricorrente ha dedotto: a) l’invalidità della cartella impugnata per assenza di sottoscrizione; b) l’inesistenza della notifica della cartella a mezzo pec con file estensione PDF; c) la prescrizione del credito derivante da mancato pagamento Imu 2012; d) l’intervenuta prescrizione del credito derivante da mancato pagamento di contributo unificato, stante la natura giuridica di sanzione di quest’ultimo; e) la mancata notifica degli atti presupposti alla cartella e l’omessa allegazione di copia degli stessi a quest’ultima; e) la nullità della cartella per omessa notifica di un avviso bonario; f) la mancata redazione e sottoscrizione del ruolo.

3. Il Comune di Roma Capitale si costituiva nel giudizio di primo grado chiedendo, in via preliminare, la declaratoria di inammissibilità del ricorso, ex art. 19 d.lgs. n. 546/92, per effetto della rituale notifica a mezzo servizio postale del prodromico avviso di accertamento Imu, in data 5 ottobre 2017, a mani del portiere, come da documentazione prodotta in atti e, nel merito, il rigetto del ricorso con vittoria di spese. Il Comune resistente ha inoltre evidenziato:

- a) che i termini decadenziali previsti per la consegna del ruolo erano stati rispettati, essendo stato l’avviso notificato al ricorrente il 5 ottobre 2017 ed il ruolo formato e reso esecutivo il 18 giugno 2020;
- b) che, in merito alle questioni attinenti alla notifica della cartella, sussisteva la propria carenza di legittimazione;

c) che, in base all'art. 12 del d.p.r. n. 602 del 1973, la cartella di pagamento doveva riportare, come avvenuto, solo i dati ritenuti obbligatori per la formazione del ruolo;

d) che nessuna attivazione del contraddittorio *era stata richiesta, ex lege*, per la fattispecie in esame.

4. L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, costituendosi ritualmente, ha controdedotto evidenziando:

a) la propria carenza di legittimazione in ordine ai motivi del ricorso attinenti alla pretesa creditoria ed alla notifica dell'avviso di accertamento;

b) la legittimità del proprio operato avendo provveduto alla rituale notifica della cartella;

c) l'insussistenza del difetto di motivazione essendo stata la cartella predisposta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze così come gli interessi di mora richiesti erano stati determinati secondo le disposizioni di legge;

d) che nessuna prescrizione del credito si era maturata in virtù del periodo di sospensione dell'attività di riscossione stabilito nella recente legislazione emergenziale. Ha concluso, pertanto, chiedendo il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

5. Perimetrato il *petitum* e le eccezioni di parte avverse, il Giudice di *prime cure* è giunto alla conclusione che nessun pregio assume il primo motivo di doglianza proposto, attinente ad una presunta invalidità della cartella impugnata per difetto di sottoscrizione. Il Giudice ha richiamato, a tal fine, il costante orientamento della Suprema Corte, la quale ha evidenziato che l'omessa sottoscrizione della cartella non comporta l'invalidità dell'atto tutte le volte in cui, come nella fattispecie in esame, non è posto, in dubbio, l'autorità che lo ha emanato (*ex plurimis*, Cass. n. 28272/20 e n. 8081/20).

6. Parimenti destituita di fondamento è la lamentata inesistenza della notifica perché avvenuta a mezzo pec tramite estensione del file pdf. Anche su questo punto, i Giudici di legittimità hanno escluso l'illegittimità della notifica per la decisiva ragione che è nella facoltà del notificante allegare al messaggio trasmesso al contribuente, via pec, un documento informatico realizzato in forma di copia per immagini di un documento in origine analogico" citando, a tal fine, la sentenza della Corte di Cassazione n. 19216 del 2022 con la quale è stato riconosciuto la validità di un atto *anche nei casi in cui il documento si presenti in formato pdf*.

7. Il Giudice di 1° grado ha inoltre osservato che infondata appare anche l'eccezione di prescrizione sollevata dal ricorrente. Alla data di notifica della cartella, avvenuta in data 6 giugno 2022, non risultava, infatti, prescritto né il credito derivante da omesso versamento IMU 2012, né quello da omesso versamento del contributo unificato 2018. Il Comune di Roma Capitale ha fornito, in atti, la prova attraverso la produzione dell'avviso di ricevimento della rituale notifica in data 5 ottobre 2017 del prodromico avviso di accertamento, avvenuta all'indirizzo del destinatario a mani del portiere. Anche in questo caso la giurisprudenza costante della Suprema Corte (*ex plurimis*, Cass. nr. 18484/21, nr. 21815/19 e nr. 4020/14) ha escluso che nel caso di notifica diretta, attuata a mezzo servizio postale ordinario, come accaduto nel caso in esame, presso il portiere, sia necessaria la successiva raccomandata informativa, dovendo trovare applicazione la normativa disciplinante il servizio postale ordinario e non la legge n. 890/82 sulla notifica degli atti giudiziari.

Il termine *quinquennale* di prescrizione, trattandosi di tributo locale, non risulta spirato proprio per effetto della rituale notifica dell'avviso, quale atto interruttivo. Tale ultima conclusione – ha precisato il Giudice - può essere condivisa alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione. Sullo specifico punto sono già intervenute le Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n. 10012 del 15 aprile 2021) che hanno affrontato un aspetto della rimessa controversia, relativo al modo per assolvere l'onere di provare il perfezionamento di una procedura notificatoria di un atto impositivo mediante l'impiego diretto del servizio postale nel caso della *temporanea assenza del notificatario* (c.d. "*irreperibilità relativa*") ed in particolare se possa considerarsi sufficiente la prova della spedizione della raccomandata informativa (CAD) ovvero se sia invece necessario il deposito dell'avviso di ricevimento di tale raccomandata.

Premette, in generale, la decisione delle SS.UU della Cassazione che la "notifica diretta" a mezzo posta da parte delle Agenzie fiscali "è, *univocamente ed espressamente, consentita dalla legge*, il che del resto è riscontrato dalla costante giurisprudenza della Suprema Corte (*ex pluribus*, Cass., 34007/2019, 1207/2014, 15284/2008), essendo peraltro evidente che trattasi di una disposizione legislativa speciale

rispetto a quella dell'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973 e del cod. proc. civ. da esso richiamate, sicché prevale su quest'ultime in base al canone interpretativo *lex specialis derogat generali*". A decorrere dalla ordinanza della medesima Sezione V civile, n. 5077 del 21 febbraio 2019, secondo un diverso orientamento, al verificarsi della fattispecie concreta in esame (notifica a mezzo posta/assenza temporanea del destinatario ovvero di persone idonee alla ricezione dell'atto notificando), per considerare perfezionata la procedura notificatoria è invece necessario verificare in concreto l'avvenuta ricezione della CAD, e, a tal fine, il notificante è processualmente onerato della produzione del relativo avviso di ricevimento (nello stesso senso, cfr. Cass., 16601/2019, 6363-21714-23921-25140-26078/2020; successive difformi, Cass., 33070-33257/2019, che si richiamano all'altro indirizzo ermeneutico che ritiene necessario solo l'invio della raccomandata CAD). Ritengono, comunque, le SS.UU. della Cassazione che debba darsi seguito a questo secondo orientamento giurisprudenziale.

D'altro canto, come giustamente sottolineato nella pronuncia "capofila" del nuovo indirizzo interpretativo, tale disciplina adeguatrice - su questo specifico segmento della procedura notificatoria - si differenzia nettamente da quella dell'art. 139, quarto comma, cod. proc. civ. ovvero dell'art. 7, u.c., legge 890/1982, disciplinanti i casi di consegna dell'atto notificando a persona diversa dal destinatario e che in tal caso prevedono che venga spedita a quest'ultimo una raccomandata "semplice" che gli dia notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto medesimo. Tale, significativa, differenziazione normativa ha un senso evidente, posto che nei casi di consegna a "persona diversa" vi può essere una ragionevole aspettativa che l'atto notificato venga effettivamente conosciuto dal destinatario, trattandosi di persone (famigliari, addetti alla casa, personale di servizio, portiere, dipendente, addetto alla ricezione) che hanno con lo stesso un rapporto che il legislatore riconosce come astrattamente idoneo a questo fine ed è per questo che ha prescelto una forma di comunicazione dell'avvenuta consegna garantita, ma semplificata. L'esame dell'avviso di ricevimento, relativo alla raccomandata con cui si è notificato in via diretta l'accertamento in tema di Imu annualità 2012, riporta l'avvenuta comunicazione della spedizione della raccomandata. Tale dichiarazione rende efficace la notifica regolarmente espletata nelle mani del portiere. Ne consegue, pertanto, che anche sotto questo aspetto l'appello è infondato. Dall'esame delle doglianze ulteriori riferite, invece, alla riscossione del contributo unificato, si condivide a pieno quanto ritenuto dal giudice di primo grado. La natura di tributo erariale di quest'ultimo (vedi Cass. n. 2999/22) esclude l'applicazione della disciplina prevista per le sanzioni amministrative. Trattandosi di un contributo volto a finanziare le spese di giustizia, quest'ultimo ha natura di obbligazione tributaria ed è soggetto a termine di prescrizione decennale. La Cassazione, con l'ordinanza n. 2999 del 1° febbraio 2022, ha stabilito e chiarito che la tassa per l'iscrizione a ruolo di una causa (il Contributo Unificato) si *prescrive nel termine ordinario di 10 anni*. Infine, pare opportuno precisare che tutto ciò che riguarda la formazione del ruolo, sia pure prodromica alla emissione della cartella di pagamento, costituisce una fase del tutto interna all'Amministrazione finanziaria o dell'ente impositore che non può essere autonomamente impugnata e che viene, pertanto, assorbita dalla successiva fase dell'adozione della cartella di pagamento (come nel caso di specie) o dall'intimazione di pagamento del soggetto preposto alla riscossione.

8. Per le ragioni sin qui espresse e per la giurisprudenza richiamata, il Giudice tributario ha respinto l'appello del contribuente, perché, come già evidenziato, infondato, condannando l'appellante al pagamento delle spese processuali.

COMMENTO

Come si è già osservato l'appellante ha impugnato la sentenza sulla base dei seguenti motivi di appello:

- a) difetto di notifica dell'avviso sotteso alla cartella di pagamento e di eventuali ulteriori atti successivi omessa allegazione di copia degli stessi;
- b) nullità della notifica di cui all'art. 140 cod. proc. civile in quanto effettuata a mani del "portiere" stante l'omessa produzione della prova dell'invio della raccomandata prevista, *ex lege*, nel giudizio di primo grado e la produzione dell'ordinanza n. 14093/2022 della Cassazione sez. VI. *Tale inesistente censura deve considerarsi priva di giuridico fondamento*

atteso che la declaratoria di inammissibilità del ricorso, ex art. 19 del d.lgs. n. 546/92, per effetto della rituale notifica a mezzo servizio postale del prodromico avviso di accertamento Imu, in data 5 ottobre 2017, a mani del portiere, come da documentazione prodotta in atti risulta del tutto legittima;

c) il Comune di Roma Capitale ha peraltro fornito, in atti, la prova attraverso la produzione dell'avviso di ricevimento, della rituale notifica in data 5 ottobre 2017 del prodromico avviso di accertamento, avvenuta all'indirizzo del destinatario a mani del portiere. Anche in questo caso la giurisprudenza costante della Suprema Corte (*ex plurimis*, Cass. n. 18484/21, n. 21815/19 e n. 4020/14) ha escluso che nel caso di notifica diretta, attuata a mezzo servizio postale ordinario, come accaduto nel caso in esame, presso il portiere, sia necessaria la successiva raccomandata informativa, dovendo trovare applicazione la normativa disciplinata il servizio postale ordinario e non la legge nr. 890/82 sulla notifica degli atti giudiziari. A ciò si aggiunga che l'art. 140 cod. proc. civile disciplina la notifica di un atto giudiziario al destinatario allorché quest'ultimo soggetto risulti irreperibile o rifiuti di ricevere la copia. In questi casi, l'ufficiale giudiziario è tenuto a depositare l'atto presso la casa comunale, affiggere un avviso di deposito sulla porta dell'abitazione/ufficio del destinatario e spedire una raccomandata con avviso di ricevimento per informarlo dell'avvenuto deposito. Non si comprende, in definitiva, su quali basi giuridiche l'appellante abbia ritenuto nulla la notifica in quanto effettuata a mani del portiere; procedura, questa, come appena illustrato, prevista espressamente dall'art. 140 del cod. proc. civile;

d) intervenuta prescrizione quinquennale in applicazione della disciplina delle sanzioni; tesi, questa, ritenuta priva di pregio, ex legge n. 698 del 1981 ed ex art. 20 d.lgs. n. 472/1997. Infatti, i termini decadenziali previsti per la consegna del ruolo risultano pienamente rispettati essendo stato l'avviso notificato al ricorrente il 5 ottobre 2017 mentre il ruolo è stato formato e reso esecutivo il 18 giugno 2020, vale a dire, ampiamente entro il termine *quinquennale* previsto dal comma 1 del richiamato art. 20 del decreto n. 472 del 1997 il quale dispone, con formula inequivoca, che l'atto di contestazione ovvero quello di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, *entro il 31 dicembre del quinto anno* successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Nel caso di specie, come si è già osservato, il termine risulta ampiamente rispettato. Quelli che precedono costituiscono i principali motivi che hanno indotto il Giudice sia di 1° che di 2° grado a respingere, rispettivamente, il ricorso e il successivo appello.

Le motivazioni fornite dai Giudici - che hanno ritenuto infondate le argomentazioni sostenute dal soggetto passivo d'imposta – non possono che condividersi.

A parere di chi scrive le argomentazioni svolte dal ricorrente/appellante destano non poche preoccupazioni e ciò, non solo per effetto dell'assenza di pregio delle tesi sostenute dal soggetto passivo d'imposta che denotano, in ogni caso, una scarsa conoscenza dei principi fondamentali del diritto tributario, quanto, invece, per il *disperato tentativo di indurre i Giudici ad accogliere una tesi che, in verità, appare di elementare conoscenza da parte dei Giudici medesimi*. Non può infatti giustificarsi che il ricorrente/appellante possa richiedere, impunemente, la nullità della notifica di cui all'art. 140 cod. proc. civile in quanto effettuata a mani del "portiere"; ipotesi notoriamente prevista da detta ultima norma e confermata dalla citata ordinanza n. 14093/2022 della Cassazione sez. VI. Non si dimentichi, peraltro, che l'art. 12 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dispone, perentoriamente, che le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 *"devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato"* e detta disposizione conforta, a parere di chi scrive, il convincimento cui si è appena pervenuti. Per tale motivo i Giudici tributari dovrebbero, in tali casi, aumentare l'ammontare delle spese di giudizio per lite temeraria.

Massimo Procopio

Riferimenti normativi: c.p.c. (artt. 139 e 140); legge n. 698 del 1981; d.lgs. n. 472 del 1997 (art. 20); cod. civ. (art. 2946); d.lgs. n. 546 del 1992 (artt. 12 e 19); d.p.r. n. 602 del 1973 (art. 12); d.P.R. n. 600 del 1973 (art. 60); legge 890 del 1982; legge n. 698 del 1981.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., ord. n. 14093/2022; Cass., sent. n. 28272/2020; n. 8081/2020; n. 19216/2022; n. 18484/2021; n. 21815/2019; n. 4020/2014; n. 10012/2021; n. 34007/2019; n. 1207/2014; n. 15284/2008; n. 5077/2019; n. 16601/2019; n. 33070-33257/2019; n. 2999/2022; n. 2999/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3681/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Lentini, Rel. Iannone.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Immobili occupati abusivamente – Mancata disponibilità ed utilizzabilità degli immobili per cause estranee alla volontà del proprietario – Perdita di possesso – Tempestiva denuncia in sede penale – Contrarietà al principio di capacità contributiva – Esenzione – Rimborso imposta – Effetto retroattivo.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di occupazione abusiva dell'immobile, deve escludersi il pagamento delle imposte Imu e Tasi, non potendosi configurare alcun obbligo tributario in capo al soggetto proprietario che abbia tempestivamente denunciato l'occupazione abusiva del bene in sede penale. La mera titolarità formale, disgiunta da un effettivo e concreto esercizio dei poteri di disposizione e godimento e del bene, non può legittimare l'imposizione in quanto contraria al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. Nel caso di specie, accertata l'occupazione abusiva dell'immobile e la relativa denuncia penale presentata dalla società contribuente, i giudici di secondo grado, in conformità con la sentenza n. 60/2024 della Corte Costituzionale, hanno riconosciuto il diritto al rimborso delle imposte versate, riformando integralmente la decisione di primo grado.

COMMENTO

La sentenza in commento si uniforma alla recente statuizione della Corte Costituzionale, richiamandola espressamente.

Con la sentenza n. 60/2024 la Consulta ha infatti dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, d. lgs. 23/2011, vigente *ratione temporis*, nella parte in cui non esclude l'obbligo di pagamento dell'Imu per gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, secondo comma, o 633 c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. In particolare, i Giudici delle leggi hanno ritenuto irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'Imu per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato. In simili circostanze, infatti, la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso.

Sulla scia di tale impostazione, la Corte di secondo grado ha ribadito il principio secondo cui ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, altrimenti si finirebbe per tassare una ricchezza inesistente.

Ad ogni modo, la pronuncia della Consulta ha il pregio di ridimensionare e superare l'orientamento fino ad allora prevalente nella giurisprudenza di merito e di legittimità, secondo cui l'occupazione abusiva di un immobile da parte di terzi non incide sull'obbligo del proprietario di corrispondere l'imposta.

Del resto, a decorrere dal 1° gennaio 2023, la nuova lett. g-bis), inserita nel testo dell'art. 1, co. 759, l. 160/2019, ad opera della legge di bilancio 2023 (l. 197/2022), ha stabilito

espressamente l'esenzione Imu degli immobili abusivamente occupati, in quanto tali non utilizzabili né disponibili, ed oggetto di denuncia penale.

La pronuncia della Corte Costituzionale, di fatto, è come se estendesse retroattivamente la portata di tale previsione normativa con la conseguenza che chiunque abbia provveduto al versamento dell'Imu in riferimento ad immobili occupati abusivamente, relativamente ai quali sia stata presentata tempestiva denuncia penale, potrà chiederne il rimborso.

Si evidenzia inoltre che, pur non intervenendo direttamente sulla definizione della nozione di "possesso" rilevante ai fini Imu, la Consulta ha comunque offerto rilevanti indicazioni di principio, sottolineando come debba escludersi la sussistenza della capacità contributiva in capo al proprietario "spogliato del possesso" contro la propria volontà.

Da ultimo, si segnala la sentenza n. 18940 del 10 luglio 2025 con cui la Corte di Cassazione ha ribadito la natura retroattiva dell'esenzione dall'Imu per gli immobili illecitamente occupati. In linea con quanto già stabilito dalla Corte Costituzionale, tale principio riconosce ai proprietari non solo di non corrispondere l'imposta per i periodi in cui il bene è stato sottratto al loro possesso, ma anche la possibilità di ottenere il rimborso delle somme eventualmente già versate.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d. lgs. 23/11; l. 160/19; l. 197/22; artt. 614 e 633 c.p.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. nn. 120/2020; 10/2023; 60/24.

Corte di Cassazione: nn. 9956/23, 18940/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3807/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. e Rel. Maio.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Università privata – Requisiti ai fini del godimento dell'esenzione – Rette simboliche – Elementi probatori insufficienti.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Università appellante ha riassunto il giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria del Lazio dopo la cassazione con rinvio della sentenza che aveva accolto il suo ricorso contro l'avviso Ici 2010 di Roma Capitale per un immobile adibito ad attività didattica. La Cassazione aveva chiesto di verificare se i corrispettivi versati dagli studenti fossero "simbolici", condizione necessaria per l'esenzione. La Corte di rinvio ha ritenuto che l'Università non abbia fornito prova adeguata della natura non commerciale dell'attività e ha quindi respinto l'appello, compensando le spese di tutti i gradi di giudizio.

COMMENTO

Nel contesto dell'accertamento Ici oggetto di causa, l'Università appellante non ha fornito prova concreta della natura meramente simbolica delle rette corrisposte dagli studenti della Facoltà di Giurisprudenza negli anni accademici rilevanti. Essa si è limitata a produrre il rendiconto finanziario dell'anno 2010, dal quale emerge una situazione di equilibrio economico dell'ateneo nel suo complesso. Tale documento è stato già ritenuto dalla Corte di legittimità non sufficiente a dimostrare la natura non commerciale dell'attività, non consentendo di individuare i costi specificamente sostenuti per l'attività svolta nell'immobile oggetto di imposizione. Di conseguenza, la tesi secondo cui le rette versate dagli studenti avrebbero un valore "simbolico" rispetto a tali costi risulta priva di adeguato riscontro probatorio.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3812/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi – Prescrizione e decadenza – Distinzione – Data di spedizione e non ricezione – Notifica tempestiva – Scissione tra notificante e notificato.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudizio trae origine da un avviso di accertamento relativo all’Imu per l’anno 2016, impugnato dal contribuente e respinto in primo grado. In sede d’appello, è stata contestata la decisione del giudice che aveva ritenuto non maturata la decadenza del potere impositivo dell’ente locale, sostenendo che si sarebbe invece dovuta dichiarare la prescrizione del credito e che i termini di legge non avrebbero potuto beneficiare della sospensione prevista dalla normativa emergenziale Covid-19.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha tuttavia confermato integralmente la pronuncia di primo grado, chiarendo che la fattispecie concerne la decadenza e non la prescrizione. Essa ha richiamato l’art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006, secondo cui gli enti locali devono notificare gli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il tributo avrebbe dovuto essere versato. Poiché l’accertamento riguardava l’anno 2016, il termine ordinario scadeva il 31 dicembre 2021, prorogato di 85 giorni in virtù della sospensione prevista dal d.l. n. 18/2020 (“Cura Italia”), art. 67, fino al 25 marzo 2022. L’atto impositivo fu consegnato per la notifica entro tale termine e, come stabilito dalla Corte di cassazione (tra le altre, Cass. civ., Sez. VI-5, ord. n. 385/2017; Cass. n. 2321/2023), ai fini della verifica della decadenza rileva la data di spedizione e non quella di ricezione dell’atto, in applicazione del principio della scissione degli effetti della notifica per notificante e notificato. Ne consegue che la notifica è stata tempestiva e la decadenza non si è verificata, rendendo infondato l’appello, che è stato pertanto rigettato, senza condanna alle spese per la contumacia dell’ente impositore.

COMMENTO

La decisione in commento offre un’applicazione dei principi che regolano il rapporto tra prescrizione e decadenza nel diritto tributario. Come affermato più volte dalla Corte di cassazione (Cass. civ., Sez. V, n. 10195/2002; n. 3163/2011), la decadenza attiene al potere di accertamento dell’amministrazione finanziaria e comporta la perdita del potere impositivo per mancato esercizio entro un termine perentorio; la prescrizione, invece, riguarda l’estinzione del diritto di credito già sorto e accertato, per effetto del decorso del tempo senza che esso sia stato esercitato.

La Corte d’appello ha qualificato la questione come ipotesi di decadenza e ha applicato il termine quinquennale previsto dall’art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006, tenendo conto della sospensione Covid-19 di cui al d.l. n. 18/2020. Applica altresì il principio di scissione degli effetti della notifica, che trova fondamento nella sentenza della Corte costituzionale n. 477/2002 e nella costante giurisprudenza di legittimità, secondo cui per il notificante l’effetto si produce al momento della consegna dell’atto all’ufficio postale.

La sentenza si inserisce nel consolidato orientamento della Cassazione (v. ord. n. 2321/2023) che, anche in materia di tributi locali, tutela la certezza dei rapporti giuridici, garantendo che la pretesa tributaria sia esercitata entro termini definiti ma senza pregiudicare la tempestività degli atti notificati.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 161; d.l. n. 18/2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale n. 477/2002; Cass. civ., Sez. V, n. 10195/2002 e n. 3163/2011; Cass. ord. n. 2321/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3824/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Fortuni.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Esenzioni per enti religiosi – Requisiti soggettivi e oggettivi – Onere della prova – Documentazione della reale destinazione insussistente.

SINTESI DELLA SENTENZA

Un Istituto Religioso impugnava un avviso di accertamento Tasi 2017 per €168,55, ritenendo di beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 7, lett. i), d.lgs. 504/1992 per gli immobili destinati ad attività religiose. La Corte di primo grado accoglieva il ricorso, ritenendo carente la motivazione dell'atto. Roma Capitale appellava sostenendo la regolarità dell'avviso e che l'Istituto non aveva provato né la destinazione effettiva dell'immobile né la proporzione tra uso istituzionale e commerciale. La Corte di secondo grado ha accolto l'appello, rilevando che l'onere della prova dell'esenzione grava sul contribuente (art. 2697 c.c.) e che l'Istituto non aveva documentato la reale destinazione degli immobili, né separato le parti ad uso abitativo dei religiosi da quelle commerciali ("casa per ferie"), confermando l'imposta e condannando l'Istituto alle spese del giudizio.

COMMENTO

La sentenza riafferma principi consolidati in materia di Tasi/Imu e esenzioni per enti religiosi: l'esenzione di cui all'art. 7, lett. i), d.lgs. 504/1992 si applica solo se sussistono requisiti soggettivi e oggettivi. Il soggetto deve essere un ente non commerciale (persone giuridiche religiose di diritto canonico o civile, riconosciute dallo Stato), mentre l'oggetto dell'esenzione riguarda immobili destinati esclusivamente a fini religiosi o istituzionali. L'onere della prova spetta al contribuente (art. 2697 c.c.; Cass. 29845/2024) e non basta un generico riferimento alla mera circostanza che "metà dell'immobile è destinata ad attività religiose"; occorre invece dimostrare in concreto che la superficie effettiva delle aree destinate ad attività istituzionali sia prevalente e che vi sia netta separazione tra uso commerciale e istituzionale (Cass. 10754/2017). La decisione sottolinea anche che l'avviso di accertamento è valido se indica chiaramente presupposto, soggetto e somma richiesta, senza necessità di anticipare tutte le ragioni giuridiche che potrebbero negare l'esenzione (Cass. 29845/2024). Sul piano pratico, la pronuncia evidenzia che gli istituti religiosi devono documentare con precisione l'effettivo uso degli immobili per fruire delle agevolazioni fiscali, evitando dichiarazioni generiche basate solo sul riferimento agli statuti o su indicazioni astratte e non documentate.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 7 lett. i); art. 2697 c.c..

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 29845/2024; 10754/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3844/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Presupposto - Variazione rendita catastale – Efficacia - Notifica – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. 342/00, gli atti attributivi e modificativi della rendita catastale sono efficaci soltanto a decorrere dalla notificazione nei confronti dell'intestatario della partita catastale. Il conseguente accertamento di una maggiore Imu, deve ritenersi quindi nullo se fondato su una rendita non notificata all'intestatario catastale e, pertanto, improduttiva di effetti. Nel caso di specie, la nuova misura dell'imposizione Imu, oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione comunale, derivava proprio dalla variazione della rendita catastale pertinente che, però, la società contribuente negava le fosse mai stata notificata. Non avendo l'ente comunale appellante fornito dimostrazione dell'effettiva avvenuta notifica nei confronti della società proprietaria del compendio

immobiliare accertato, in ossequio alla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (Sez. V, Ord. n. 24532/24), è stata confermata la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento Imu emesso dal detto ente comunale a seguito della variazione della rendita catastale.

COMMENTO

L'art. 74, comma 1, della l. 342/00, dispone che, in tema di classamento o riclassamento catastale, la rituale notifica degli avvisi di accertamento attributivi o modificativi delle rendite catastali va eseguita da parte dell'Ufficio ai soggetti "intestatari" della partita ovvero ai soggetti "interessati", qualora al momento della notificazione degli avvisi gli intestatari della partita non coincidano con i soggetti destinatari degli atti attributivi o modificativi delle rendite stesse.

Come stabilito dalla consolidata giurisprudenza di legittimità (*ex plurimis*, Cass. nn. 24532/24, 16813/21, 16718/21, 13443/12), gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sono giuridicamente inefficaci sino a quando le relative rendite non sono ritualmente notificate. La notificazione della rendita attribuita, difatti, costituisce il presupposto per l'utilizzo della stessa da parte dell'amministrazione comunale che agisca per il pagamento dell'Imu (ovvero Ici o Tasi).

Il legislatore, stabilendo con il citato art. 74 che dal primo gennaio 2000 gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, non ha voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, bensì segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita ed il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa, non potendosi confondere l'efficacia della modifica della rendita catastale - coincidente con la notificazione dell'atto - con la sua applicabilità, che va riferita invece all'epoca della variazione materiale che ha portato alla modifica (Cass. n. 13443/12).

D'altra parte, come sancito dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 22507/19), in tema di contenzioso tributario solo la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente consente il consapevole esercizio del diritto di impugnativa.

Pertanto, ai sensi dell'art. 74 suddetto, l'Agenzia delle entrate è tenuta non solo a notificare l'atto di classamento al contribuente, ma anche a dare comunicazione di ciò al Comune interessato, fornendo dimostrazione dell'effettiva avvenuta notifica nei confronti del contribuente stesso.

Michele Incoronato

Riferimenti normativi: l. 342/00, d. lgs. 504/92, d. lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24532/24, 16813/21, 16718/21, 13443/12, 22507/19.

Prassi: Circolare n. 4/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 3895/2025, depositata il 19/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi – Immobili abusivamente occupati – Immobili sottoposti a sequestro conservativo – Assenza del possesso – Privazione della componente possessoria del diritto di proprietà – Denuncia all'autorità giudiziaria - Esenzione Imu – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Trova applicazione l'esenzione dall'Imu anche per gli immobili occupati abusivamente da terzi nel caso in cui il proprietario abbia presentato denuncia per i reati di invasione di edifici e di minaccia aggravata e gli stessi risultino sottoposti a sequestro conservativo. Nel caso di specie, il proprietario ha documentato di trovarsi in una condizione di sostanziale impossibilità di disporre del bene e, come

affermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 60/2024, è irragionevole sostenere che, in assenza di una situazione possessoria, sussista una capacità contributiva in capo al proprietario.

COMMENTO

Il presupposto dell'imposta municipale propria ai sensi dell'art. 13, co. 2 del d.l. 201/2011 è il possesso di immobili; l'art. 9, comma 1, del d.lgs. 23/2011 individua i soggetti passivi nel proprietario ovvero nel titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie. Nel caso di immobili abusivamente occupati, l'Imu non è dovuta in quanto l'occupazione abusiva determina il totale azzeramento di ogni forma di possesso in capo al proprietario, che viene privato di fatto dell'esercizio del proprio diritto di proprietà.

Con la sentenza n. 60/2024, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, del d.lgs. 23/2011 – per violazione degli artt. 3, co. 1 e 53, co. 1 Cost. – nella parte in cui non esclude dall'assoggettamento ad Imu, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, co. 2, o 633 del c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Secondo la Consulta, è irragionevole ritenere sussistente la capacità contributiva in capo al proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile, che lo renda inutilizzabile e indisponibile, pur essendosi prontamente attivato per denunciare penalmente l'accaduto. La mera proprietà di tale immobile, infatti, non costituisce – per il periodo di occupazione abusiva – un valido indice rivelatore di ricchezza, posto che il proprietario risulta spogliato in concreto del suo possesso.

Gianluca Soriano
Alice Gargagli

Riferimenti normativi: art. 13, d.l. 201/2011; art. 9, d.lgs. 23/2011.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 60/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 4104/2025, depositata il 30/06/2025 — Pres. Fraioli, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu - Ici - Tasi - Accertamento - Abitazione principale – Rilevanza dimora abituale - Non sussistenza requisito – Imponibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente impugnava un avviso di accertamento emesso ai fini Tasi per mancanza del presupposto impositivo, in quanto l'immobile oggetto di accertamento era adibito ad abitazione principale, documentando la propria residenza anagrafica e la destinazione dell'abitazione a dimora abituale. All'esito del giudizio, l'adita Corte di Giustizia, accertata la non adibizione dell'immobile a dimora abituale del contribuente, ne confermava la imponibilità ai fini Tasi.

COMMENTO

L'articolo 1, comma 669, l. 147 del 2013, stabilisce che il presupposto impositivo della Tasi è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati ed aree fabbricabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli e dell'abitazione principale, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201.

La suddetta norma, che disciplina peraltro l'imposta municipale propria (Imu), è risultata oggetto di una interessante pronuncia della Corte Costituzionale (sentenza n. 209 del 2022), con cui è stato affermato che può essere considerata abitazione principale l'immobile nel quale il soggetto passivo dimora abitualmente e risiede anagraficamente, a prescindere dal luogo di residenza e dimora degli altri componenti del nucleo familiare.

Sul punto, l'orientamento della giurisprudenza (di merito e di legittimità) conferma la non imponibilità dell'immobile adibito ad abitazione principale purché ricorrano, contestualmente, gli elementi di fatto costituiti dall'effettiva abitazione e dalla residenza anagrafica nell'immobile, con la conseguenza che, affinché possa ritenersi operante l'esclusione dell'abitazione principale dal campo applicativo della Tasi, è necessario che l'immobile sia adibito a dimora ed al contempo a residenza del contribuente.

Ciò posto, nel caso in esame, data la certificazione anagrafica prodotta in atti dal contribuente, risulta soddisfatto solo il requisito della residenza anagrafica, non risulta invece dimostrata la sussistenza dell'ulteriore requisito della dimora abituale.

Il Comune, infatti, a seguito dei controlli effettuati sull'utenza attinente all'unità immobiliare oggetto d'imposizione, ha dimostrato che i consumi del contribuente fossero ben al di sotto di quelli degli standard nazionali - peraltro non contestati dal contribuente stesso - non soddisfacendo quindi il requisito della dimora abituale.

Nicola Tasco

Riferimenti normativi: d.l. 102/13, l. 147/13, l. 160/19, d.lgs. 472/97, l. 212/00.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 209/2022.

Corte di Cassazione: nn. 9799/2025; 37385/22; 25774/22; 5190/22; 21465/20; 1547/17; 4333/16.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4151/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Fabbricati inagibili o inabitabili – Riduzione del 50% della base imponibile – Autocertificazione – Stato di inagibilità noto al Comune – Giudicato esterno – Riconoscimento del beneficio – Ammissibile.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte afferma che il diritto della società contribuente alla riduzione del 50% dell'Imu dovuta per l'anno 2017, in relazione ad un immobile dichiarato inagibile, non possa venir meno per effetto della mancata produzione in giudizio dell'autocertificazione sullo stato dei lavori che attestino la condizione di inagibilità dell'unità immobiliare. Difatti, si ritiene che la conoscenza del predetto stato da parte del Comune, desumibile dal contenuto di altri documenti (la DIA e la perizia asseverata ad essa allegata) renda superflua la produzione di nuova documentazione da parte del contribuente o l'espletamento di ulteriore attività istruttoria. Nel caso di specie, inoltre, il Collegio ha accolto l'eccezione di giudicato esterno avanzata dal contribuente, che richiamava a suo favore due pronunce passate in giudicato, emesse in relazione alla medesima imposta ma aventi ad oggetto due annualità differenti (2015-2016), che avevano accertato la condizione di inutilizzabilità del medesimo immobile. La Corte, pertanto, ha rigettato l'appello del Comune, riconoscendo, per l'effetto, il diritto all'agevolazione.

COMMENTO

Alla luce dei principi di collaborazione e buona fede che informano il rapporto tra ente impositore e contribuente, qualora il Comune sia già edotto dello stato di inagibilità di un immobile tramite documentazione preesistente (come, ad esempio, la DIA o perizie tecniche asseverate), il mancato deposito agli atti del giudizio dell'autocertificazione sullo stato dei lavori non può determinare la decadenza del contribuente dal diritto a beneficiare dell'abbattimento dell'Imu del 50%.

Tale interpretazione rappresenta un corollario del principio secondo cui l'amministrazione finanziaria non può esigere la produzione di documenti di cui sia già in possesso o che, comunque, sia in grado di acquisire autonomamente, e risponde ad esigenze di semplificazione degli adempimenti a carico del contribuente, oltre a promuovere un modello di amministrazione fondato su canoni di trasparenza e di leale collaborazione.

La Corte rileva, inoltre, che lo stato di inagibilità di un immobile, una volta accertato nel corso del giudizio, integra un elemento costitutivo della fattispecie giuridica d'imposta avente carattere tendenzialmente permanente. Ne consegue che, qualora tale circostanza sia stata accertata con sentenza passata in giudicato, ancorché relativa ad una diversa annualità, detta pronuncia è idonea a spiegare efficacia di giudicato esterno, precludendo al giudice la possibilità di reiterare l'accertamento della questione già risolta in via definitiva.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 6, co. 4, l. 212/00; art. 10, co. 1, l. 212/00; art. 3, lett. a) e b), d.P.R. 380/01; artt. 8 e 9, d. lgs. 23/11; art. 13, d.l. 201 del 2011; d.l. 16/12, conv. in l. 44/12.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 13916/06; 9512/09; 16675/11; 16675/11; 18923/11; 24433/13; 13498/15; 12015/15; 18453/16; 1300/18; 37/19; 13152/19; 10314/20; 28251/20; 29901/20; 10724/21; 35474/21; 8592/21; 19665/23; 1016/23; 6270/23; 12226/23; 4555/23; 4562/23; 2305/24; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio: n. 2230/25. Commissione tributaria provinciale di Roma: n. 8863/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4173/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Aree estrattive – Base imponibile – Valore venale in comune commercio – Qualificazione come aree fabbricabili – PRG – Errore incolpevole.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha rigettato il ricorso in riassunzione presentato dalla società contribuente a seguito della cassazione della precedente sentenza di appello, che aveva riformato la sentenza di primo grado di rigetto del ricorso avverso un avviso di accertamento in materia di Ici.

L'appellante contestava il valore accertato con riferimento alle particelle di terreno oggetto di causa, sostenendo che il medesimo non rispettasce i parametri di cui all'art. 5, quinto comma, d.lgs. n. 504/1992, ai fini del calcolo della base imponibile; tale disposizione prevede che il valore per le aree fabbricabili sia costituito dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione. Chiedeva, inoltre, la disapplicazione delle sanzioni irrogate, invocando l'errore sul fatto, l'assorbimento dell'illecito di omesso versamento in quello di omessa dichiarazione e il vincolo della continuazione ultrannuale dell'illecito.

La Corte ha respinto l'appello, ribadendo che nel presupposto impositivo dell'Ici è ricompreso il possesso di aree fabbricabili, la cui nozione dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale (PRG) adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione regionale o dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. Ciò in quanto l'avvio del procedimento di trasformazione urbanistica è sufficiente a determinare l'aumento del valore venale dell'immobile, esprimendo una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante, che può giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta.

La Corte ha stabilito che l'inserimento dei terreni della società nell'ambito territoriale da destinare ad attività di estrazione secondo il Piano Regionale delle Attività Estrattive (PRAE) della Regione costituisce una circostanza rilevante per la qualificazione delle aree, in quanto il PRAE, sebbene atto settoriale, coinvolge gli enti locali e stabilisce indirizzi per l'attività estrattiva. A ciò si aggiunge il rilascio di autorizzazioni all'attività estrattiva che, ancorché riferibile a terreni classificati come agricoli dal PRG, presuppone l'adozione del PRAE: tali elementi rappresentano univoci "fatti-indice" che conferiscono agli immobili una qualità diversa da quella meramente agricola ai fini impositivi.

La normativa regionale attribuisce prevalenza al c.d. "piano cave" sugli altri strumenti di pianificazione del territorio, determinando un'immediata incidenza sulla valorizzazione dell'area in ragione delle nuove possibilità d'utilizzo industriale. Pertanto, i terreni in questione, classificati in zona E ma inclusi nel PRAE, devono essere qualificati come aree fabbricabili.

La destinazione a cava è un'attività di carattere industriale, incompatibile con la vocazione agricola. Per escludere la fabbricabilità ai fini Ici, i terreni dovrebbero essere effettivamente utilizzati per attività agro-silvo-pastorali e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale, condizioni non ricorrenti nel caso di specie.

In ragione di quanto esposto, la base imponibile va determinata sulla base del valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, tenendo conto di elementi quali la zona, l'indice di edificabilità, la destinazione d'uso consentita, gli oneri di adattamento e i prezzi medi di mercato.

La delibera del Consiglio Comunale che stabiliva il valore al mq è stata ritenuta corretta e congrua, in quanto frutto di un'estesa istruttoria che ha considerato l'elevato indice di redditività delle aree estrattive connesse alla loro destinazione d'uso industriale. Tale delibera costituisce fonte di presunzioni *hominis*, superabile solo con prove specifiche da parte del contribuente, che nel caso di specie non sono state fornite in modo idoneo a contrastare il valore accertato.

Infine, sono stati disattesi i motivi relativi alle sanzioni. Il Collegio ha ritenuto legittimo il procedimento di irrogazione delle sanzioni per omessa dichiarazione e omesso versamento, escludendo la sussistenza della situazione di obiettiva incertezza sulla portata della norma, dato il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di imponibilità delle aree estrattive.

COMMENTO

La decisione in esame indaga i criteri di imposizione fiscale sull'Ici (e per estensione, Imu/Tasi) per le aree destinate ad attività estrattive. Il fulcro della pronuncia risiede nell'affermazione dell'ampia portata della nozione fiscale di "edificabilità", distinguendola nettamente dalla più stringente nozione urbanistica.

A tal fine, viene evidenziata la distinzione tra la legislazione urbanistica (che disciplina lo *jus aedificandi*) e la legislazione fiscale (che disciplina lo *jus valutandi*), in quanto quest'ultima, che è volta ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, consente la valutazione di un suolo "a vocazione edificatoria" anche prima del completamento delle procedure urbanistiche. Tale approccio consente al legislatore fiscale di intercettare il rilievo economico dei fenomeni, anche fattuali, che possono assumere il ruolo di presupposto impositivo.

La Corte sottolinea che l'inserimento di un'area nel Piano Regionale delle Attività Estrattive (PRAE) e le conseguenti autorizzazioni all'attività estrattiva rappresentano elementi oggettivi e percepibili dal mercato ("fatti-indice") idonei ad attribuire all'immobile una qualità diversa da quella agricola, assimilandola a quella "fabbricabile". Questo avviene anche in assenza di un formale adeguamento del Piano Regolatore Generale (PRG) comunale, poiché la prevalenza del PRAE e la natura industriale dell'attività estrattiva svincolano l'area dalla sua originaria vocazione agricola. La logica sottesa è che l'attività estrattiva è idonea a generare una redditività e una potenziale capacità contributiva significativa, da valutare sulla base del valore venale. La stessa Corte Costituzionale (ord. n. 285/2000) ha infatti ricondotto l'utilizzazione a cava ad un'attività di carattere esclusivamente industriale, del tutto incompatibile con la vocazione agricola rivendicata dalla contribuente.

La pronuncia offre altresì chiarimenti sul ruolo delle delibere comunali nella valutazione della base imponibile. Queste delibere, che determinano periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee, non hanno natura imperativa, ma costituiscono fonti di presunzioni *hominis* e indici di valutazione. Ciò significa che, sebbene fungano da base per l'accertamento comunale, il contribuente ha la possibilità di contestarle fornendo prova contraria specifica, non generiche considerazioni sulla crisi immobiliare o sulla sola destinazione agricola temporanea. Nel caso specifico, il Collegio ha ritenuto il valore attribuito al mq congruo, supportato dalla destinazione d'uso industriale e da raffronti con valori di mercato di aree limitrofe e omogenee.

Infine, la decisione rafforza la legittimità delle sanzioni in un contesto in cui la disciplina fiscale delle aree estrattive è ormai pacificamente chiarita da un consolidato orientamento

giurisprudenziale. L'assenza di "obiettiva incertezza" sulla norma esclude la disapplicazione delle sanzioni, ponendo in capo al contribuente l'onere di adempiere correttamente all'obbligo dichiarativo e di versamento.

Nel complesso, la sentenza consolida la prospettiva che, ai fini impositivi, l'attenzione si sposta dalla mera possibilità urbanistica di "costruire" alla effettiva e potenziale capacità economica e reddituale del suolo, specie quando destinato ad attività con un'evidente impronta industriale.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 1, co.2 e art. 2, co. 1, lett. b), d.lgs. 504/92; art. 59, co. 1, lett. f), d.lgs. 446/97; art. 11 quaterdecies, comma 16, d.l. 203/05, conv. in l. 248/05; art. 36, comma 2, d.l. 223/06, conv. in l. 248/06.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 25506/06; 15566/10; 10144/10; 4548/13; 14409/17; 14410/17; 12422/17; 17248/19; 19988/19; 31079/19; 4394/20; 23902/20; 32150/21; 15379/23; 28036/23; 32436/23. Corte costituzionale nn. 285/00; 41/08.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4182/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu – Ici – Tasi – Aree edificabili – Valore venale – Criterio della trasformazione – Valori OMI – Destinazione esclusivamente fieristica – Crisi del mercato immobiliare – Inidoneità del metodo estimativo comunale – Rigetto appello del Comune.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha respinto l'appello proposto dal Comune di Roma avverso la sentenza di prime cure, che aveva annullato l'avviso di accertamento Imu 2016 relativo ad aree edificabili di proprietà della società contribuente. L'accertamento comunale del valore degli immobili era fondato sul criterio c.d. "della trasformazione", desunto dai valori OMI del 2005 attualizzati, e non era supportato da concreti elementi relativi all'effettivo valore di mercato. La Corte ha confermato la correttezza della perizia tecnica prodotta dalla contribuente, ritenuta maggiormente aderente alla destinazione esclusivamente fieristica delle aree, evidenziando la mancanza di appetibilità commerciale delle medesime, l'assenza di transazioni comparabili, nonché la notoria crisi strutturale subita dal settore fieristico a partire dal 2008. Ha inoltre negato rilevanza alla circostanza che la società avesse prestato adesione al valore delle aree accertato per le annualità 2005-2008, trattandosi di fattispecie temporalmente e fattualmente distinte.

Il rigetto dell'appello ha determinato l'assorbimento dei motivi di appello incidentale condizionato proposti dalla società appellata, mentre le spese seguono il principio della soccombenza.

COMMENTO

La sentenza fornisce importanti indicazioni in ordine all'applicazione dell'art. 5, quinto comma, d.lgs. n. 504/1992, a mente del quale il valore venale in comune commercio delle aree fabbricabili deve essere determinato tenendo conto di elementi concreti quali la zona territoriale di ubicazione, l'indice di edificabilità, la destinazione urbanistica, gli oneri di urbanizzazione e i prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Il giudice del gravame ha, infatti, rilevato come il metodo di stima (della c.d. "trasformazione") adottato nella specie dal Comune per la ricostruzione della base imponibile ai fini Imu – che prevede la valorizzazione della differenza fra il valore degli immobili che potranno sorgere sull'area (simulando un'edificazione effettuata) e i costi necessari per l'edificazione, sulla base delle quotazioni immobiliari (valori OMI) – pur astrattamente legittimo, si sia, in concreto, tradotto in una stima meramente teorica e scollegata dalla realtà fattuale, in quanto priva di riscontro nelle condizioni specifiche delle aree in esame. In particolare, è stato censurato

l'utilizzo di valori desunti dai manufatti realizzabili su aree a destinazione residenziale per aree aventi, diversamente, una destinazione esclusivamente fieristica, che rappresenta un settore caratterizzato da marginale appetibilità e segnato da una crisi prolungata.

Viene, altresì, affermato il fondamentale principio secondo cui l'accertamento con adesione relativo ad annualità precedenti non assume efficacia vincolante per le successive, specialmente laddove si riferisca a periodi d'imposta sufficientemente risalenti e sia intervenuto *medio tempore* un significativo mutamento delle condizioni economiche del settore di riferimento.

Le suddette circostanze impongono all'amministrazione finanziaria la rideterminazione del valore degli immobili.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 5, co. 5, d.lgs. 504/92.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4200/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Avviso di accertamento – Immobili in area portuale – Classamento catastale – Destinazione a pubblico servizio – Mancata variazione DOCFA – Appello infondato.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha respinto l'appello proposto dalla società contribuente avverso la sentenza di primo grado che aveva confermato, per tre unità immobiliari, ubicate nel sedime portuale del Porto di Civitavecchia e destinate al movimento delle merci in entrata ed in uscita, la legittimità dell'avviso di accertamento Imu per l'anno 2016.

Gli immobili, nonostante la loro destinazione funzionale all'attività portuale e a servizi ritenuti di pubblica utilità, risultavano accatastati in categoria D/8. La società appellante richiamava precedenti sentenze che avevano riconosciuto l'illegittimità del classamento effettuato dall'Agenzia del Territorio sugli immobili in oggetto, sostenendo il corretto inquadramento degli stessi in categoria E/1, esente da Imu: tali classificazioni catastali stabilite dal giudice tributario sarebbero prevalenti sulle risultanze catastali al 1° gennaio dell'anno di imposizione.

Tuttavia, la Corte ha osservato che dette pronunce si limitavano ad annullare l'atto impositivo per carenza di motivazione circa l'attribuzione della categoria catastale D/8 da parte dell'Agenzia del Territorio, non potendosi riconoscere effetti conformativi di giudicato in relazione alle categorie catastali. In assenza di una nuova procedura DOCFA volta a mutare formalmente il classamento, le rendite catastali vigenti restano vincolanti per l'imposizione Imu.

COMMENTO

Nella presente pronuncia, il Collegio sottolinea che la classificazione catastale al 1° gennaio dell'anno di imposta costituisce l'unico parametro vincolante per la determinazione della base imponibile, salvo che non risulti una variazione del classamento regolarmente intervenuta attraverso la procedura DOCFA.

La Corte chiarisce che la mera esistenza di precedenti giurisprudenziali favorevoli al contribuente, che abbiano annullato avvisi di accertamento per difetto di motivazione sul riclassamento effettuato dall'amministrazione, non comporta *ex se* un effetto modificativo della categoria catastale, né può sostituirsi alla presentazione di un nuovo DOCFA, necessaria per il mutamento della classe.

La Corte conferma dunque che, in assenza di una variazione catastale effettuata secondo le formalità previste dalla legge, l'ente impositore può fondatamente emettere avvisi di accertamento sulla base delle rendite vigenti, anche se contestate. La compensazione delle spese, disposta in entrambi i gradi, risulta giustificata in virtù della novità delle questioni trattate.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 24, d.lgs. 546/92.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4566/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi - Immobili abusivamente occupati – Disciplina ante art. 1, commi 81 e 82, l. n. 197 del 2022 – Corte Costituzionale n. 60 del 2024 – Esenzione dall’Imu – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con la sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria del Lazio è intervenuta sulla tematica dell'imponibilità ai fini Imu degli immobili illecitamente occupati da terzi, in un caso di imposizione riferito all'anno d'imposta 2017. Il caso risultava evidentemente attratto nella disciplina previgente alle modifiche introdotte – con efficacia a decorrere dal primo gennaio 2023 – dall'art. 1, commi 81 e 82, della l. n. 197 del 2022, e dunque in quella disciplina frattanto rimodulata dalla sentenza Corte Costituzionale n. 60 del 2024. Tale pronuncia, come noto, ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del d.l. n. 23 del 14 marzo 2011, nella parte in cui non prevede che l'Imu non sia dovuta per gli immobili occupati abusivamente da terzi e relativamente ai quali sia stata presentata una tempestiva denuncia in sede penale. All'esito del giudizio, appurata la sussistenza di una specifica denuncia penale per illecita occupazione degli immobili oggetto di imposizione, la Corte ha dichiarato la non imponibilità degli immobili medesimi, peraltro valorizzando il contenuto della pronuncia di prime cure, siccome nella sostanza rispondente al *decisum* della Corte Costituzionale.

COMMENTO

La tematica della non imponibilità degli immobili non utilizzabili né disponibili a causa di un'occupazione abusiva ha senz'altro assunto una crescente rilevanza nel sistema, alla luce della progressiva espansione del fenomeno dell'occupazione della proprietà altrui, in connessione con il crescente disagio sociale derivante dalla crisi economica. Le esigenze di tutela del patrimonio e della effettiva capacità contributiva, alla luce anche dei noti principi di matrice comunitaria, hanno spinto il legislatore ad intervenire – con effetto tuttavia a decorrere “solo” dall'anno d'imposta 2023 – attraverso l'introduzione di una fattispecie esentiva fondata, per l'appunto, sulla privazione del possesso dell'immobile a causa di un'occupazione illecita denunciata all'autorità giudiziaria penale (la fattispecie esentiva è stata inserita all'art. 1, comma 759, lettera *g-bis*), l. n. 160 del 2019, per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 81, l. n. 197 del 2022).

In linea con le descritte esigenze legislative, la Corte Costituzionale è così intervenuta con riferimento alla disciplina pregressa (rilevante sino a tutto l'anno d'imposta 2019) sottoposta al suo esame, riconoscendo l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del d.l. n. 23 del 14 marzo 2011, nella parte in cui non prevede la non imponibilità ai fini Imu per gli immobili occupati abusivamente da terzi e relativamente ai quali sia stata presentata una tempestiva denuncia in sede penale. Ciò, in quanto è da ritenersi del tutto irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'Autorità giudiziaria penale sia, ciononostante, tenuto a versare l'Imu per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, atteso che la proprietà di tale immobile non costituisce, di per sé, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso (Corte Costituzionale n. 60 del 18 aprile 2024).

La sentenza in commento si pone nel solco del delineato nuovo assetto normativo, che viene dunque correttamente recepito ed attuato dal Giudice del secondo grado, con riconoscimento della fattispecie esentiva, ricorrendone nel caso di specie le condizioni. Preme evidenziarsi che l'approccio in tale contesto adottato dalla richiamata giurisprudenza, nonché pure dal legislatore, si caratterizza per rispondenza a criteri sostanzialistici in grado di conferire effettività ai principi di uguaglianza tributaria e capacità contributiva.

Riferimenti normativi: art. 8 d.lgs. n. 23 del 2011; art. 9 d.lgs. n. 23 del 2011; art. 1, comma 81, l. n. 197 del 2022; art. 1, comma 759, lett. g-bis), l. n. 160 del 2019; art. 614 c.p.; art. 633 c.p.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 60 del 18 aprile 2024; Cassazione n. 9956 del 2023; Cassazione n. 9957 del 2023; Cassazione n. 7800 del 2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4813/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. e Rel.Greco.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Tasi - Variazione catastale – Opera solo per il futuro.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ritiene che la variazione catastale ad opera dell’Agenzia del territorio possa operare ai fini Tasi solo per il futuro ai sensi dell’art. 74 del d.P.R. 342/2000.

COMMENTO

L’art. 74 d.P.R. 342/2000 espressamente stabilisce “A decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell’ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita”. Di conseguenza, la Corte di secondo grado riforma parzialmente la sentenza di primo grado ritenendo la Tasi dovuta per l’anno 2017, ma il tributo dovrà essere calcolato sui valori catastali antecedenti alla variazione avvenuta nell’anno 2020.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 74 d.P.R. 342/2000.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4831/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Salzano, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Maggiorazione imposta per diverso classamento – Omessa notifica variazione classamento – Nullità dell’accertamento – Consegu.

SINTESI DELLA SENTENZA

La variazione del classamento catastale di un immobile operata *ex officio* e che costituisce presupposto di una maggiore pretesa impositiva Imu da parte dell’ente comunale deve essere notificata a pena di nullità dei successivi atti di accertamento.

COMMENTO

La variazione del classamento catastale di un immobile eseguita d’ufficio assume efficacia, ai sensi dell’art. 74 della legge n. 342/2000, dal momento della sua notificazione al contribuente. L’omessa notificazione della variazione, infatti, ne compromette efficacia e validità, giacché il destinatario non è messo al corrente della modificazione operata dall’ufficio né è posto nella condizione di operare contestazioni. Ne consegue la nullità di eventuali avvisi di accertamento Imu emessi sulla scorta di variazioni catastali eseguite d’ufficio e mai comunicate al destinatario.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: art. 74 l. 342/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 29207/23; 12029/2019; 1594/2013; 13443/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4832/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Salzano, Rel. Terranova.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Aree edificabili – Accertamento – Mancata specifica dei parametri di cui all'art. 5, co. 5 del d.P.R. 504/1992 - Aliquota ordinaria su terreni – Difetto di motivazione – Omessa indicazione base legittimante - Base imponibile – Doglianza fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'atto impositivo con il quale l'amministrazione accerti l'Imu su aree edificabili dovuta su terreni di proprietà del contribuente deve specificare i parametri di cui all'art. 5, co. 5 del d.P.R. 504/1992 ai fini della validità della motivazione dell'atto.

COMMENTO

Un avviso di accertamento Imu su aree edificabili deve rispettare, ai fini del rispetto dell'onere motivazionale, i criteri dettati dall'art. 5 del d.P.R. 504/1992, che specifica come il valore sia costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Tali criteri, normativamente determinati, devono considerarsi tassativi e non surrogabili da valutazioni eseguite in modo aprioristico ed indimostrato. Secondo la giurisprudenza di legittimità più recente, la motivazione per relationem, per la determinazione del valore, a una delibera della Giunta Comunale appare sufficiente ad adempiere all'onere della motivazione tuttavia, nel caso di specie, l'avviso di accertamento risultava carente anche sotto tale profilo.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: art. 5 d.P.R. 504/1992; art. 7 l. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14559/2025; 26089/2024; 10003/2022; 2347/2021; 23680/2019; 7297/2012; 14385/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 4840/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Esenzione – Immobili – Possesso – Ente pubblico - Destinazione esclusiva – Fini istituzionali – - Riconoscimento esenzione - Legittimo affidamento – Sanzioni e interessi - Non debenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di Imu, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, relativa agli immobili posseduti dagli Enti pubblici territoriali e dagli Enti pubblici locali non territoriali, si applica solo a condizione che detti immobili siano destinati esclusivamente allo svolgimento di compiti istituzionali. Non può, pertanto, beneficiare dell'esenzione l'immobile concesso in locazione da un privato ad un ente territoriale ai fini dello svolgimento di un'attività istituzionale dello stesso, in quanto tale ipotesi, sebbene rispondente al criterio della destinazione, difetta del necessario possesso da parte dell'Ente pubblico. Qualora, tuttavia, l'amministrazione comunale, attraverso propri atti o provvedimenti in autotutela, abbia in precedenza riconosciuto tale esenzione, per tal via ingenerando un legittimo affidamento nel contribuente, può trovare applicazione l'ipotesi di non applicazione delle sanzioni e degli interessi, ferma, in ogni caso, la debenza dell'imposta correttamente rideterminata.

COMMENTO

L'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992 riconosce l'esenzione Imu agli immobili posseduti dagli Enti pubblici territoriali (Stato, Regioni, Province, Comuni, Comunità Montane e consorzi tra detti enti) e dagli Enti pubblici locali non territoriali (enti del servizio sanitario

nazionale), a condizione che siano destinati esclusivamente allo svolgimento di compiti istituzionali. Ne consegue l'impossibilità di godere dell'esenzione per gli immobili: i) non destinati esclusivamente a compiti istituzionali; ii) destinati a compiti istituzionali di un soggetto diverso dal possessore, anche se pubblico; iii) destinati a compiti istituzionali dall'ente pubblico ma non posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha più volte ribadito tale principio (Cass. 10483/2016, 19773/2019, 8964/2020), affermando che *"In tema di Ici, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché l'utilizzo indiretto attraverso un diverso soggetto giuridico rispetto a quello al quale spetta l'esenzione, ancorché anch'esso senza finalità di lucro, esclude la possibilità di fruire del beneficio"*

Il carattere restrittivo della descritta norma deve essere, tuttavia, letto in combinato disposto con lo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000) che, nell'improntare i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria al principio della collaborazione e buona fede, prevede che *"Non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi di mora, nel caso in cui l'errore del contribuente sia stato causato dall'essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria e dalla stessa successivamente modificate"* (art.10).

Applicando il principio sopra richiamato alla fattispecie oggetto del presente esame, si deve ritenere che l'eventuale riconoscimento, da parte dell'amministrazione, dell'esenzione in questione possa determinare l'esclusione dell'obbligo di corresponsione di sanzioni e interessi, in quanto idoneo a ingenerare un legittimo affidamento del contribuente.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lettera i), d.lgs. n. 504/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5747/2005, 10483/2016, 19773/2019, 8964/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenze n. 5397/2025, depositate il 03/09/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi - Avviso di accertamento – Immobili abusivamente occupati – Imposta non dovuta – Corte costituzionale – Privazione continuativa del possesso – Assenza di capacità contributiva – Mancanza del presupposto impositivo – Esenzione – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di Imu, alla luce dei principi espressi dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 60 del 2024 (che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n. 23 del 2011, nella parte in cui non prevede l'esenzione Imu per gli immobili abusivamente occupati rispetto ai quali sia stata presentata relativa denuncia all'autorità giudiziaria), la privazione continuativa del possesso subita dal contribuente ha svuotato il diritto di proprietà di ogni contenuto concreto per causa a costui non imputabile: di fatto, venendo meno il presupposto stesso dell'imposta in questione.

COMMENTO

Con le sentenze in commento la Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio ha dato seguito a quanto stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 60 del 2024, che ha dichiarato l'incostituzionalità dell'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n. 23 del 2011, nella parte in cui non prevede l'esenzione Imu per gli immobili abusivamente occupati e relativamente ai quali sia stata effettuata denuncia penale.

Occorre preliminarmente inquadrare il tributo in questione.

Il presupposto giuridico dell'Imu (Imposta Municipale Unica) è il possesso di immobili situati nel territorio dello Stato, esclusa l'abitazione principale, salvo che si tratti di abitazioni di lusso

(categorie catastali A/1, A/8 e A/9).

Con riguardo alla normativa di riferimento si annoverano gli artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 23 del 2011 e l'art. 13 del d.l. n. 201/2011, convertito in l. n. 214/2011 – che hanno introdotto l'IMU; la legge 27 dicembre 2013, n. 14 – che ha disciplinato l'Imu quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (Tasi) e alla tassa sui rifiuti (Tari), dell'imposta unica comunale (Iuc); la l. n. 160 del 2019, che ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la Iuc e – tra i tributi che ne facevano parte – la Tasi. Sono invece rimasti in vigore, tra quelli che componevano la medesima Iuc, la Tari e l'Imu, quest'ultima come disciplinata dalla stessa legge n. 160 del 2019; il d.lgs. n. 504/1992, che, per quanto compatibile, resta applicabile come normativa base.

L'IMU è un'imposta patrimoniale comunale, dovuta annualmente, calcolata sulla rendita catastale rivalutata dell'immobile, con aliquote stabilite dal Comune nei limiti previsti dalla legge statale.

Da ultimo, l'art. 1, comma 81, della legge n. 197 del 2022 ha modificato l'art. 1, comma 759, della legge n. 160 del 2019, il quale, nel testo attualmente in vigore, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2023, «[s]ono esenti dall'imposta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte [...] g-bis) gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale».

In considerazione del fatto che la disposizione era per il futuro, la Corte di cassazione, con ord. nn. 84/85 del 2023, aveva rimesso la questione di costituzionalità per il passato.

La Corte costituzionale, con sent. 60/2024 - in applicazione del principio secondo cui «ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (*ex plurimis*, sentenze n. 156 del 2001, n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995)» (sentenza n. 10 del 2023) e sottolineando altresì che «la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria [...] dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto)» (sentenza n. 120 del 2020) – ha rilevato e riconosciuto che «È dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'Imu per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso» (sentenza n. 60 del 2024).

In linea con tale pronuncia anche un recente arresto della Corte di legittimità, n. 18931/2025, secondo cui “Nel giudizio di legittimità, lo *ius superveniens* può trovare applicazione solo alla duplice condizione che, da un lato, la sopravvenienza sia posteriore alla proposizione del ricorso per cassazione e, dall'altro lato, che la normativa sopraggiunta sia pertinente rispetto alle questioni agitate (In applicazione di tale principio, la S.C., pronunciando in una controversia riguardante l'omesso pagamento dell'Imu in relazione ad un fabbricato oggetto di occupazione abusiva e di successivo sequestro, ha rigettato il ricorso, non ravvisando la necessità - pur a seguito della sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 - di un nuovo accertamento di fatto, in quanto era stato già verificato ed apprezzato dal giudice di appello che la contribuente non aveva avuto la disponibilità materiale dell'immobile per l'intera durata dell'anno di imposta in contestazione)”. Recentemente, la Corte di cassazione, con ordinanza interlocutoria n. 26166/2025, ha rimesso alla Corte costituzionale un caso affine, così motivando “La Corte, visti gli artt. 134 Cost. e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 42, secondo comma, e 53, primo comma, Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre

1992, n. 540 (nel testo vigente *ratione temporis*), nella parte in cui non esclude la soggezione ad ICI del proprietario (o del titolare di altro diritto reale di godimento), che abbia concesso in locazione un terreno, con limitato riguardo al fabbricato edificato dal conduttore sul medesimo terreno in difetto di concessione edilizia e senza l'assenso (preventivo o successivo) del locatore, allorquando quest'ultimo, dopo averne avuto cognizione, si sia immediatamente attivato in sede giudiziale per la restituzione coattiva del terreno locato, nonché in sede amministrativa per l'annullamento in autotutela della concessione edilizia in sanatoria rilasciata al conduttore privo di titolo, ed abbia curato la demolizione del manufatto abusivo dopo lo sgombero coattivo del terreno locato”.

La Corte, invero, sostiene che “per quanto la fattispecie in decisione presenti palesi analogie e significative affinità (sul piano dell'incidenza ostativa sul presupposto impositivo) con quella a suo tempo rimessa al giudice delle leggi, le rimarchevoli dissimiglianze (sul piano della conformazione strutturale della vicenda) non consentano un'estensione pedissequa ed un adattamento automatico di tale principio con il corollario di una lettura costituzionalmente orientata degli artt. 8, comma 2, e 9, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Invero, è palese la differenza sul piano fenomenico dell'occupazione abusiva (*sine titulo*) di un terreno appartenente al contribuente da parte di un terzo estraneo e la costruzione di un fabbricato in difetto di concessione edilizia da parte del conduttore all'insaputa e contro la volontà del proprietario/locatore del terreno. Difatti, l'*inaedificatio*, nel primo caso, è opera di un terzo libero da vincoli contrattuali con il proprietario del terreno e privo di un titolo legittimante il suo utilizzo o godimento; nel secondo caso, è opera di un terzo legato da un vincolo contrattuale (la locazione) al proprietario del terreno e munito di un titolo legittimante il suo utilizzo o godimento, ma è realizzata *contra pacta* (cioè, in violazione di un divieto imposto dal proprietario/locatore) ovvero *absque pactis* (cioè, senza l'assenso preventivo o successivo del proprietario/locatore)”.

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 23 del 2011; l'art. 13 del d.l. n. 201/2011, convertito in l. n. 214/2011; legge 27 dicembre 2013, n. 14; legge n. 160 del 2019; art. 1, comma 81, della legge n. 197 del 2022.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn.18931/2025; 26166/2025. Corte costituzionale n. 60/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5444/2025, depositata il 09/09/2025 – Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Finanza locale - Imu – Ici-Tasi – Esenzione per immobili utilizzati da enti non commerciali – Dimostrazione dell'esclusivo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto – Necessita – Assenza di corrispettivi per attività di natura commerciale – Esenzione – Spetta.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di esenzione Imu deve ritenersi assolto l'onere dimostrativo di non aver effettivamente svolto alcuna attività di natura commerciale da parte di un ente non commerciale che, sin dal giudizio di primo grado, ha fornito un quadro probatorio persuasivo, composto dai seguenti concreti elementi: assenza, desumibile dalla dichiarazione fiscale presentata, di corrispettivi percepiti da terzi per attività di natura commerciale; precedente comunicazione di cessazione dell'attività ai fini IVA; modello “EAS” (ex art. 30, d.l. 185/08); circostanza che l'ente ha messo a disposizione dei cittadini un vasto patrimonio librario, direttamente e gratuitamente accessibile al pubblico.

COMMENTO

La decisione in esame si rivela di particolare interesse in quanto indaga, in concreto, le allegazioni probatorie, da produrre a cura dell'ente non commerciale, idonee a legittimare l'esenzione dall'Imu prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. 504/92.

In particolare, tale pronuncia è stata emessa nell'ambito di un giudizio di riassunzione dopo che la Corte di Cassazione aveva cassato, con rinvio, la sentenza di secondo grado per aver il Giudice rigettato l'appello del Comune facendo esclusivo riferimento a documenti (in particolare lo Statuto) meramente attestanti la natura di ente non commerciale, i propri fini istituzionali o il tipo di attività cui l'immobile era destinato, senza dimostrare che l'attività concretamente svolta rientrasse tra quelle esentate e non venisse svolta con le modalità proprie di un'attività commerciale.

Di contro, il Giudice del rinvio ha sì annullato l'accertamento originariamente impugnato, tuttavia fondando la propria decisione su basi argomentative parzialmente diverse rispetto a quelle oggetto della sentenza cassata riconoscendo, in conclusione, la spettanza dell'agevolazione per aver l'ente non commerciale (una fondazione) fornito, sin dal primo grado di giudizio, *“un quadro probatorio che supporta persuasivamente le argomentazioni dell'ente”*.

Segnatamente, a parere del Giudice del rinvio, la fondazione ha prodotto sufficienti prove dimostrative del fatto che non fosse stata mai svolta alcuna attività commerciale. E ciò, in concreto, attraverso i seguenti elementi probatori: assenza di corrispettivi derivanti dallo svolgimento di attività commerciale in favore di terzi (come risultante dalla dichiarazione fiscale presentata per l'anno in questione); cessazione dell'attività, ai fini IVA, in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto di causa; dichiarazioni contenute nel Modello “Eas”; circostanza che la Fondazione ha messo a disposizione dei cittadini un vasto patrimonio librario direttamente e gratuitamente accessibile al pubblico.

A fronte di tali evidenze probatorie lo stesso Giudice ha ritenuto, peraltro, priva di meritevolezza l'eccezione del Comune in ordine a un possibile uso promiscuo di alcuni immobili del plesso immobiliare, in specie degli uffici presenti all'interno dell'immobile; eccezione difatti disattesa non solo perché sprovvista di qualsivoglia supporto probatorio ma anche perché – così testualmente si legge in sentenza – *“la presenza di uffici all'interno dell'immobile non è, in quanto tale, idonea a far venire meno la spettanza del beneficio di esenzione Imu/Tasi, in presenza, invece, delle allegazioni probatorie della Fondazione ..., da cui in alcun modo si evince, nemmeno presuntivamente, che gli uffici fossero adibiti ad attività commerciale e non ad attività di amministrazione servente le finalità culturali concretamente esercitate”*.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: art. 7, co. 1, lett. i), d. lgs. 504/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 32690/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5948/2025, depositata il 07/10/2025. Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Finanza locale – Imu – Ici - Tasi – Enti religiosi – Attività didattica – Corrispettivo simbolico e natura non commerciale – Onere della prova – Rette non irrisorie – Esenzione- Non compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha rigettato l'appello proposto dalla Casa Generalizia dell'Istituto delle Suore Riparatrici del Sacro Cuore, confermando la legittimità dell'avviso di accertamento Imu 2012 emesso dal Comune di Fiumicino. L'ente religioso invocava l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504/1992, sostenendo che la scuola

materna paritaria gestita presso l'immobile svolgesse attività non commerciale, poiché le rette (100 euro mensili) erano inferiori al costo medio per studente stabilito dal MIUR.

La Corte ha chiarito che l'esenzione Imu spetta solo se l'attività è svolta a titolo gratuito o dietro corresponsione di un corrispettivo meramente simbolico, ossia privo di funzione remunerativa e inidoneo a coprire più di una minima frazione del costo effettivo del servizio. La retta applicata, pur contenuta, non può considerarsi simbolica e l'ente non ha assolto all'onere probatorio di dimostrare la non commercialità, avendo prodotto soltanto un bilancio sintetico e privo di adeguato riscontro documentale.

COMMENTO

La sentenza si colloca nel solco ormai consolidato della giurisprudenza della Corte di cassazione, che ha definito un criterio rigoroso per l'esenzione Imu degli immobili destinati ad attività didattiche da parte di enti religiosi e non commerciali. L'indirizzo di legittimità, espresso in pronunce come Cass. nn. 27821/2023 e 18981/2025, esclude qualsiasi automatismo legato al costo medio per studente o al disavanzo di bilancio: ciò che rileva è solo la verifica concreta dell'irrisorietà del corrispettivo, in rapporto al costo effettivo del servizio e all'assenza di ogni sinallagma economico.

La Corte ribadisce che il concetto di "corrispettivo simbolico" non coincide con una retta modesta o inferiore ai prezzi di mercato, ma con un importo del tutto marginale, tale da rendere la prestazione assimilabile a un'erogazione gratuita. In questa prospettiva, la finalità sociale o religiosa dell'attività, così come l'eventuale perdita di bilancio, non assumono rilievo determinante: l'esenzione si fonda esclusivamente sulla dimostrazione oggettiva che il corrispettivo richiesto non ha natura remunerativa.

Si tratta di un'impostazione coerente con la decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e con l'articolo 4 del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, che hanno subordinato la compatibilità dell'esenzione al rispetto delle regole in materia di aiuti di Stato. La Cassazione ha quindi chiarito che l'accertamento del requisito di non commercialità deve avvenire caso per caso, mediante la prova analitica fornita dal contribuente, e non sulla base di parametri ministeriali o presunzioni di carattere generale.

La pronuncia in commento, conformemente alle più recenti decisioni della Suprema Corte (Cass. nn. 17902/2024 e 20971/2024), consolida l'approccio restrittivo, riaffermando l'onere probatorio in capo all'ente e l'inidoneità delle sole dichiarazioni o dei bilanci sintetici a dimostrare la natura simbolica del corrispettivo. L'esenzione Imu, quindi, è limitata ai soli casi in cui l'attività didattica sia concretamente gratuita o prossima alla gratuità, secondo criteri oggettivi e documentabili.

Andrea Gaeta
Lorenzo Romano

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 7, comma 1, lett. i); d.m. 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 3, lett. c); Decisione Commissione UE 19 dicembre 2012.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 4952/2023, 27821/2023, 17902/2024, 18981/2025, 20971/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 5962/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Eredità – Beneficio d'inventario – Erede – De cuius – Successione – Rinuncia – Solidarietà – Debiti – Rivalsa.

SINTESI DELLA SENTENZA

Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del *de cuius* a meno che non rinuncino all'eredità. L'ente creditore può rivolgersi nei confronti di uno solo degli eredi ai fini della riscossione, a nulla rilevando per questo fine l'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario.

COMMENTO

I giudici ribadiscono il principio secondo cui i debiti tributari maturati dal *de cuius* si trasmettono agli eredi con l'apertura della successione, salvo rinuncia all'eredità. Poiché la pretesa dell'Amministrazione non riguarda sanzioni, ma obbligazioni tributarie sorte prima della morte, gli eredi ne rispondono in solido.

Il giudice chiarisce che l'ente creditore può legittimamente richiedere l'integrale pagamento anche a un solo erede, il quale potrà poi rivalersi sugli altri coeredi per la quota di competenza. Il beneficio di inventario non incide sul diritto dell'Amministrazione ad agire verso solo uno dei condebitori.

Maria Laghi

Riferimenti normativi: art. 65 d.P.R. 600/73; art. 8 d.lgs. 472/97; art. 519 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 15750/2024.

Prassi: Risoluzione Ministeriale 5 novembre 1980, prot. n.380.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6211/2025, depositata il 14/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Finanza locale – Imu-Ici -Tasi – Termini di decadenza dell'accertamento – Tassazione Imu in capo al titolare del diritto di abitazione - Esenzione Imu in caso di prima casa – Applicabilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte affronta due temi in materia di tributi locali – Imu e Tasi - concernenti i termini di decadenza dell'accertamento alla luce di quanto previsto dall'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020, quale normativa emergenziale Covid-19, e l'individuazione del soggetto passivo dei tributi nel caso di ripartizione del diritto di piena proprietà tra nudo proprietario e diritto di abitazione, come nella fattispecie, ovvero diritto di usufrutto.

Il contenzioso devoluto ai Giudici di appello origina dalla notifica da parte del Comune di Fiumicino, di un avviso di accertamento Imu-Tasi per le annualità 2015 – 2016 – 2017 – 2018 oltre sanzioni ed interessi come da legge.

Il contribuente contestava l'atto impositivo sostenendo nel ricorso introduttivo l'avvenuta decadenza di termini di accertamento per il periodo di imposta 2015 e comunque la illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto del presupposto impositivo.

La Corte di primo grado respingeva il ricorso con condanna alle spese assumendo che i termini di decadenza non erano scaduti al momento della notifica dell'avviso di accertamento e che l'esenzione Imu sulle pertinenze di una prima casa non è applicabile in quanto si tratta tre pertinenze aventi la medesima categoria catastale.

Il contribuente ricorreva avverso la sentenza presso la Corte di Giustizia Tributaria di II grado, ribadendo le motivazioni già esposte nel ricorso introduttivo. Il Comune di Fiumicino si costituiva nel giudizio.

La Corte adita respingeva il primo motivo sostenendo che la notifica dell'atto impositivo avvenuta il 23 gennaio 2021, non era affetta da decadenza ritenendo applicabile la proroga di 85 giorni prevista dalla legge 18/2020.

Il secondo motivo di appello veniva accolto. Il contribuente sosteneva di non essere il soggetto passivo delle imposte in quanto nell'atto di acquisto dell'immobile avvenuto nel 2008 veniva previsto il

mantenimento del diritto di abitazione in capo al venditore. La data certa, data dal rogito notarile, la presenza del diritto reale di abitazione e la previsione normativa di soggettività passiva alle imposte locali richieste con l'atto di accertamento del titolare del diritto di abitazione, fondavano la decisione della Corte di accogliere l'appello del titolare della sola nuda proprietà dell'immobile, non essendo, lo stesso, un soggetto passivo dell'imposta. L'accoglimento di detta motivazione, ritenuta dirimente, assorbiva le altre doglienze del contribuente esposte nell'atto di appello. La Corte nella motivazione precisava che la documentazione attestante l'avvenuta compravendita immobiliare, pur depositata solo nel giudizio di appello, veniva presa in considerazione in quanto il giudizio era stato incardinato prima di gennaio 2024. Le spese relative ai due giudizi venivano compensate.

COMMENTO

La sentenza affronta due tematiche, una di natura generale concernente la ordinaria decadenza degli avvisi di accertamento delle imposte erariali e delle imposte locali nel contesto della normativa emergenziale Covid-19; ed un'altra, specifica dei tributi locali, attinente al soggetto passivo inciso dalla tassazione sulle proprietà immobiliari.

Le conclusioni dei giudici appaiono entrambe condivisibili e supportate dalla normativa e da una giurisprudenza consolidata. Sul primo motivo di appello, l'articolo 67 del d.l. n. 18/2020, convertito dalla l. n. 27/2020, ha rappresentato il fulcro della risposta legislativa all'emergenza pandemica per quanto concerne i termini di accertamento tributario. Il comma 1 di tale articolo ha disposto la sospensione, per il periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 (per un totale di 85 giorni), dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori.

L'elemento normativo cruciale è contenuto nel comma 4, il quale, per i termini di prescrizione e decadenza, ha operato un rinvio all'articolo 12, commi 1 e 3, del d. lgs. n. 159/2015. Tale rinvio è fondamentale per comprendere la logica del legislatore: l'articolo 12, comma 1, del d.lgs. n. 159/2015 stabilisce un principio di "simmetria". Esso prevede che, in caso di eventi eccezionali che comportino la sospensione dei versamenti per i contribuenti, anche i termini di prescrizione e decadenza a favore degli enti impositori siano sospesi per un periodo corrispondente. L'applicazione dell'articolo 67 ha generato un acceso dibattito giurisprudenziale, con due tesi contrapposte.

La prima tesi detta della "proroga a cascata", sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, ha interpretato la sospensione come una proroga generalizzata (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E/2020). Questa interpretazione prevedeva che la sospensione di 85 giorni non si limitasse a posticipare le scadenze del solo anno 2020, ma producesse uno slittamento generalizzato per tutte le annualità il cui termine di decadenza era ancora pendente durante il periodo emergenziale.

La seconda tesi, sostenuta da varie Corti di Giustizia Tributaria di merito, si basava sul concetto che la proroga generalizzata non era da intendersi estesa oltre il 2020, anno in cui i contribuenti avevano beneficiato della sospensione dei versamenti. Venuto meno tale beneficio per le annualità successive, non vi sarebbe stata quella simmetria su cui si fondava la norma. La presenza di una serie di pronunce difformi delle Corti di merito aveva generato un quadro di riferimento disomogeneo incidendo sulla certezza del diritto ed esponendo gli enti accertatori a vedersi invalidare gli atti impositivi già notificati, con evidenti ripercussioni sul gettito fiscale. Per dirimere il contrasto interpretativo, le Corti di Giustizia Tributaria di I grado di Lecce e Gorizia disponevano il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione ex art. 363 bis, comma 1 codice di procedura civile.

Prima della pronuncia della Sezione Unite, la prima sezione della Corte di Cassazione, con ordinanza n. 960/2025, affrontava, per la prima volta, l'argomento aderendo alla tesi della

proroga generalizzata o “a cascata”, pur trattando di tematiche extratributarie, offrendo comunque una indicazione interpretativa di rilievo sulla portata applicativa della disciplina emergenziale, affermando che la sospensione di 85 giorni non opera soltanto per le attività che devono essere espletate all’interno dell’arco temporale 8 marzo-31 maggio 2020, ma è destinata a produrre uno slittamento generalizzato del decorso di tutti i termini di prescrizione in corso durante il periodo di emergenza da COVID. Sostanzialmente nell’interpretazione della Corte di Cassazione la norma ha “congelato” il decorso di tutti i termini in corso, facendoli riprendere successivamente dal giorno in cui erano stati interrotti, con conseguente slittamento in avanti di tutte le scadenze che hanno un tempo di percorrenza all’interno del lasso temporale 8 marzo – 31 maggio 2020.

Il principio si è successivamente consolidato per via del decreto n. 1630 del 23 gennaio 2025 delle Sezioni Unite. Con tale provvedimento, la Suprema Corte ha dichiarato inammissibili i rinvii pregiudiziali delle Corti di merito, proprio perché la questione era già stata risolta dalla citata ordinanza n. 960/2025, la cui portata è stata così estesa in via definitiva anche all’ambito tributario.

Le successive pronunce della Corte (cfr. sentenza n. 21765 del 29 luglio 2025) hanno ulteriormente consolidato tale orientamento, estendendolo a casi specifici di accertamento fiscale e confermando la legittimità degli atti notificati entro il termine prorogato di 85 giorni. La sentenza in commento si pone, correttamente, nel solco di quanto statuito dalla Corte di Cassazione, ritenendo non decaduto l’accertamento relativo al 2015, scadente ordinariamente al 31 dicembre 2020, notificato il 23 gennaio 2021, in considerazione della proroga di 85 giorni prevista dall’articolo 67 del d.l. n. 18/2020.

Il secondo motivo di appello diviene il tema dirimente del giudicato, riguardando la soggettività passiva del contribuente alla tassazione Imu e Tasi sull’immobile. La Corte affronta preliminarmente la questione del valore probatorio dell’atto notarile anche in termini di data certa rispetto al soggetto inciso dalla tassazione e la soggettività passiva in caso di sdoppiamento della piena proprietà di un immobile.

Il primo punto viene risolto dal deposito, nel fascicolo processuale, avvenuto in sede di appello, dell’ispezione ipotecaria dalla quale risulta l’avvenuta compravendita in data 27 febbraio 2008 con la quale è stato ceduto l’immobile al contribuente, con il mantenimento del diritto di abitazione al venditore, dando pertanto piena validità a tale atto, quale opponibilità probatoria all’ente impositore, circa il soggetto passivo del tributo.

La conseguenza è che il contribuente non risulta il soggetto passivo dei tributi, considerato che l’art. 9 comma 1 del d.lgs. 23/2011 prescrive che “*i soggetti passivi dell’imposta municipale propria sono il proprietario di immobili ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi*”; diritti reali di cui non è titolare il contribuente, accogliendo così la richiesta del ricorso in appello.

Infine, la sentenza, seppur in via incidentale, affronta anche il tema dell’ammissione di nuovi mezzi di prova e della produzione di nuovi documenti per la prima volta in appello alla luce dell’art. 58 del decreto legislativo 546/92, come novellato dal decreto legislativo 30 dicembre 2023 n. 220, punto essenziale del contenzioso, considerato che la produzione dell’ispezione ipotecaria è avvenuta solo in appello, ed è il documento su cui si è basata la motivazione della sentenza. La Corte, in adesione alla sentenza della Corte Costituzionale del 27 marzo 2025 n. 36, ha ritenuto ammissibile l’introduzione, seppur in appello, del documento, in quanto il divieto posto dall’art. 58 del d.lgs. 546/92, come riformato dalla citata sentenza della Corte Costituzionale, si applica ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato

successivamente all'entrata in vigore d.lgs. 220/2023, quindi dopo il 1 gennaio 2024, mentre il contenzioso oggetto di sentenza è stato incardinato in data antecedente.

Massimo Cinesi

Riferimenti normativi: art. 67 d.l.18/2020; art. 12 d.lgs.159/2015 c.c.; art. 9, comma 1 d.lgs. 23/2011 n. 192; articolo 58 d.lgs. 546/1992; d.lgs. 220/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione a Sezioni Unite ordinanza 1630 del 23 gennaio 2025; Corte di Cassazione ordinanza 960/2025; ex multis Cassazione n. 21765 del 29 luglio 2025.

Prassi: Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 6512/2025, depositata il 27/10/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Colaiuda.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Rettifica della rendita catastale - Efficacia giuridica della variazione a decorrere dalla notificazione al contribuente - Annullamento dell'avviso di accertamento catastale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nella fattispecie scrutinata dalla CGT di II grado il ricorrente aveva eccepito l'illegittimità della pretesa avanzata dall'Ente locale ai fini Imu in quanto non preceduta dalla notifica della variazione della rendita catastale, invocando l'art. 74, comma 1, della l. 342/2000.

I Giudici di secondo grado, confermando la sentenza gravata, hanno ritenuto che la mancata notifica della variazione di rendita catastale a seguito di procedura Doc.f.a renda inefficace la rettifica, con conseguente illegittimità dell'accertamento Imu fondato sulla nuova rendita non ritualmente notificata.

COMMENTO

La sentenza in commento si pone nel solco di un consolidato orientamento giurisprudenziale di merito e legittimità, secondo il quale è precluso all'Ente locale l'utilizzo a fini impositivi della rendita catastale anteriormente alla sua rituale notificazione all'intestatario della partita catastale, riconoscendosi alla notificazione della variazione della rendita la condizione legale di efficacia della stessa.

Recita in proposito l'art. 74, co. 1, della l. 21.11.2000 n. 342: *“A decorrere dal 1° gennaio 2020, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita”*.

Tale principio risponde a esigenze di tutela del diritto di difesa del contribuente, il quale deve essere posto nella condizione di conoscere il nuovo valore catastale e, se del caso, impugnarlo nei termini di legge.

Stante la natura non costitutiva dell'atto di attribuzione o modificazione della rendita, ma meramente accertativa della situazione catastale degli immobili, l'Ente locale può, una volta notificata la nuova rendita, applicare la rendita anche alle annualità pregresse in ordine alle quali la posizione Imu non risulti essere definita.

La Corte di Cassazione, con orientamento costante, ha qualificato come ordinatorio il termine di 12 mesi entro cui l'Agenzia delle Entrate deve determinare la rendita catastale definitiva a seguito di procedura Docfa, da cui consegue che il decorso di tale termine non determina per la stessa la decadenza dal potere di rettifica.

La prassi di riferimento si è posta in continuità con le posizioni espresse dal richiamato indirizzo giurisprudenziale, ribadendone le conclusioni.

Federica Gardano

Riferimenti normativi: l. 342/2000; d.m. 701/1994.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3160/11 (SS.UU.); 25666/2024; 23777/2024; 5861/22; 35579/22.

Prassi: Circolare 7/E/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 6881/2025, depositata il 10/11/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Flamini.

Finanza locale - Imu – Ici - Tasi – Accertamento – Abitazione principale – Esenzione – Dimora abituale – Residenza anagrafica – Coniugi con residenza disgiunta – Onere della prova – Ordinario riparto ex art. 2697 c.c. – Prova della dimora abituale – Scelta del medico di base – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'applicazione dell'esenzione Imu per abitazione principale ex art. 13, co. 2, d.l. n. 201/2011 (*ratione temporis* applicabile), oggi trasfusa nell'art. 1, co. 741, lett. b), l. n. 160/2019.

Nella fattispecie la Corte ha rigettato l'appello dell'Amministrazione che contestava alla contribuente – residente in un comune diverso da quello del coniuge – l'illegittima applicazione dell'esenzione, laddove la dimora abituale presso l'immobile esentato sarebbe stata da escludere in presenza di consumi energetici inferiori alla soglia minima di 1500 kwh annui, stabilita dall'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (c.d. ARERA).

Invero, a supporto della legittima fruizione del beneficio in capo alla contribuente, la Corte ha valorizzato, *inter alia*, la circostanza che questa avesse scelto il proprio medico di base all'interno del comune in cui era ubicato l'immobile oggetto di esenzione Imu, “*considerato l'oggettivo disagio che, secondo dati di comune esperienza, comporterebbe avere il medico di base in un luogo diverso da quello di abituale dimora*”.

D'altra parte, la Corte ha sottolineato la possibilità di fruire dell'esenzione anche in presenza di una residenza disgiunta tra i coniugi, condizione che non può ritenersi preclusa dall'obbligo di coabitazione stabilito dall'art. 144 c.c. (cfr. Cass. n. 1623/2023), vista anche la decisione della Corte costituzionale n. 209/2022, che, ai fini dell'esenzione in commento, ha espunto il requisito della coabitazione dell'intero nucleo familiare.

COMMENTO

L'esenzione Imu per l'abitazione principale, prevista dall'art. 13, co. 2, d.l. n. 201/2011 (*ratione temporis* applicabile), oggi replicata nell'art. 1, co. 741, lett. b), l. n. 160/2019, costituisce una deroga al principio generale di assoggettamento alla citata imposta.

Al riguardo, la sentenza della Corte Costituzionale n. 209/2022, ha dichiarato l'illegittimità della norma nella parte in cui limitava il riconoscimento dell'esenzione al solo caso in cui vi fosse coincidenza della dimora abituale e della residenza anagrafica del possessore con quelle dell'intero nucleo familiare. Invero, alla luce di tale pronuncia, il riscontro dei citati requisiti, richiesti per accedere all'esenzione di cui si tratta, devono essere verificati solo in relazione al possessore dell'immobile; di contro, è irrilevante la sussistenza dei medesimi anche per i componenti del suo nucleo familiare.

Resta fermo, in ogni caso, il principio dell'ordinario riparto probatorio ex art. 2697 c.c., laddove, da un lato, l'Ente impositore deve provare l'assenza della residenza anagrafica e della dimora abituale a supporto della propria pretesa, mentre il contribuente deve resistervi dimostrando la sussistenza di tali requisiti e, quindi, del suo diritto all'esenzione.

Stando alla sentenza in commento, la prova fornita dall'Amministrazione non è sufficiente, laddove si fondi unicamente su mere assunzioni o indici presuntivi isolati, come i bassi consumi energetici rilevati, il cui valore meramente indiziario necessita, comunque, di essere valutato alla luce del contesto probatorio complessivo.

Al contrario, la Corte attribuisce rilievo decisivo agli elementi concreti apportati dal contribuente, come la scelta del medico di base e il fatto che i limitati consumi energetici fossero legati al ridotto uso dell'immobile, visto il lavoro svolto in una situazione di pendolarismo.

D'altra parte, il fatto che il coniuge del contribuente risieda in un comune differente, non osta al riconoscimento dell'esenzione Imu in capo a quest'ultimo, laddove “*non sussiste nella specie alcun intento elusivo posto che le due abitazioni sono ubicate in due Comuni diversi*”.

e che sussiste il diritto dei coniugi di stabilire anche residenze separate ove complessive esigenze familiari lo richiedano” (ex multis, Cass. nn. 37636/2022; 32339/2022; 1623/2023; 33877/2025).

Nel complesso, la pronuncia conferma l'orientamento che privilegia la valutazione sostanziale della dimora abituale, coerente con i principi costituzionali di capacità contributiva e ragionevolezza, e conferma la necessità di un accertamento concreto e non meramente presuntivo della spettanza dell'esenzione Imu per abitazione principale.

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: art. 13, co. 2, D.L. n. 201/2011 (ratione temporis applicabile); art. 1, co. 741, lett. b), l. n. 160/2019; art. 144 c.c.; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: 33877/2025; 1623/2023; 37636/2022; 32339/2022; Corte costituzionale: n. 209/2022.

Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 7167/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Effetti della mancata trascrizione della sentenza di revocazione nei pubblici registri immobiliari – Inopponibilità dell'annullamento della variazione della rendita catastale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata trascrizione della sentenza di annullamento della variazione catastale rende tale annullamento inefficace nei confronti dei terzi e, di conseguenza, legittimo l'avviso di accertamento in rettifica impugnato.

COMMENTO

La pronuncia si inserisce nel solco di un orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione, secondo cui gli atti attributivi della rendita catastale svolgono una funzione meramente dichiarativa e non costitutiva (Cass. nn. 4613/2018; 14402/2017; 18056/2016; 12330/2016; 12753/2012; 3160/11; 23600/2011) ma, al contempo, ne rimarca la rilevanza formale nei rapporti con i terzi.

Più in particolare, la Corte chiarisce che l'annullamento giudiziale della rendita catastale non produce effetti automatici in assenza della corrispondente attività amministrativa di aggiornamento degli atti catastali, da realizzarsi mediante formale trascrizione della sentenza di annullamento.

Ne consegue che il contribuente non può opporre al Comune una pronuncia giudiziale favorevole qualora la stessa non sia stata recepita dal catasto, essendo l'ente impositore legittimato a fare affidamento sui dati ufficialmente risultati dai registri catastali.

La decisione evidenzia, tuttavia, una criticità sistematica, ossia il rischio che il contribuente subisca le conseguenze di inefficienze della pubblica amministrazione, profilo che la Corte mitiga mediante la compensazione delle spese di lite, richiamando implicitamente i principi di equità e buona fede.

Francesca Berardi

Riferimenti normativi: l. 342/2000, d.lgs. 546/1992, art. 2643 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3160/2011; 23600/2011; 12753/2012; 13443/2012; 18056/2016; 14402/2017; 4613/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7292/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Finanza locale - Imu – Ici – Tasi – Enti religiosi e scuole paritarie – Esenzione ex art. 7 d.lgs. n. 504/1992 – Ente non commerciale ex art. 73 TUIR – Onere della prova – Beneficio fiscale – Attività didattica – Sentenza riformata – Esenzione riconosciuta.

SINTESI DELLA SENTENZA

Per valutare se sussista o meno il diritto all'esenzione Imu per un immobile destinato ad attività didattica, l'Ente deve dimostrare in concreto la sussistenza sia del requisito soggettivo che del requisito oggettivo e la verifica di quest'ultimo deve essere condotta con esclusivo riferimento all'attività effettivamente esercitata nell'immobile e nell'anno oggetto di accertamento. Nella sentenza oggetto di commento si è in presenza di un ente non commerciale che utilizza l'immobile come sede di una scuola paritaria, per il quale ricevette un avviso di accertamento del Comune con cui disconosceva l'esenzione. L'Ente a seguito del rigetto del ricorso in primo grado ha proposto appello ritenendo illegittima la pretesa del Comune. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha accolto le sue motivazioni e riformato la sentenza, riconoscendo l'esenzione Imu in quanto l'attività didattica risultava strutturalmente in perdita e le rette percepite risulterebbero "ampiamente insufficienti" a coprire i costi del servizio. È stato altresì affermato che la natura commerciale dell'attività non può essere desunta né dal volume d'affari o reddito complessivo dell'ente, ove riferibili ad attività diverse svolte in altri immobili, né dalla presenza, nel medesimo complesso, di ulteriori attività economicamente rilevanti, qualora queste siano allocate in unità immobiliari autonome e assoggettate a Imu. Ne consegue quindi che il diniego dell'esenzione Imu non può fondarsi su presunzioni generiche o elementi estranei all'attività didattica svolta nell'immobile oggetto di imposizione, dovendo il Comune dimostrare, con riferimento alla specifica annualità accertata, l'effettivo esercizio dell'attività secondo modalità commerciali. In difetto di tale prova, e a fronte di una puntuale dimostrazione, da parte dell'ente, della non economicità dell'attività scolastica e della separazione funzionale e patrimoniale rispetto ad altre attività eventualmente svolte, deve essere riconosciuto il diritto all'esenzione Imu per l'immobile destinato a scuola paritaria.

COMMENTO

La controversia aveva ad oggetto il riconoscimento dell'esenzione Imu agli immobili di proprietà di enti non commerciali e utilizzati esclusivamente per fini istituzionali; l'esenzione trae origine dall'art. 7 del d.lgs. 504/1992 che prevede l'esenzione per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento, da parte dei soggetti qualificati come enti non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, purché svolte con modalità non commerciali. In merito all'accezione di "modalità non commerciali" la Commissione europea, nel 2006, rappresentò la necessità che venisse ristretto il campo di applicabilità del regime perché altrimenti vi sarebbe stato un conflitto rispetto al divieto di "aiuti di Stato" imposto dall'Unione. Il legislatore è quindi intervenuto precisando che l'esenzione si applica solo alle attività che non abbiano natura esclusivamente commerciale e tale impostazione è stata ulteriormente rafforzata nel 2012, ribadendo la necessità della destinazione esclusiva dell'immobile ed emanando un regolamento per definire in modo puntuale i criteri per qualificare come non commerciali le attività rilevanti ai fini dell'esenzione. In particolare, con riferimento alle attività didattiche, il regolamento ha chiarito che esse si considerano svolte con modalità non commerciali quando l'attività è paritaria rispetto a quella statale, è garantita la non discriminazione nell'accesso degli alunni, sono rispettati gli obblighi organizzativi e contrattuali previsti per il personale e le strutture, ed è assicurata la trasparenza gestionale. È inoltre richiesto che l'attività sia gratuita o svolta a fronte di corrispettivi simbolici, idonei a coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio e privi di un rapporto diretto con tale costo. La giurisprudenza ha dovuto più volte interpretare la norma al fine di coordinare la disciplina

nazionale con l'ordinamento comunitario in materia di concorrenza e aiuti di Stato; considerato che questa è una norma agevolativa e pertanto soggetta a "stretta interpretazione" la Cassazione ha ribadito più volte che spetti all'Ente dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi per goderne e che sia necessario provare la natura non economica dell'attività svolta nell'immobile adibito ad attività didattica, verificando in particolare se tale attività, ancorché avente una finalità sociale, sia stata prestata "a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un importo simbolico, tale comunque da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio e da non poter essere pertanto considerato una retribuzione del servizio stesso". Il decreto del 2012 ha offerto una parziale apertura, ammettendo che lo stesso immobile ospiti sia attività idonee all'esenzione, che attività non idonee, ed infatti nel caso in commento i giudici della Comm. trib. reg. hanno ritenuto che l'Istituto avesse dimostrato che, seppur venissero svolte attività commerciali nel complesso immobiliare (Bar e centro sportivo) queste fossero svolte in altre e separate unità immobiliari, per le quali era stata regolarmente pagata l'Imu. Su questo punto la Cassazione ritiene che la sussistenza dei requisiti non possa essere desunta esclusivamente sulla base di documenti attestanti "a priori" il tipo di attività cui è destinato. È richiesta quindi una *verifica nel concreto* e nello specifico perché sia riconosciuta la "non commercialità" e sia la presenza di una retta minore del "compenso medio per studente" che l'eventuale "perdita economica" sono condizioni necessarie ma non sufficienti a dimostrarlo. Secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza comunitaria i contributi devono essere gratuiti o di importo talmente irrilevante e irregolare da non aver nessuna correlazione con il costo sostenuto dall'Ente per l'erogazione del servizio. Nella sentenza in commento, giudici hanno posto il loro convincimento sulla base della documentata perdita economica dell'Ente: in quanto costante e continua; nonché sulla base dei compensi percepiti che risulterebbero inferiori di più di un terzo rispetto al costo medio previsto dal decreto, e soprattutto considerato che il Comune aveva erroneamente considerato le dichiarazioni dei redditi nel loro intero e non limitatamente all'immobile per il quale veniva richiesta l'esenzione. Da questa pronuncia si evince come, sebbene nessuno di questi elementi basti a dimostrare la "non commercialità", nel loro complesso siano stati sufficienti a giustificare l'esenzione.

Giorgio Martorano

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92; l. 160/19; d.m. 200/12.

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

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7325/2025, depositata il 25/11/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi – Immobili occupati abusivamente – Esenzione – Comma 759 dell'art. 1 della l. n. 160/2019 in vigore dal 1° gennaio 2023 – Applicabilità retroattiva – Corte costituzionale – Illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nel testo applicabile ratione temporis – Violazione del principio di capacità contributiva – Sussistenza – Tempestiva denuncia o azione penale – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Hanno diritto all'esenzione dal pagamento dell'Imu i proprietari di immobili e dei terreni occupati abusivamente che abbiano presentato regolare denuncia alle autorità competenti per i reati di violazione di domicilio o invasione di terreni o edifici (artt. 614, comma 2, e 633 del Codice penale), oppure abbiano comunque avviato un'azione

giudiziaria penale contro l'occupazione.

COMMENTO

La pronuncia muove dal recente approdo in materia di esenzione dal pagamento dell'IMU cui è pervenuta la Corte costituzionale con la sentenza n. 60 del 18 aprile 2024 con riferimento agli immobili e terreni occupati abusivamente.

All'indomani dell'entrata in vigore, a decorrere dal 1° gennaio 2023, della norma sull'esenzione Imu proprio per gli immobili occupati abusivamente, introdotta con il comma 81 dell'art. 1 della legge n. 197/2022 che ha modificato il comma 759 dell'art. 1 della legge n. 160/2019 concernente le ipotesi di esenzione dall'Imu, ci si è interrogati circa la portata retroattiva della previsione in questione.

A colmare la potenziale lacuna normativa è intervenuta la Corte costituzionale che, con la citata sentenza, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, vigente *ratione temporis*, riguardante i soggetti passivi dell'Imu.

La Corte, in particolare, censura tale norma nella parte in cui non prevede che non siano soggetti all'imposta municipale propria, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per averne il proprietario subito lo spossessamento per effetto di una illecita condotta altrui concretatasi in una abusiva occupazione.

La Consulta ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost. essendo irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto.

La Corte di Cassazione ha fatto successiva applicazione dei principi enunciati dal Giudice delle leggi e, con la sentenza n. 18940 del 2025, ha ribadito le condizioni operative per poter invocare l'esenzione in questione, richiedendo a tal fine che i proprietari di immobili e terreni occupati abusivamente abbiano presentato regolare denuncia alle autorità competenti per i reati di violazione di domicilio o invasione di terreni o edifici (artt. 614, comma 2, e 633 del Codice penale), oppure abbiano comunque avviato un'azione giudiziaria penale contro l'occupazione.

Sussistendo tali presupposti, il proprietario che si sia tempestivamente attivato ha diritto all'esenzione Imu.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: art. 1, co. 759, della l. n. 160/2019; art. 9, co. 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale: sent. n. 60/2024; Corte di Cassazione: sent. n. 18940/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7455/2025, depositata il 02/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Imposte di registro, ipotecaria e catastale – Agevolazione prima casa – Residenza – Dimora abituale – Elemento oggettivo – Elemento soggettivo.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'individuare i requisiti necessaria per poter beneficiare dell'agevolazione prima casa, la norma individua oltre alla residenza anche il requisito della dimora abituale. La prova della dimora abituale può essere fornita anche in via presuntiva, tramite elementi di fatto, come attraverso i consumi dell'utenza a rete. Gli scarsi consumi della rete da soli non giustificano la revoca dell'agevolazione

Imu e devono essere valutati alla luce dello specifico contesto.

La dimora abituale è caratterizzata dall'elemento oggettivo nella permanenza di tale luogo per un periodo prolungato e dall'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente. La permanenza non deve essere ancorata al fattore temporale della durata della presenza nel luogo, quanto più all'intenzione di stabilirsi in quel luogo in modo non temporaneo.

COMMENTO

In tema di agevolazione prima casa, con la recente sentenza n. 209/2022, la Corte costituzionale ha riscritto la definizione di abitazione principale, definendola il luogo in cui il soggetto passivo ha la residenza anagrafica e la dimora abituale. L'art. 1, comma 741 l. n. 160 del 2019, infatti, definisce la prima casa come l'immobile in cui il contribuente ha stabilito la propria residenza e dimora abituale. La dimora abituale può essere dimostrata anche attraverso elementi di fatto, tra i quali, elemento di prova è il consumo delle utenze domestiche. È di tutta evidenza come, a differenza del passato, i giudici di merito, laddove il contribuente fornisca adeguate argomentazioni, riconoscono che gli scarsi consumi delle utenze domestiche non giustificano la revoca dell'agevolazione Imu prima casa per il venir meno del requisito della dimora abituale.

Diletta Barzagli

Riferimenti normativi: art. 1, comma 741, n. 160 del 2019.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 209/2022, Ord. Cass. n. 29505/2021, CGT, II grado, Lombardia, 432/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7480/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale – Imu- Ici-Tasi – Imu - Esenzione abitazione principale - Sentenze della Corte costituzionale nn. 209/2 e 112/25 – Effetti.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini dell'ottenimento dell'esenzione Imu per l'abitazione principale, a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 209 del 2022 e n. 112 del 2025 – con le quali sono state dichiarate incostituzionali, rispettivamente, l'art. 13, comma 2, quarto periodo, del d.l. n. 201/2011 e l'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 504/1992, nella parte in cui richiedevano ai rispettivi fini che, oltre al contribuente, dimorasse abitualmente nell'abitazione anche il suo nucleo familiare – la sola circostanza della “scissione del nucleo familiare” non è sufficiente a fondare il diniego dell'esenzione. Inoltre, non è permessa all'Amministrazione l'integrazione postuma della motivazione dell'atto impositivo. Nel caso di specie, l'Amministrazione aveva posto a fondamento del diniego il fatto che il contribuente “*risulta coniugato e non separato per cui si è riscontrata una ingiustificata scissione del nucleo familiare, che non consente ai fini I.M.U. di godere dell'esenzione prevista dalla normativa vigente*”, adducendo poi a sostegno del diniego, solo in fase contenziosa, le risultanze delle verifiche operate dall'Ufficio in ordine ai consumi energetici dell'immobile.

COMMENTO

In tema di Imu per l'abitazione principale, il requisito per godere dell'esenzione dall'imposta non richiede che nell'immobile abbiano la dimora abituale e la residenza anagrafica tutti i componenti del nucleo familiare del possessore; bensì è sufficiente che tale situazione sussista solo in capo al proprietario stesso (Corte Cost., sent. n. 209/2022), per cui – salvo l'accertamento di comportamenti elusivi – il beneficio spetta al possessore dell'immobile ove dimora abitualmente e risiede anagraficamente, anche se il coniuge abbia la residenza anagrafica in diverso comune. Sotto un diverso profilo, l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo deve essere rispettato *ab origine* e non nel corso del giudizio, essendo un requisito intrinseco dell'atto impositivo, per cui non è ammessa la motivazione postuma. In questo

senso, si è recentemente espressa univoca giurisprudenza di legittimità, volta ad affermare che le ragioni poste a base di un atto impositivo non possono essere oggetto di modifica e/o di integrazione durante la fase contenziosa, in quanto la difesa del ricorrente si concentra su quanto illustrato nella motivazione. L'obbligo di idonea e completa motivazione dell'atto mira, infatti, proprio a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive nella fase del giudizio di impugnazione, le quali, se non correttamente esplicitate, non possono essere successivamente integrate, atteso che in tal modo risulterebbe illegittimamente compromesso il diritto di difesa (cfr., per tutte, Cass. n. 24881/2025); ciò vale tanto più alla luce di quanto disposto dal novello comma 1-bis dell'art. 7 della L. n. 212/2000, ai sensi del quale *“I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”*.

Diletta Barzagli

Riferimenti normativi: legge n. 160 del 2019, art. 1, commi 740-741; art. 7, comma 1-bis, l. 212/2000. Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale: nn. 209/2022; 112/2025. Corte di Cassazione: nn. 12618/2024; 4292/2025; 21875/2025; 30039/2018; 24881/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7603/2025, depositata 09/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Vincolo di destinazione – Concessione con diritto all'uso esclusivo – Patrimonio indisponibile.

SINTESI DELLA SENTENZA

Un'associazione sportiva, concessionaria di un bene immobile soggetto al regime della proprietà patrimoniale indisponibile, è tenuta al pagamento dell'Imu al pari di un concessionario di bene demaniale, poiché ha la disponibilità e l'utilizzo dell'immobile. A tal riguardo, assume altresì rilevanza l'esistenza di una clausola contrattuale contenuta nel disciplinare di concessione dell'impianto sportivo, che impone al concessionario l'obbligo di provvedere al pagamento di tutte le imposte, tasse e assicurazioni relativi all'impianto in concessione.

COMMENTO

Il Comune di Roma emetteva due avvisi di accertamento rispettivamente per Imu e Tasi anno 2017 nei confronti di una società sportiva costituita in forma di S.s.d. la cui sede è situata in un immobile di proprietà comunale, destinato a un pubblico servizio e perciò assoggettato al regime dei beni patrimoniali indisponibili. A fronte dell'impugnazione degli avvisi da parte della contribuente, sia la Corte di primo grado che quella di gravame hanno rigettato le motivazioni della parte privata ritenendo che il concessionario di un bene appartenente al patrimonio indisponibile è obbligato al pagamento di tutte le imposte, tasse e assicurazioni relativi all'impianto in concessione.

La Corte di secondo grado ha fatto leva sul precedente della stessa, n. 6866/2023, secondo cui tra beni demaniali e quelli del patrimonio indisponibile non sussistono sostanziali differenze quanto alla funzione esercitata. Pertanto, sussiste anche nel caso di concessione di beni del patrimonio indisponibile l'*eadem ratio* che giustifica la soggettività passiva del concessionario di beni demaniali ai fini Ici.

Teoria decisionale che ha sposato anche la Corte di Cassazione con decisione n. 18946/2025 affermando che un'associazione sportiva, in qualità di concessionario IMU di un bene del patrimonio pubblico indisponibile, è tenuta al pagamento dell'imposta al pari di un concessionario di bene demaniale, poiché in entrambi i casi il concessionario ha la disponibilità e l'utilizzo dell'immobile.

Angelo Lucarella

Riferimenti normativi: l. 241/1990, art. 3, reg. assemblea capitolina n. 11/2018, art. 10.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia tributaria regionale del Lazio n. 6866/2023; Cassazione n. 18946/2025 e 2368/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7622/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi – Rimborso – Silenzio diniego – Principio della ragione più liquida – Corrispondenza tra chiesto e pronunciato – Rideterminazione della rendita catastale – Art. 1, comma 335, l. n. 311/2004 – Istanza limitata – Disponibilità della parte – Computo dei versamenti in eccesso.

SINTESI DELLA SENTENZA

Per il principio della ragione più liquida, corollario del principio di economia processuale, devono essere affrontate con priorità le questioni logicamente pregiudiziali, condizionanti o prioritarie, indipendentemente dall'ordine sequenziale proposto dalle parti. Ne consegue che le doglianze non espressamente esaminate dalla Corte devono ritenersi non rilevanti ai fini della decisione e, comunque, inidonee a supportare una diversa decisione. Il silenzio rifiuto avverso un'istanza di rimborso per Imu e Tasi a seguito dell'annullamento da parte della Suprema Corte dell'avviso di accertamento conseguente alla rideterminazione della rendita catastale è infondato qualora l'amministrazione giustifichi tale rigetto implicito sulla base del fatto che la contribuente avrebbe dovuto includere nell'istanza di rimborso tutte le unità immobiliari interessate dalla pronuncia di annullamento e non soltanto una parte di esse. Quanto alla quantificazione dei versamenti in eccesso oggetto di rimborso, è sufficiente che la contribuente quantifichi nell'istanza la differenza tra la rendita catastale come rideterminata per effetto dell'accertamento e la originaria rendita catastale, non essendo esigibile da parte dell'amministrazione una più compiuta dimostrazione.

COMMENTO

In via preliminare, quanto all'ordine delle questioni giuridiche da esaminare, il Collegio si allinea all'orientamento giurisprudenziale consolidato della Corte di cassazione secondo il quale per il "principio della ragione più liquida" devono essere affrontate con priorità le questioni che consentono di esaurire la vicenda sottoposta a scrutinio, in ossequio al principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, indipendentemente dall'ordine delle questioni proposto dalle parti. Per quanto attiene al merito, il caso affrontato dal Collegio origina da un avviso di accertamento per Imu e Tasi con il quale era stata rideterminata la rendita catastale di alcune unità immobiliari di proprietà della contribuente ai sensi dell'art. 1, comma 335 della legge n. 311/2004, in base al quale "La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. (...)". L'avviso di accertamento era stato impugnato dalla contribuente e il contenzioso si era concluso con sentenza di annullamento dell'avviso pronunciata dalla Suprema Corte. A fronte di tale decisione, la contribuente aveva presentato istanza all'amministrazione di Roma Capitale per chiedere il rimborso delle imposte versate limitatamente a 10 unità immobiliari indicate in atti. L'amministrazione aveva opposto silenzio rifiuto, motivato – in sede processuale (a seguito dell'impugnazione del silenzio) – sulla base del fatto che la contribuente avrebbe dovuto includere nell'istanza di rimborso tutti i beni nella propria titolarità, non essendo accoglibile un'istanza parziale, e che avrebbe dovuto fornire adeguata prova dei versamenti in eccesso effettuati. Ebbene, con la sentenza in commento il Collegio ritiene non giuridicamente fondato

il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione comunale, dal momento che è nella disponibilità delle parti scegliere se presentare un'istanza parziale, scelta che, peraltro, risulta essere meno onerosa per l'amministrazione. Per quanto riguarda invece, la dimostrazione dei versamenti in eccesso oggetto dell'istanza di rimborso, i giudici di seconde cure ritengono superfluo ogni onere probatorio ulteriore rispetto alla semplice quantificazione operata mediante la differenza tra la rendita catastale come rideterminata per effetto dell'accertamento e la originaria rendita catastale.

Chiara Cinotti

Riferimenti normativi: art. 112 c.p.c.; l. 311/2004.

Riferimenti giurisprudenziali: Consiglio di Stato: nn. 5/15; 3176/16 6119/21; Corte di Cassazione: nn. 3260/95; 7663/12; 26242/14; 30049/21.

Prassi: circolare Agenzia del Territorio n. 9/2005; Determinazione Direttore Agenzia del Territorio 16/02/2005.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7627/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Finanza locale - Imu-Ici-Tasi - Imu – Beni merce – Esenzione – Obbligo dichiarativo – Natura decadenziale.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di esenzione dall'Imu per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. beni merce), l'art. 2, commi 2 e 5-bis, del d.l. n. 102/2013 subordina il riconoscimento del beneficio all'assolvimento, entro termini perentori, di uno specifico obbligo dichiarativo, avente natura decadenziale. Tale dichiarazione ha carattere di manifestazione di volontà e non di mera scienza, con conseguente inapplicabilità del principio di emendabilità in caso di omissione. La conoscenza *aliunde*, da parte dell'ente impositore, dei presupposti sostanziali dell'agevolazione non è idonea a sostituire l'adempimento formale richiesto dalla legge. Le norme agevolative, essendo di stretta interpretazione, non consentono applicazioni analogiche o estensive. La disciplina introdotta dall'art. 1, comma 769, della l. n. 160/2019 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020) non ha efficacia retroattiva né incide sulla decadenza prevista dalla normativa previgente.

COMMENTO

La pronuncia in esame affronta il tema dell'esenzione dall'Imu per i c.d. beni merce, soffermandosi in particolare sulla natura e sugli effetti dell'obbligo dichiarativo previsto dall'art. 2, comma 5-bis, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito con modificazioni dalla l. 28 ottobre 2013, n. 124. La controversia trae origine dall'impugnazione, da parte di una società immobiliare, di un avviso di accertamento Imu relativo all'anno d'imposta 2016, con cui Roma Capitale aveva recuperato maggiore imposta in relazione a una pluralità di immobili, negando – per una parte di essi – l'esenzione invocata in quanto qualificabili come beni merce.

Nel corso del giudizio di primo grado, l'Amministrazione aveva riconosciuto la riduzione del 50% dell'imposta per alcuni fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, ai sensi della disciplina Imu vigente, mentre aveva confermato la pretesa impositiva sugli immobili destinati alla vendita, sul presupposto della mancata presentazione della dichiarazione Imu richiesta dalla normativa di settore. La Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto il ricorso solo parzialmente, ritenendo fondata l'eccezione relativa all'inagibilità, ma respingendo la domanda di esenzione per i beni merce proprio in ragione dell'omissione dichiarativa.

Con l'appello, la contribuente ha ribadito la natura di beni merce degli immobili, deducendo che essi non erano mai stati locati, risultavano destinati esclusivamente alla vendita in base allo statuto sociale ed erano correttamente iscritti nell'attivo circolante o tra le rimanenze di bilancio. Ha inoltre sostenuto che, alla luce dell'art. 1, comma 769, della l. 27 dicembre 2019,

n. 160 (legge di bilancio 2020), l'omessa dichiarazione Imu non comporterebbe la decadenza dall'agevolazione, ma soltanto l'applicazione delle sanzioni previste per la violazione dell'obbligo dichiarativo. A ciò ha aggiunto il richiamo ai principi di buona fede e leale collaborazione, evidenziando come il Comune fosse comunque a conoscenza della situazione degli immobili, in virtù del rilascio del permesso di costruire e della documentazione di fine lavori.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado rigetta l'appello, dando continuità all'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in materia. Richiamando, tra le altre, Cass. ord. n. 5191/2022, Cass. ord. n. 7612/2024 e Cass. sent. n. 24200/2024, il Collegio ribadisce che l'esenzione Imu per i beni merce, prevista dall'art. 2, comma 2, del d.l. n. 102/2013, è subordinata all'adempimento di uno specifico onere formale: la presentazione, entro il termine ordinario per le dichiarazioni di variazione Imu, di un'apposita dichiarazione ministeriale attestante il possesso dei requisiti e recante gli identificativi catastali degli immobili agevolati.

Tale obbligo, secondo la Corte, ha natura perentoria e decadenziale, come espressamente stabilito dal comma 5-bis del medesimo articolo, ed è funzionale non solo all'esercizio dell'attività di controllo da parte dell'ente impositore, ma anche alle esigenze di programmazione finanziaria degli enti locali. In questa prospettiva, la dichiarazione non costituisce una mera comunicazione di dati (dichiarazione di scienza), bensì una manifestazione di volontà del contribuente di avvalersi del regime agevolativo. Ne consegue che l'omissione dell'adempimento non è suscettibile di essere sanata ex post, né può trovare applicazione il principio generale di emendabilità delle dichiarazioni fiscali.

La Corte esclude, inoltre, che la conoscenza *aliunde* dei presupposti sostanziali dell'agevolazione – come quella derivante dal rilascio del permesso di costruire o dalla disponibilità dei dati urbanistici e catastali – possa surrogare l'obbligo dichiarativo imposto dalla legge. Tale conclusione è coerente con il principio di stretta interpretazione delle norme agevolative, sancito dall'art. 14 delle preleggi, che preclude interpretazioni estensive o analogiche e impone il rispetto rigoroso delle condizioni previste dal legislatore per il riconoscimento del beneficio.

Quanto al richiamo alla l. n. 160/2019, la decisione chiarisce che l'art. 1, comma 769, non ha portata retroattiva e non abroga il regime decadenziale introdotto dal d.l. n. 102/2013. La disposizione del 2019, infatti, si limita a disciplinare l'obbligo dichiarativo Imu in termini generali e incide esclusivamente sul profilo sanzionatorio, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, senza introdurre una generalizzata applicazione del *favor rei* in materia di agevolazioni tributarie sostanziali. Trattandosi di norma innovativa e non interpretativa, essa non può essere applicata a periodi d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore.

In conclusione, la Corte afferma che, in mancanza dell'adempimento dichiarativo prescritto, il contribuente non può ritenersi legittimato a fruire dell'esenzione Imu per i beni merce, anche qualora risultino astrattamente integrati i requisiti sostanziali richiesti dalla legge. La decisione si inserisce in un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, che valorizza il ruolo degli oneri formali quali elementi costitutivi del diritto all'agevolazione, confermando la centralità del principio di legalità e di certezza nei rapporti tributari.

Nancylee Bortone

Riferimenti normativi: d.l. 102/2013; l. 124/2013; l. 160/2019; d.lgs. 472/1997; Preleggi al Codice civile.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5191/2022; 7612/2024; 24200/2024; 21784/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio , Sez. 3 - Sentenza n. 7632/2025, depositata il 10/12/2025 -Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Agenzia del Demanio - Non può essere considerata titolare né di diritti reali né di concessioni amministrative sugli immobili del demanio e patrimonio statale - Non è soggetto passivo Imu, Ici, Tasi.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Agenzia del Demanio non è soggetto passivo Imu, Ici e Tasi per gli immobili che siano compresi nel demanio e nel patrimonio dello Stato, sia esso patrimonio disponibile o indisponibile dovendo solo curarne la relativa amministrazione e valorizzazione dei beni stessi ex art. 65 d.lgs. n. 300/1999: la proprietà del patrimonio immobiliare dello Stato rimane in capo allo stesso.

Eccezione alla regola ora menzionata riguarda i beni che costituiscono il patrimonio immobiliare proprio dell'Agenzia del Demanio stessa conferiti ex d.m. 29 luglio 2005 e d.m. 17 luglio 2007 ss.mm.ii.: in tal caso, infatti, sussiste soggettività tributaria. Sussiste, pertanto, illegittimità degli eventuali avvisi in tal senso emessi nei confronti della Agenzia del Demanio.

COMMENTO

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze rappresenta lo Stato in ordine alla proprietà del patrimonio immobiliare dello stesso.

Ciò posto, l'Agenzia del Demanio non può essere quindi considerata titolare né di diritti reali né di concessioni amministrative sugli immobili del demanio e patrimonio statale, e quindi, non è soggetto passivo Imu, Ici e, per analogia, Tasi: l'Agenzia del Demanio cura, quindi, la sola amministrazione degli immobili demaniali e patrimoniali dello Stato.

Silvia Borrelli

Riferimenti normativi: art. 65 d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, d.m. 29 luglio 2005 e d.m. 17 luglio 2007, art. 21 septies l. 241/1990, l. 147/2013 art. 1, commi 669 e 671, art. 1, comma 161, l. 296/2006, art. 111, comma 6, Cost., art. 132, comma 2 n. 4, c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., artt. 1, comma 2, 36, comma 2 nn. 2 e 4, 53 e 54 del d.lgs 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 3275/2019, Cass., sent. n. 10655/2019, Cass., sent. n. 4138/2021, Cass., ord. n. 727/2025, CTP Frosinone, sent. 8070/2023, Cass. Ord. 727/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7645/2025, depositata l'11/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Tasi – Beni merce – Mancata dichiarazione – Esenzione non spettanza – Determinazione sanzioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata presentazione della dichiarazione Imu dalla quale risulta la destinazione degli immobili a beni merce non consente al contribuente di beneficiare dell'esenzione prevista dalla legge. La determinazione delle sanzioni per omesso versamento del tributo relativo alle annualità interessate dagli avvisi di accertamento va effettuata tenendo conto del criterio del cumulo giuridico e non del cumulo materiale.

COMMENTO

Il Comune di Pontecorvo notificava, per il tramite di una società concessionaria, cinque avvisi di accertamento relativi ai tributi Imu e Tasi per le annualità dal 2016 al 2020, con i quali veniva richiesto a una società immobiliare il pagamento delle somme asseritamente non versate in relazione ai beni merce di sua proprietà. Avverso tali atti la contribuente proponeva ricorso dinanzi al giudice di primo grado, che veniva rigettato.

La società proponeva appello deducendo tra l'altro l'illegittimità degli avvisi per mancata applicazione dell'esenzione Imu prevista per i beni merce posseduti dalle società immobiliari, nonché la violazione del criterio del cumulo giuridico nella determinazione delle sanzioni irrogate.

I giudici di secondo grado rigettavano l'appello ritenendo che la mancata presentazione della dichiarazione impedisse all'ufficio di verificare la sussistenza dei presupposti richiesti per l'accesso al regime agevolato.

Veniva invece, accolto il motivo di impugnazione relativo alle sanzioni. Richiamando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 11432/2022), il Collegio affermava che, in presenza di più violazioni per omesso versamento Imu riferite al medesimo immobile e accertate con atti identici per più annualità, trova applicazione il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, con conseguente irrogazione di un'unica sanzione, pari a quella base aumentata dalla metà al triplo (c.d. criterio del cumulo giuridico).

Caterina Brosio

Riferimenti normativi: l. n. 589/1995, art. 87; d. lgs 472/9, art. 12; d.l. n. 102/2013, art. 2, co. 2.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 11432/ 22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7827/2025, depositata il 19/12/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Di Gioacchino.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu - Presupposto impositivo - Differimento dell'esigibilità – Società cooperativa - Liquidazione coatta amministrativa - Obbligazioni tributarie e par condicio creditorum – Differimento del pagamento – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Durante la procedura concorsuale la debenza della Tasi resta, ma il pagamento dell'imposta risulta dovuto soltanto entro tre mesi dalla vendita dell'immobile. Si impone, infatti, «un'interpretazione estensiva/evolutiva» della normativa, alla luce anzitutto della nuova Imu, imposta nella quale è confluito il gettito della Tasi: estendere l'obbligo di pagamento della Tasi durante la procedura, in assenza di liquidità derivante dalla vendita degli immobili, aumenterebbe in modo surrettizio il passivo prededucibile, ciò che è incompatibile con la finalità di massimizzare il soddisfacimento dei creditori; sarebbe quindi irragionevole dal punto di vista costituzionale ritenere che il pagamento della Tasi (prededucibile) debba avvenire in tempi diversi e con modalità diverse rispetto a quelli fissati per l'Imu di fronte a identiche regole di distribuzione dell'attivo proveniente dalla liquidazione dei beni.

COMMENTO

È rigettato l'appello proposto dal Comune che aveva notificato alla cooperativa in liquidazione coatta amministrativa l'avviso di accertamento Tasi per l'anno 2017 (l'imposta è stata in vigore tra il 2014 e il 2019). Confermata la decisione del primo giudice che annullava integralmente l'avviso, ritenendo che il d.lgs. del 30/12/1992 n. 504 non prevedesse il pagamento della Tasi durante la procedura concorsuale, ma soltanto entro tre mesi dalla vendita dell'immobile, nell'ambito del piano di riparto fallimentare. Il giudice del gravame chiarisce che la questione non riguarda l'*an debeatur*, laddove l'imposta è dovuta, ma soltanto quando deve essere eseguito il pagamento. E richiama due disposizioni: l'articolo 1, comma 768, della l. 27/12/2019, n. 160 sulla nuova Imu, secondo cui il curatore o il commissario versa l'imposta entro tre mesi dal decreto di trasferimento degli immobili; l'articolo 10, comma 6, del d.lgs. 504/92, cioè la norma previgente di identico tenore per Ici/Imu. La stessa regola di differimento deve ritenersi operante anche per la Tasi *ratione temporis* applicabile perché c'è una perfetta continuità normativa e una sostanziale sovrapponibilità funzionale tra i due tributi. Va da sé che, se il curatore non provvede ad effettuare il versamento dell'imposta

nonostante la vendita e il pagamento del prezzo, si configura una violazione che l'ente locale può accertare con l'emissione e la notifica dell'avviso di accertamento nei confronti dell'interessato; spetta poi all'organo concorsuale dimostrare le ragioni a fondamento del mancato adempimento, ad esempio l'insufficienza dell'attivo. Una volta che è accertata la natura meramente dilatoria del termine di pagamento e che il debitore non è esonerato dall'obbligazione, deve essere esclusa qualsiasi sanzione per omesso pagamento: il Comune, quindi, non poteva pretendere sanzioni per un versamento non ancora esigibile. L'iscrizione della procedura concorsuale nel registro delle imprese è opponibile all'ente impositore con efficacia di pubblicità dichiarativa, senza necessità di apposita dichiarazione tributaria da parte del commissario.

Dario Ferrara

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7904/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Finanza locale – Imu-Ici-Tasi - Imu – Enti religiosi – Esenzione – Art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 – Destinazione al culto – Utilizzazione dell'immobile – Uso misto – Dichiarazione specifica - Uso promiscuo – Sanzioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di esenzione Imu, prevista per gli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, la fruizione del beneficio postula la compresenza di un requisito soggettivo, riguardante la natura non commerciale dell'ente, e di uno oggettivo, rappresentato dalla concreta destinazione dell'immobile allo svolgimento di attività esenti, non essendo sufficiente una destinazione meramente potenziale. Nel caso di specie, la Corte ha negato l'esenzione per l'anno d'imposta 2018 con riferimento a un immobile appartenente all'ente religioso appellante, osservando che il bene, accatastato in categoria C/1, era ancora interessato da lavori edilizi ed era qualificato negli atti catastali come "fabbricato a uso commerciale", sicché non poteva ritenersi provata la sua effettiva utilizzazione per finalità religiose.

COMMENTO

La *ratio* dell'esenzione Imu prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992 va ravvisata nella scelta del legislatore di sottrarre a imposizione tutti quegli immobili degli enti non commerciali che siano effettivamente destinati allo svolgimento di attività di particolare rilievo sociale - quali quelle assistenziali, didattiche o religiose -, purché esercitate con modalità non commerciali. Il beneficio, pertanto, non viene attribuito unicamente in ragione della qualifica soggettiva dell'ente in possesso del bene, ma anche, e soprattutto, in virtù del fatto che l'immobile costituisca uno strumento utile per lo svolgimento delle citate attività ritenute meritevoli di tutela.

La disposizione *de qua* è stata oggetto di un articolato sviluppo giurisprudenziale, volto a precisarne i limiti applicativi.

In particolare, i giudici di legittimità hanno da tempo chiarito che *"in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi, sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati"* (Cass. 14/10/2021, n. 28055). Ne deriva che, ai fini del riconoscimento del beneficio, devono cumulativamente sussistere due presupposti tassativamente previsti dalla legge: un requisito soggettivo, rappresentato dalla natura non commerciale dell'ente, e un requisito oggettivo, costituito dalla concreta destinazione dell'immobile allo svolgimento di attività esenti con modalità parimenti non commerciali (Cass. 25/05/2021, n. 14317; Cass. 08/06/2022, n. 18413).

Sotto questo secondo profilo, l'indagine non può arrestarsi a dati meramente formali, né può fondarsi *“esclusivamente sulla base di documenti attestanti a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato”*, ma richiede la verifica dell'attività effettivamente svolta nell'immobile (Cass. 29/02/2008, n. 5485). In tale ottica, anche le risultanze catastali non assumono alcun valore decisivo, potendo essere superate dalla prova di una diversa e reale destinazione del bene; ciò che rileva, infatti, è l'utilizzazione concreta del cespite e non la sua mera qualificazione formale (Cass. 17/09/2010, n. 19732).

Lo stesso criterio “sostanzialistico” opera anche nelle ipotesi di utilizzazione promiscua dell'immobile e, in tali casi, l'esenzione può essere riconosciuta limitatamente alla porzione del bene destinata all'attività esente. Tuttavia, l'applicazione proporzionale del beneficio presuppone necessariamente una specifica indicazione da parte del contribuente, in difetto della quale non è possibile procedere al riconoscimento dello stesso (Cass. 07/11/2022, n. 32742).

In questo quadro normativo e giurisprudenziale, si inserisce la sentenza in esame.

La pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, infatti, esclude l'esenzione Imu con riferimento a un immobile di proprietà di un ente religioso, rilevando che, nell'anno d'imposta accertato, il bene risultava ancora interessato da lavori edilizi, accatastato in categoria C/1 e qualificato negli atti tecnici (CILA) e catastali come fabbricato a uso commerciale.

Il giudice ha, pertanto, ritenuto non provata l'effettiva destinazione dell'immobile allo svolgimento di attività di culto e di cura delle anime, reputando insufficiente la sola futura destinazione religiosa del cespite.

Del pari, in mancanza della necessaria dichiarazione del contribuente, è stata altresì esclusa la possibilità di riconoscere l'agevolazione in ragione di un ipotetico uso promiscuo, nonché la disapplicazione delle sanzioni, non ravvisandosi né un difetto di colpevolezza né una situazione di obiettiva incertezza normativa.

Giorgio Pisciotta

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992; d.l. n. 201/2011.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sentt. nn. 5485/08; 19732/10; 10124/19; 14317/21; 28055/21; 18413/22; 32742/22.

FINANZA LOCALE – IRAP

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3256/2025, depositata il 21/05/2025 - Pres. Perla, Rel. Blasi.

Finanza locale - Irap – Derivati di copertura su commodities – Differenziali da swap – Inerenza – Voce B del Conto Economico – Prevalenza della sostanza economica sulla forma – Principio di derivazione – Art. 2423-bis c.c. – Art. 112 TUIR.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha rigettato integralmente l'appello dell'Agenzia delle Entrate, confermando l'illegittimità del recupero a tassazione dell'Irap riguardante i differenziali negativi derivanti da contratti swap su commodities stipulati con finalità di copertura del rischio di prezzo. Secondo il Collegio giudicante, tali differenziali non assumono natura finanziaria autonoma, ma costituiscono componenti economici complementari alla gestione caratteristica dell'impresa, dovendo essere imputati alla Voce B del Conto Economico in applicazione del principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma.

La sentenza afferma dunque che, ai fini Irap, rileva la corretta classificazione contabile del derivato di copertura: la modalità di regolamento monetario (cash settlement) è irrilevante, mentre è decisiva la funzione di protezione del margine industriale. Il richiamo all'art. 112, comma 4, TUIR è ritenuto legittimo quale espressione di un principio generale di neutralità fiscale delle operazioni di hedging, applicabile anche in ambito Irap.

È stata altresì esclusa la legittimità dell'aumento sanzionatorio per recidiva ex art. 7, comma 3, D. Lgs. 472/1997, in quanto fondato su precedenti accertamenti non definitivi o già annullati, con conseguente carenza del presupposto costitutivo richiesto dalla norma.

COMMENTO

La decisione si inserisce in un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato che valorizza la funzione economica dei derivati di copertura, respingendo tentativi di riqualificazione meramente formali da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A tal fine, la Corte ribadisce che l'Irap, quale tributo fondato sul bilancio, non può prescindere dalla corretta rappresentazione contabile dei fenomeni aziendali, né può isolare lo strumento derivato dal contesto operativo cui interviene.

Va infatti osservato che, ai fini Irap, resta ferma la c.d. presa diretta dal bilancio, che fa dipendere la determinazione del valore della produzione dalle qualificazioni, classificazioni e imputazioni di bilancio sempreché si generi l'imputazione contabile in voci rilevanti ai fini del tributo regionale.

In tal senso, sulla deducibilità ai fini Irap dei differenziali negativi derivanti da contratti swap su commodities stipulati con finalità di copertura del rischio di prezzo, condivisibilmente la Corte rileva che la funzione di hedging determina la corretta classificazione contabile e fiscale dei differenziali, indipendentemente dalla forma di regolamento monetario, confutando dunque quella la prassi accertativa che tende a qualificarli come componenti finanziarie estranee alla gestione caratteristica.

Infatti, i differenziali negativi rappresentano una rettifica del costo di acquisto della materia prima e devono essere imputati alla Voce B del Conto Economico, concorrendo integralmente alla base imponibile Irap. Tale conclusione trova fondamento nel principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma, nei principi contabili nazionali (OIC 12, OIC 26 e OIC 32) e nel principio di derivazione tra bilancio e imposizione Irap.

È inoltre evidenziato come l'Amministrazione finanziaria abbia già riconosciuto, in atti di prassi, l'accorpamento algebrico dei flussi da copertura con quelli dell'attività sottostante, escludendo l'applicazione dei limiti propri della gestione finanziaria.

Riferimenti normativi: art. 112 TUIR.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 3417/2025, depositata il 29/05/2025 - Pres. Sessa, Rel. Fantini.

Finanza locale - Irap – Valore della produzione netta – Deduzioni forfettarie per il costo del lavoro dipendente – Imprese operanti in concessione e a tariffa – Necessità di trasferimento di poteri pubblici – Esclusione – Rilevanza del finanziamento delle attività secondarie – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La riduzione forfettaria della base imponibile ai fini Irap, introdotta con l. 269/2006 in seno all'art. 11, D.Lgs. 446/1997 per tener conto del costo del lavoro dipendente, non spetta alle imprese operanti nelle c.d. *public utilities* laddove l'attività sia esercitata in regime concessorio e sia remunerata con metodo tariffario. In particolare, ai fini dell'accertamento del primo requisito rileva non già il trasferimento di potestà pubblicistiche bensì del diritto ad esercitare un'attività altrimenti riservata alla Pubblica Amministrazione e del conseguente rischio imprenditoriale. Quanto al regime tariffario, dovrà accertarsi la sua idoneità ad assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, senza che rilevi la circostanza di essere talune prestazioni secondarie remunerate con prezzi di mercato.

COMMENTO

La sentenza in commento riguarda un'azione di rimborso avanzata da una società di gestione di parcheggi in relazione alla porzione dell'Irap per il 2008 che essa aveva liquidato e versato senza tener conto della riduzione della base imponibile prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, 3), 4) d.lgs. 446/1997), nel testo applicabile *ratione temporis*.

Quest'ultima disposizione, in particolare, prevedeva che, nell'anno in questione, spettasse ai soggetti passivi Irap una riduzione pari a 5.000 euro per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta (elevabile a € 10.000,00 per alcune categorie di lavoratori o per impieghi in talune regioni). Esenzione questa dalla quale, però, risultavano escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori delle c.d. *public utilities* (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, etc.), per evitare di accordare un doppio beneficio nei confronti di coloro che, operando già in concessione all'atto dell'introduzione del beneficio, godevano di tariffe fissate dall'autorità pubblica in modo da coprire anche i costi d'imposta (tanto emergeva dalla Decisione C(2007) 4133 del 12 settembre 2007 della Commissione Europea con cui fu riconosciuta la compatibilità della stessa con la disciplina degli aiuti di stato).

Da quanto è dato comprendere, le ragioni su cui la contribuente fondava la richiesta di rimborso erano ravvisabili, quanto al tema della concessione, nella circostanza di non essere attribuito, unitamente alla gestione dei parcheggi, alcun potere di natura pubblicistica (ciò che avrebbe escluso la natura concessoria dell'atto attributivo); e, quanto al requisito tariffario, di derivare la remunerazione anche da entrate diverse da quelle tariffarie, conseguenti a prestazioni accessorie effettuate dalla società.

Ebbene, i Giudici, pronunciando in sede di rinvio (dopo la fase di legittimità), hanno respinto il ricorso ritenendo esistenti, invece, e nonostante le doglianze della società, entrambi i requisiti necessari all'esclusione dal beneficio.

Quanto alla concessione, essi hanno ritenuto, in linea con le indicazioni di prassi a suo tempo edite (Circ. 61/2007), che, a parte la denominazione formale data dalle parti al provvedimento, il profilo qualificante della fattispecie debba essere rintracciato nell'esistenza di un atto con cui la Pubblica Amministrazione trasferisce a un operatore economico privato il compito di gestire un'attività ad essa originariamente riservata. Precisano in particolare i

Giudici del rinvio che, ad essere rilevante, è non già il trasferimento o meno di potestà pubblicistiche, bensì (sulla scia della giurisprudenza di legittimità, Cass. 16889/2020), la traslazione, a carico del privato, del rischio di gestione. Proprio quest'ultima circostanza, infatti, e in particolare, è idonea a distinguere la concessione dall'appalto di servizi (compatibile con il beneficio), in cui la remunerazione dell'appaltatore è prestabilita, con conseguente conservazione, in capo all'appaltante, del rischio dell'attività.

Quanto, invece, a requisito tariffario, i Giudici, ancora una volta richiamando le anzidette indicazioni di prassi, affermano che, per "*tariffa*" debba intendersi un prezzo autoritativamente fissato o regolamentato dalla Pubblica Amministrazione, in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità (Cass. 32633/2019). Circostanza questa che, presente in relazione alla modalità principale di remunerazione, ha reso ininfluyente le doglianze della Società in relazione alle modalità di remunerazione relative alle attività secondarie.

Alberto Mula

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 11, comma 1, lett a).

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 16889/2020; Cass. 32633/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3940/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Finanza locale Irap – Accertamento imposte – Presupposto soggettivo – Associazioni Professionali – Si applica.

SINTESI DELLA SENTENZA

Presupposto soggettivo dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 446/1997, è l'esercizio dell'attività da parte di società ed enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato.

In particolare, in sede di appello, viene confermata la sentenza del giudice di prime cure, il quale, in maniera conforme al dettato normativo di cui al d.lgs. n. 446/1997, aveva correttamente ritenuto applicabile l'Irap ad una Associazione Professionale.

Invero, nel caso di esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi, lo svolgimento dell'attività in forma associata costituisce, in ogni caso, presupposto d'imposta.

COMMENTO

La ragione dell'applicazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, ex art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, è da ravvisarsi "*nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*" da parte di società ed enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato.

Dalla lettura della norma, dunque, non sembrerebbero sussistere dubbi circa l'applicabilità dell'imposta al determinarsi dei requisiti di natura oggettiva e soggettiva di cui sopra.

Tuttavia, sul punto, si sono distinti due diversi filoni giurisprudenziali.

Secondo un primo orientamento, ai fini dell'assoggettamento ad IRAP, era necessario tenere conto dell'elemento organizzativo, dovendo derivare il reddito dalla struttura e non solo dal lavoro professionale dei singoli.

Il secondo orientamento, invece, prescindeva dalla struttura organizzativa utilizzata per lo svolgimento dell'attività.

A risoluzione del contrasto giurisprudenziale sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che, seguendo il secondo filone, con la sentenza n. 7371 del 14.04.2016, hanno affermato che "*quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art 3, comprese quindi le*

società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione".

Nel caso di specie, coerentemente con l'assetto sia normativo che giurisprudenziale sopra menzionato, l'organo giudicante, in primo e in secondo grado, ha ritenuto applicabile all'Associazione Professionale ricorrente l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, ricorrendo nella forma associata dell'esercizio dell'attività il presupposto soggettivo d'imposta.

Michele Leccisotti
Giorgia Orecchioni

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ. SS.UU. n. 7571/2016; Cass. Civ. n. 113271/2016; Cass. Civ. n. 22386/2010; Cass. Civ. n. 22781/2009; Cass. Civ. n. 25313/2014; Cass. Civ. n. 22212/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4154/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Finanza locale – Irap – Rimborso – Medico convenzionato SSN – Autonoma organizzazione – Collaboratori occasionali – Segreteria part time – Presupposto impositivo – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non realizza il presupposto impositivo dell'Irap, rappresentato dalla presenza di una "autonoma organizzazione", il professionista, titolare di uno studio medico convenzionato con il SSN, che si avvale unicamente della collaborazione di una segreteria *part-time* e di altri collaboratori meramente occasionali, remunerati con esborsi irrisori (circa 1.000 euro annui).

La Corte, nella specie, ha ritenuto che tali elementi non integrino, né atomisticamente né valutati complessivamente, quel *quid pluris* organizzativo idoneo ad accrescere la capacità produttiva e organizzativa del professionista, richiesto ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Per l'effetto, ha ritenuto meritevole di accoglimento il gravame proposto dal contribuente avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso presentata per ottenere la restituzione dell'Irap indebitamente versata per gli anni d'imposta dal 2008 al 2012.

COMMENTO

In tema di Irap, affinché possa dirsi integrato il presupposto impositivo rappresentato dalla presenza di una "attività autonomamente organizzata", la giurisprudenza di legittimità ha individuato alcuni indici sintomatici che devono ricorrere (v., da ultimo, Cass. n. 32110/2023). In particolare, si ritiene necessario che il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione, e che, dunque, non sia inquadrato in strutture organizzative riferibili ad altri soggetti; devono essere impiegati beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione; ed, infine, è richiesto che si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro altrui, per lo svolgimento di mansioni non meramente esecutive.

Tuttavia, come ha rilevato la Corte nella pronuncia in commento, la mera presenza di un solo dipendente *part time* ovvero di soggetti retribuiti con somme irrisorie, inidonee a costituire una stabile e adeguata remunerazione, la cui collaborazione è meramente occasionale ed episodica, non è decisiva per ritenere configurata un'autonoma organizzazione ai fini Irap. È infatti richiesto l'accertamento di un "valore aggiunto" offerto dal dipendente, idoneo ad accrescere in modo apprezzabile la capacità produttiva del singolo professionista.

Nel caso di specie, la Corte ha correttamente escluso che i dipendenti realizzassero un assetto organizzativo autonomo e stabile, tale da giustificare l'imposizione, riconoscendo,

per l'effetto, il diritto del contribuente alla restituzione dell'indebito tributario, per difetto del presupposto d'imposta.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 2, d.lgs. 446/97; art. 21, co. 2, d.lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 26982/14; 9786/18; 12084/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 4186/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Blasi.

Finanza locale – Irap – Istanza di rimborso – Silenzio-rifiuto – Legittimità – Indeducibilità dell'Imu – Immobili strumentali – Questione di legittimità costituzionale – Rigetto dell'appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha rigettato l'appello proposto dalla società contribuente avverso la sentenza di primo grado che aveva confermato la legittimità del silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate in relazione all'istanza di rimborso dell'Irap versata per l'anno 2021, connessa all'ineducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali (appartenenti, nello specifico, alle categorie A/10, C/1 e D/8) nei quali la contribuente esercita la propria attività d'impresa.

Nel confermare integralmente la pronuncia impugnata, i giudici di appello si sono uniformati alla più recente giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. n. 21/2024), che ha definitivamente escluso l'illegittimità dell'art. 14, primo comma, d.lgs. n. 23/2011, nella parte in cui non consente la deduzione dall'Irap dell'Imu versata sugli immobili strumentali.

È stato, pertanto, ritenuto infondato il motivo di appello principale, con cui veniva chiesta la condanna dell'Agenzia delle Entrate a provvedere al sollecito rimborso delle maggiori somme indebitamente versate a titolo di Irap, fondato su una pretesa interpretazione costituzionalmente orientata del predetto art. 14 e dell'art. 5 del d.lgs. n. 446/1997, nelle formulazioni vigenti *ratione temporis* nell'anno di imposta in contestazione (2021). È stato altresì rigettato il motivo subordinato con cui è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale delle predette disposizioni, reputata non manifestamente fondata e già oggetto di scrutinio.

COMMENTO

La decisione affronta nuovamente il tema della deducibilità dell'Imu ai fini Irap, ribadendo l'assenza di profili di incostituzionalità nella disciplina vigente *ratione temporis* per l'annualità 2021. Tale approdo interpretativo era già stato confermato dalla Consulta, con la sentenza n. 21/2024, che ha negato la rilevanza costituzionale della questione già prospettata con riferimento al trattamento fiscale degli immobili strumentali.

Più nel dettaglio, il giudice del gravame si è conformato alle argomentazioni poste a fondamento di tale recente arresto della Corte costituzionale, la quale ha operato una distinzione tra le discipline di Ires e Irap, ritenendo fondata, per la prima, la questione di legittimità costituzionale relativa alla parziale deducibilità dell'Imu, ma escludendo che tali conclusioni possano estendersi all'Irap, in ragione della netta diversità strutturale e funzionale tra le due imposte.

Nel caso di specie, le doglianze dell'appellante sulla natura strumentale degli immobili e sulla necessità di una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni rilevanti si scontrano con il chiaro *dictum* della Corte costituzionale, che ha escluso la sussistenza di profili di irragionevolezza o lesione della capacità contributiva in ragione dell'ineducibilità dell'Imu corrisposta sugli immobili strumentali dall'Irap dovuta.

La pronuncia in commento, dunque, conferma l'infondatezza delle censure mosse e respinge l'istanza di rimessione alla Consulta, ritenendo esaurito il perimetro di sindacato di costituzionalità sulla medesima questione, anche alla luce dell'assenza di nuovi elementi fattuali o normativi che giustificino il superamento dell'orientamento già espresso.

Riferimenti normativi: art. 5, d.lgs. 446/97; art. 14, co. 1, d.lgs. 23/11.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale nn. 262/20; 21/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4498/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.

Finanza locale - Irap – Assenza di autonoma organizzazione – Rettifica della dichiarazione in sede processuale – Non sufficienza – Onere della prova della mancanza di presupposto – Spetta al contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza in esame, ha respinto l'appello del contribuente, confermando integralmente la decisione di primo grado relativa alla cartella di pagamento notificata per Iva 2017 e Irap 2018.

Il contribuente aveva eccepito plurimi vizi della cartella – tra cui la nullità per provenienza da indirizzo PEC non risultante dai pubblici registri, la mancata notifica degli atti presupposti, il difetto di motivazione, la prescrizione del credito nonché, con riferimento all'Irap, l'assenza dell'autonoma organizzazione in qualità di agente di commercio.

La Corte ha ritenuto infondato l'appello, rilevando come le doglianze si risolvessero in una mera riproposizione di quanto già esaminato e correttamente disatteso dal giudice di prime cure. In particolare, il Collegio ha affermato che l'assunto difensivo relativo all'onere probatorio e alla ritrattazione della dichiarazione Irap è erroneo: pur essendo la dichiarazione fiscalmente emendabile, il contribuente resta tenuto ad attivare i rimedi previsti dall'ordinamento e a dimostrare l'insussistenza del presupposto impositivo, onere che nel caso di specie non è stato assolto, anche per mancata produzione della dichiarazione stessa.

Ne consegue la conferma della piena legittimità della cartella di pagamento, non avendo il contribuente fornito alcuna prova idonea a superare la presunzione derivante dall'autodichiarazione originaria.

COMMENTO

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio prende avvio dal consolidato orientamento della Suprema Corte (Cass., SS.UU., n. 13378/2016), secondo cui la dichiarazione Irap non ha natura negoziale ma costituisce una mera dichiarazione di scienza, sicché non produce alcuna acquiescenza al presupposto impositivo e non impedisce al contribuente di contestarne successivamente l'insussistenza. Nel caso in esame, l'appellante svolge attività di agente di commercio in modo autonomo, senza collaboratori e senza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile.

A decorrere dal 2022, per effetto della legge di bilancio, le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni sono state integralmente escluse dall'ambito soggettivo dell'IRAP, con conseguente irrilevanza dell'assetto organizzativo utilizzato. Per i periodi d'imposta fino al 2021, invece, l'assoggettamento al tributo era subordinato alla verifica dell'autonoma organizzazione. In proposito, la giurisprudenza della Corte di Cassazione è consolidata nel considerare che le dichiarazioni fiscali, e in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza. Esse possono essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, anche in sede processuale, quando un errore di fatto o di diritto commesso nella loro redazione comporti un'imposizione più gravosa di quella dovuta; ne deriva che il contribuente che abbia assoggettato a IRAP redditi non dovuti e provveduto al relativo versamento in autotassazione può chiederne la restituzione nei termini previsti dall'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973.

Le ordinanze nn. 19591/2022, 13408/2024, 3451/2025 e 10722/2025 confermano la piena

emendabilità – anche giudiziale – della dichiarazione fiscale, precisando che i limiti temporali dell'art. 2 d.P.R. 322/1998 incidono solo sulla compensazione del credito e non limitano la contestazione della debenza dell'imposta.

La decisione in commento, pur richiamando Cass. 21968/2015, valorizza il principio di autoresponsabilità dichiarativa, ritenendo che il contribuente, non avendo attivato gli strumenti di rettifica o rimborso, resti onerato della dimostrazione dell'assenza del presupposto Irap. La corte territoriale, infatti, ritiene che il contribuente non possa limitarsi a contestare il presupposto impositivo solo in occasione dell'impugnazione della cartella, senza fornire prova adeguata dell'assenza dell'autonoma organizzazione, permanendo in capo al medesimo l'onere della prova, non potendo la mera dichiarazione in giudizio superare l'efficacia rappresentativa dell'originaria autodichiarazione.

La pronuncia, dunque, si discosta dall'orientamento favorevole della Cassazione, nella parte in cui attribuisce rilievo vincolante alla dichiarazione Irap non rettificata, ridimensionando quella netta distinzione – ormai ampiamente riconosciuta dalla Suprema Corte – tra fase dichiarativa e fase accertativa, distinzione che mira a evitare che errori formali o dichiarazioni non meditate si traducano in indebita acquiescenza o compressione del diritto di difesa del contribuente.

Chiara Di Palma
Miriam Polsoni

Riferimenti Normativi: art. 1 del d.lgs. n. 446/1997; art. 2, comma 1, d.lgs. n. 446/1997; art. 2 d.P.R. 322/1998; art. 38 del d.P.R. n. 602/1973.

Riferimenti Giurisprudenziali: Cass., SS.UU., n. 13378/2016; Ordinanze nn. 19591/2022, 13408/2024, 3451/2025 e 10722/2025; Cass. 21968/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5781/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Finanza locale – Irap – Presupposto impositivo – Autonoma organizzazione - Visto di conformità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il presupposto Irap per i professionisti si realizza solo quando l'attività sia “autonomamente organizzata”, ossia sorretta da una struttura che generi una capacità produttiva aggiuntiva rispetto al mero apporto personale del professionista. Tale requisito sussiste qualora il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui o impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile. L'impiego continuativo di collaboratori, anche esterni, costituisce indicatore di autonoma organizzazione e determina un incremento della produttività suscettibile di assoggettamento ad Irap.

COMMENTO

La decisione si colloca nel solco dell'orientamento consolidato in materia di Irap applicata ai lavoratori autonomi, riaffermando che il presupposto impositivo, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997, ricorre solo in presenza di un'attività autonomamente organizzata, ossia sorretta da un apparato che esprima una capacità produttiva impersonale e aggiuntiva rispetto al mero apporto intellettuale del professionista.

Richiamando i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, anche a Sezioni Unite, la pronuncia ribadisce che l'autonoma organizzazione sussiste quando il professionista sia responsabile della struttura e si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui eccedente la soglia delle mere mansioni esecutive, ovvero impieghi beni strumentali superiori al minimo indispensabile. In tale prospettiva, l'Irap colpisce il “quid pluris” derivante da una struttura organizzativa esterna idonea a potenziare la produttività dell'attività professionale.

Nel caso concreto, il dato decisivo è rappresentato dall'elevato ammontare dei compensi corrisposti a terzi, con particolare rilievo per le somme erogate a due commercialisti, in forza

di collaborazioni non occasionali. Tali elementi, per entità e stabilità, superano la soglia individuata dalla giurisprudenza quale limite minimo tollerabile e integrano un apporto organizzativo esterno significativo, idoneo ad accrescere la capacità produttiva del professionista.

Vincenzo De Luca
Alessia Viola

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997; d.m. 164/1999.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3678/2007; 12111/2009; 9451/2016; 29206/2020; 2219/2020; 22969/2018; 6213/2025; 4576/2029; 12495/2019; 21161/2017; 5631/2017; 3434/2012; 9790/2014; 10151/2012; 22473/2019; 3501/2017; 27921/2023).

FINANZA LOCALE – TARSU – TIA – TARI – TARES

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1165/2025, depositata il 21/02/2025 – Pres. e Rel. Mazzi.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Cartella di pagamento – Omessa notifica dell’atto prodromico – Sollecito di pagamento – Atto non autonomamente impugnabile – Facoltà e non onere di impugnazione – Art. 19 d.lgs. 546/1992 – Invalidità derivata – Presupposto impositivo.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia Tari, la mancata notifica del sollecito di pagamento, atto privo di autonoma impugnabilità ai sensi dell’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non comporta l’invalidità della successiva cartella di pagamento, trattandosi di atto la cui impugnazione costituisce una facoltà e non un onere per il contribuente. Ne consegue che l’omessa notifica del sollecito non determina alcuna nullità o inefficacia dell’atto successivo, potendo il contribuente far valere le proprie difese direttamente avverso la cartella di pagamento.

COMMENTO

La sentenza in commento si inserisce nel solco dell’orientamento giurisprudenziale volto a delimitare l’ambito degli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario, con particolare riferimento alla disciplina della Tari e alla sequenza procedimentale che conduce alla notifica della cartella di pagamento.

Il Collegio chiarisce che il sollecito di pagamento non costituisce un atto prodromico in senso stretto, né un presupposto necessario per la validità della successiva cartella, trattandosi di un atto privo di efficacia lesiva autonoma, la cui eventuale impugnazione è rimessa alla libera scelta del contribuente. La mancata notifica del sollecito, pertanto, non può determinare l’invalidità derivata dell’atto successivo, in assenza di una previsione normativa che ne sancisca la necessità.

La Corte valorizza, in tal senso, il disposto dell’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, che individua tassativamente gli atti impugnabili, ribadendo come il ruolo e la cartella di pagamento rappresentino il primo atto effettivamente lesivo della sfera giuridica del contribuente. Ne discende che le censure relative alla mancata notificazione di atti meramente sollecitatori non possono incidere sulla validità della cartella di pagamento. A sostegno di quanto affermato, la Corte richiama anche le analoghe conclusioni in tema di comunicazione di irregolarità o avviso bonario.

La pronuncia conferma, quindi, la specificità della Tari rispetto alla quale non è richiesta, ai fini della legittimità della successiva cartella esattoriale, la preventiva notificazione di atti di sollecito.

Emanuele D’Andrea

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. nn. 28890/2019; 18405/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11. - Sentenza n. 2147/2025, depositata il 31/03/2025 - Pres. Perla, Rel. Scarzella.

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Omesso versamento - Presupposto dell’imposta . Onere probatorio - Contribuente iscritto all’AIRE nell’anno d’imposta oggetto dell’avviso di accertamento.

SINTESI DELLA SENTENZA

Va riformata la sentenza emessa dalla CGT I° grado di Roma poiché non è configurabile in capo alla contribuente il presupposto impositivo della Tari. Vengono liquidate le spese di lite del doppio grado di giudizio in favore dell’appellante.

I Fatti.

Roma Capitale notificava l'avviso di accertamento TA.RI per l'annualità 2017-2018 in relazione ad un immobile sito nel Comune di Roma, ritenendo che la contribuente ne avesse il possesso.

Nel primo grado di giudizio la parte ricorrente aveva eccepito:

- l'insussistenza del presupposto impositivo alla TA.RI nei confronti della ricorrente poiché la stessa non deteneva né possedeva l'immobile identificato nell'avviso di accertamento.
- Affermava altresì che la ricorrente, nel periodo oggetto dell'accertamento, era residente all'estero con la relativa iscrizione all'AIRE.

Roma Capitale si costituiva in giudizio e chiedeva il rigetto.

Il primo grado di giudizio si definiva con il rigetto del ricorso per mancata prova in ordine alla residenza estera.

Avverso la sentenza sfavorevole ha promosso appello la ricorrente ed ha eccepito il vizio dell'error in procedendo.

Roma Capitale si costituiva in giudizio e produceva un certificato attestante che l'appellante era stata cancellata dall'anagrafe tributaria a far data dal 2014 e reinscritta nell'anno 2020.

L'appellante contro deduceva producendo il certificato storico di residenza di altro comune, ove risiede, dal quale emergeva che nel periodo oggetto dell'avviso di accertamento (2017-2018) risiedeva all'estero con la relativa iscrizione all'AIRE.

COMMENTO

La sentenza della CGT merita particolare attenzione poiché la riforma della sentenza sovverte completamente e correttamente i presupposti e le motivazioni che avevano portato al rigetto del ricorso. Ciò in ragione ed in funzione della domanda rivolta alla CGT di 2^a grado dell'accertamento dell'error in procedendo.

La CGT che ha emesso la sentenza in commento ha ritenuto di dover esaminare -dapprima- se ricorresse o meno il presupposto impositivo della TA.RI. ed all'esito ha ritenuto di verificare se era stata raggiunta la prova del presupposto impositivo, tenuto conto della ripartizione dell'onere probatorio.

La normativa di riferimento.

La tassa sui rifiuti (Tari) è il tributo destinato a finanziare i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre i rifiuti medesimi. Ciò sul presupposto che chi inquina paga.

La Tari è stata introdotta, a decorrere dal 2014, dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) quale tributo facente parte, insieme all'imposta municipale propria (Imu) e al tributo per i servizi indivisibili (Tasi), dell'imposta unica comunale (Iuc).

Dal 2014, pertanto, la Tari ha sostituito il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Tares), che è stato vigente per il solo anno 2013 e che, a sua volta, aveva preso il posto di tutti i precedenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria (Tarsu, Tia1, Tia 2).

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio per il 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la Iuc e – tra i tributi che la costituivano – la Tasi.

Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la Iuc, vale a dire l'Imu, come (ri) disciplinata dalla stessa legge n. 160 del 2019, e la Tari, le disposizioni relative alla quale, contenute nella legge n. 147 del 2013, sono state espressamente fatte salve.

Dunque, il possesso o la detenzione dell'immobile sono i due requisiti, che possono anche non coesistere contemporaneamente, per determinare l'imposizione al tributo. In mancanza dei quali non può ritenersi sussistente e fondata la pretesa avanzata dall'Ente locale.

L'onere probatorio e la ripartizione. L'articolo 2697 c.c.

La CGT ha ritenuto di dovere aderire all'orientamento della S.C che ha statuito il principio di diritto per il quale in tema di TA.RI opera il principio secondo cui è l'ente impositore a dover

fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria. (Vds. Cass. n.5433/2023, n.10787/2016, n. 21250/2017, n. 13395/2018).

Dalla lettura della sentenza emerge che l'adita Corte ha ritenuto che Roma Capitale non avesse dato puntuale prova del proprio operato.

Anzi la produzione, nei propri atti difensivi, del certificato prodotto e relativo alla cancellazione dall'anagrafe del Comune di Roma dal 15.04.2014 e successivamente reiscritta nell'anno 2000 faceva propendere, secondo la CGT, da un lato sull'inattendibilità delle argomentazioni difensive e sull'infondatezza dell'avviso di accertamento e dall'altro aveva l'effetto di confutare i motivi di appello proposti dalla contribuente in relazione alla non debenza del tributo.

All'esito della disamina la CGT ha così motivato *"A fronte di quanto esposto e dell'indimostrata insussistenza dei requisiti previsti dalla legge per la debenza dell'imposta in esame appare del tutto irrilevante la mancata allegazione da parte della contribuente attestante la sua iscrizione all'AIRE"*⁷.

Si segnala in tema di onere probatorio l'orientamento, altrettanto, pacifico della S.C che in materia di TA.RI onera, invece, il contribuente a fornire la prova allorquando si verta in tema di invocata esenzione od agevolazione. Il principio di diritto può così riassumersi *"grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare del diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile o, addirittura, l'esenzione costituendo questa un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale. Ordinanza n. 31188 del 09/11/2023. (Dello stesso tenore Cass. Sez. 5, n. 22130/2017, 645621 - 01, Sez. 5, n. 12979/2019, 653733 - 01, Sez. 6 - 5, n. 21335/2022, 665315 - 01)"*.

La liquidazione delle spese della lite.

La CGT ha liquidato le spese del doppio grado di giudizio ai sensi e per gli effetti dell'articolo 15 comma 2 sexies d.lgs. n.546/1992 e per l'effetto ha ridotto l'onorario del 20%.

Il suddetto articolo dispone *"nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.*

Il richiamo della CGT alla disposizione di cui all'articolo 15 comma 2 sexies citato parrebbe tenere in debito conto, come desumibile, della soccombenza della ricorrente nel giudizio di primo grado a cui non è seguita, sempre in quel grado di giudizio, la liquidazione delle spese in favore di Roma Capitale.

Il richiamo è funzionale e corretto giuridicamente.

Claudia Jacopucci

Rif.to normativi: legge 27 dicembre 2013, n. 147 e ss.mm

Rif.ti Giurisprudenziali: Cass. n.5433/2023, n.10787/2016, n. 21250/2017, n. 13395/2018. Per l'onere probatorio in tema di agevolazione e/o esenzione: Ordinanza n. 31188 del 09/11/2023 e Cass. Sez. 5, n. 22130/2017, Rv. 645621 - 01, Sez. 5, n. 12979/2019, Rv. 653733 - 01, Sez. 6 - 5, n. 21335/2022, Rv. 665315 - 01.

⁷ Iscrizione che nel giudizio di appello era comunque stata prodotta n.d.r.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza 2170/2025,
depositata il 01/04/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto**

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Aree di produzione – Attività produttive – Rifiuti speciali – Smaltimento a carico del contribuente – Onere probatorio – Esenzione – Esenzione ope legis – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete l'applicazione dell'esenzione dalla Tari, ai sensi dell'art. 62, co. 3, del d.lgs. 507/1993 e dell'art. 1, co. 649, della l. 147/2013, per le superfici in cui si producono esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili, destinati allo smaltimento a carico del produttore medesimo, avendo quest'ultimo l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti di legge necessari per fruire del citato trattamento favorevole.

Nella fattispecie, il contribuente ha fornito prova documentale idonea (perizia tecnica, formulari, dichiarazioni) a dimostrare la destinazione produttiva dell'area e la gestione autonoma dei rifiuti speciali, ottenendo l'annullamento degli avvisi Tari relativi agli anni 2018–2021.

COMMENTO

Nell'ambito della tassazione per lo smaltimento dei rifiuti, le superfici aziendali produttive di rifiuti speciali non assimilabili accedono all'esenzione di cui all'art. 62, co. 3, d. lgs. 507/1993. Tale norma prevede che, nella determinazione della superficie tassabile dei locali o aree soggetti a imposizione, non si tiene conto di quella parte di esse ove, *“per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi”*, per il cui smaltimento *“sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi”* in base alla normativa vigente.

Detta previsione trova riscontro, in via sistematica, anche nell'art. 1, co. 649, della l. 147/2013 (legge istitutiva della Tari), che, peraltro, attribuisce al regolamento comunale il compito di disciplinare le riduzioni proporzionali alla quantità di rifiuti speciali effettivamente smaltiti e di individuare le superfici funzionalmente connesse alle attività produttive di tali rifiuti. Il diritto alla riduzione/esenzione, però, non dipende dalla presenza di una disciplina regolamentare *ad hoc*, ma opera *ope legis*, a patto che il contribuente dimostri la sussistenza delle condizioni previste dalla legge (Cass. 9731/2015, 17622/2016, 26725/2016, 22130/2017, 12979/2019; 17334/2020; 21957/2022; CGT II grado Lazio, 2210/23 e 2207/23).

Nello stesso senso, la circolare del MITE del 12 aprile 2021 e la risoluzione MEF 2/DF del 2014, riconoscono che le superfici in cui si producono in via prevalente e continuativa rifiuti speciali non assimilabili (incluse aree esterne e magazzini funzionalmente connessi) devono considerarsi escluse dal prelievo Tari, anche in assenza di specifico intervento regolamentare da parte del Comune.

La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio, con la sentenza in commento, ha dato applicazione a tali principi, accogliendo l'appello del contribuente e riconoscendo l'esenzione Tari per le superfici aziendali adibite alla lavorazione di ferro e alluminio, dalle quali derivano rifiuti speciali smaltiti, a spese del medesimo contribuente, tramite ditte autorizzate. Secondo il Giudice, nella fattispecie, il contribuente ha fornito adeguata prova documentale dell'autonomo smaltimento, attraverso perizia tecnica, formulari e dichiarazioni, non contestate dall'Ente. Inoltre, è stata valorizzata la condotta pregressa dell'Amministrazione, che per anni aveva riconosciuto l'esenzione per le medesime superfici, senza, peraltro, aver mai modificato il quadro regolamentare.

La sentenza si pone nel solco della giurisprudenza consolidata, la quale esclude dalla tassazione quelle realtà produttive che, pur occupando superfici rilevanti, non utilizzano il (e non gravano sul) servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani, essendo invece già onerate del costo relativo allo smaltimento diretto.

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993; l. 147/2013.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: nn. 21957/22, 17334/20, 12979/2019, 22130/2017, 26725/2016, 17622/2016; 9731/2015; CGT II grado Lazio: sentenze n. 2210/23 e n. 2207/23.

Riferimenti di prassi amministrativa: MEF, Ris. 9 dicembre 2014, n. 2/DF; MITE, Circ. 12 aprile 2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2981/2025, depositata il 12/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Lello.

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares – Non applicabilità ad aree in cui si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti denominati speciali – Obbligo, per i produttori di tali rifiuti, di provvedere allo smaltimento degli stessi in proprio ed a proprie spese – Dimostrazione, da parte del contribuente, di tale smaltimento mediante l'allegazione di una perizia - Mancata contestazione della perizia ad opera dell'Ufficio – Conseguente riconoscimento che la perizia sia da considerare veritiera, con corretto assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente mediante l'allegazione della perizia medesima.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Tari non risulta applicabile alle aree in cui si formano, in via continuativa e prevalente, i c.d. rifiuti speciali, perché i produttori di tali rifiuti hanno l'onere di provvedere allo smaltimento degli stessi in proprio ed a proprie spese.

Il contribuente può dare dimostrazione di tale smaltimento mediante allegazione di una perizia (oltre che delle fatture attestanti il sostenimento del costo).

Ove tale perizia non sia contestata dall'Ufficio controparte mediante l'indicazione di elementi che possano inficiare il contenuto della perizia medesima, essa deve ritenersi veritiera e conseguentemente deve riconoscersi che il contribuente ha correttamente assolto all'onere probatorio a suo carico.

COMMENTO

La sentenza risulta interessante perché - nell'ambito della specifica questione dell'assoggettabilità a Tari delle aree su cui si formano, in via continuativa e prevalente, i c.d. rifiuti speciali – affronta la questione del valore probatorio da riconoscere ad una perizia, commissionata dal contribuente, che, nel caso di specie, attesta le aree da considerarsi escluse dal tributo.

La questione appare di particolare rilievo anche in termini più generali, perché il contribuente, trovandosi nella difficoltà di supportare adeguatamente la propria linea difensiva, ricorre con fiducia alla produzione di una perizia (giurata o meno), ben sapendo che però ad essa (quanto meno nella normalità dei casi) viene riconosciuta un'efficacia probatoria assai poco significativa.

In contrasto con quanto solitamente avviene, la sentenza qui commentata - con argomenti assolutamente condivisibili (anche se non completamente esplicitati) - individua correttamente il valore probatorio di una perizia del genere sopra indicato, evidenziando come essa abbia comunque una sua valenza ed un suo significato, in particolare nel caso di sua mancata espressa contestazione da parte dell'Ufficio impositore controparte.

In effetti, e come indicato dalla Corte di Cassazione:

- la perizia di parte, anche se asseverata con giuramento, “non ha valore di prova nemmeno rispetto ai fatti che il consulente asserisce di aver accertato, ma solo di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, con la conseguenza che la valutazione della stessa è rimessa all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito che, peraltro, non è obbligato in nessun caso a tenerne conto” (ordinanza n. 33503 del 27 dicembre 2018);

- *“la perizia di parte (tanto più nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche), può infatti costituire fonte di convincimento del giudice, il quale può porla a fondamento della decisione, a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente”* (ordinanza n. 31274 depositata il 4 dicembre 2018; nello stesso senso delle due ordinanze sopra menzionate e riportate, cfr. anche ordinanza n. 14041 del 23 maggio 2019).

Dunque, la perizia di parte, pur non avendo valore di prova piena, non è un documento processualmente irrilevante, visto che - in un sistema processuale come quello tributario caratterizzato da un maggiore spazio per le prove atipiche - essa può assumere anche un'importanza decisiva, in applicazione del principio del libero convincimento del giudice di cui all'art. 116 c.p.c., a condizione che egli ne dia conto in motivazione (così come riconosciuto anche dalla Suprema Corte nelle già citate ordinanze n. 31274 del 2018 e n. 14041 del 2019).

E tanto più la perizia di parte può assumere la suddetta importanza decisiva quando – come nel caso deciso dalla sentenza in commento (e come da questa puntualmente rilevato) – essa non è specificamente contrastata dall'Ufficio impositore, il quale non fornisca *“elementi che”* siano in grado di *“inficiare il contenuto della citata perizia”*, sicché questa – in assenza (per l'appunto) di tali elementi *“di contrasto”* - *“deve ritenersi veritiera e foriera del fatto che la certificazione probatoria, in capo alla Parte contribuente, debba ritenersi eseguita”*.

Questo perché il principio di non contestazione, mutuato dal processo civile (e previsto, in particolare, dall'art. 115 c.p.c.), trova applicazione anche in quello tributario, così come riconosciuto;

- dalla Corte di Cassazione secondo cui: *“...anche nel processo tributario ...”* è *“applicabile il principio generale di non contestazione, che informa il sistema processuale civile, con il relativo corollario del dovere del giudice di ritenere non bisognosi di prova i fatti non espressamente contestati...”* (Cassazione, sentenza n. 25136 del 30 novembre 2009);
- dalla stessa Agenzia delle Entrate fin dalla circolare n. 17/E del 31 marzo 2010 (par. 2.11).

In tali termini – e come già detto – la sentenza in commento va sicuramente apprezzata; e ciò non solo per la correttezza delle argomentazioni tecniche, ma anche perché contribuisce ad individuare uno strumento di garanzia del principio della parità tra le parti processuali (affermato dall'art. 111 della Costituzione), permettendo al contribuente di opporsi validamente alle relazioni tecniche prodotte dall'Amministrazione Finanziaria (come, ad esempio, le *“vecchie”* stime redatte dall'UTE).

Fabrizio Orazi

Riferimenti normativi: Cost., art. 111; artt. 115 e 116 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 14041/19; n. 31274/18; n. 33503/18; n. 25136/09.

Prassi: Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3448/2025, depositata il 30/5/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Superfici produttive di rifiuti speciali – Parte fissa – Dovuta – Parte variabile – Non dovuta – Onere della prova - Onere di informazioni – Gravano sul contribuente – Giudicato esterno sull'esonazione – Estensione dell'efficacia ad altra annualità – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con riferimento alle aree in cui si producono rifiuti speciali, non è ammessa l'esclusione delle stesse con riferimento al computo della parte fissa della tassa sui rifiuti, trattandosi di superficie potenzialmente idonea alla produzione di rifiuti urbani ed è, viceversa, ammissibile l'esclusione dal

versamento della parte variabile ogniqualvolta il contribuente dimostri la produzione esclusiva di rifiuti speciali e provveda a darne informazione all'ente impositore. Il giudicato formatosi in ordine all'esenzione dalla parte variabile del tributo delle superfici produttive di rifiuti speciali non si estende ad altre annualità trattandosi di circostanza variabile da un'annualità ad un'altra.

COMMENTO

La sentenza in commento, facendo proprie le argomentazioni e le soluzioni offerte dalla giurisprudenza di legittimità in ordine alla tassa sui rifiuti in relazione alle superfici produttive di rifiuti speciali, chiarisce che l'esenzione spetta solo con riferimento alla parte variabile, essendo invece sempre dovuta la parte fissa, in ragione della potenziale idoneità di dette superfici alla produzione di rifiuti urbani.

A tali conclusioni la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio perviene preliminarmente precisando che, dal combinato disposto dei commi 641 e 649 dell'art. 1 della Legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014), risulta che il tributo non è dovuto relativamente alle aree in cui si producono rifiuti speciali, purché il produttore provveda a proprie spese a smaltire tali tipologie di rifiuti.

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani infatti – come rilevato anche dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 5293/2023) – spetta al contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani, dallo stesso smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta, che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile in applicazione dell'art. 62 comma 3 del d.lgs. n. 507 del 1993, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie l'occupazione di aree del territorio comunale), per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato, oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del d. lgs. n. 507 del 1993, un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopradescritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale.

Su tali premesse, la sentenza in commento richiama altresì il principio affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo il quale non è ammissibile l'esclusione delle aree in cui si producono rifiuti speciali con riferimento al computo della parte fissa della tassa in questione (Ta.Ri.), trattandosi di superficie potenzialmente idonea alla produzione di rifiuti urbani, ed è, viceversa, ammissibile l'esclusione dal versamento della parte variabile ogniqualvolta il contribuente dimostri la produzione esclusiva di rifiuti speciali (cfr. Cass. n. 5578 del 2023, n. 8089 del 2020, n. 8222 del 2022).

Ciò in quanto la quota fissa non è parametrata alla quantità dei rifiuti gestiti dal servizio pubblico e ai costi di erogazione del servizio, ma è destinata per legge alla copertura dei costi di investimento ai quali debbono partecipare tutti, assolvendo la stessa ad una funzione redistributiva e solidaristica (Cass. n. 23228 del 2024). In altri termini, l'obbligo di pagamento della quota fissa della Tari viene richiesto a fronte di spese sostenute per servizi indivisibili, senza alcun collegamento con la potenziale fruibilità del servizio pubblico. La quota fissa, infatti, nei casi delle superfici produttive di rifiuti speciali, è commisurata ai metri quadrati e non ha alcuna attinenza con la misura dell'utilizzo del servizio pubblico.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha quindi ritenuto che la Società contribuente fosse tenuta al versamento della parte fissa della Tari con riferimento all'immobile oggetto di accertamento adibito a stoccaggio di merci in transito già imballate e produttivo unicamente di rifiuti speciali smaltiti in proprio, dovendo l'esenzione essere limitata alla sola quota variabile.

Così pronunciandosi, la sentenza in commento ha aderito a quell'interpretazione della normativa Tari consolidata dalla giurisprudenza di legittimità per la quale sugli stabilimenti industriali e sui depositi connessi alle aree di lavorazione è sempre dovuta la quota fissa di Tari, diversamente dall'esenzione limitata alla sola quota variabile (cfr. Cass. n. 13455 del 2024).

La sentenza in commento affronta, in conclusione, anche un ulteriore tema relativo all'efficacia del giudicato esterno sull'esenzione TARI delle superfici produttive di rifiuti speciali, escludendo l'estensione di un giudicato formatosi per una diversa annualità, in relazione alla sussistenza di cause di esonero o di riduzione, trattandosi di circostanze variabili da un'annualità ad un'altra.

Tanto alla luce di quanto precisato dalla Suprema Corte di Cassazione, per la quale, nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c. rileva solo rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (cfr. Cass. n. 31188 del 2023).

Simona Moschella

Riferimenti normativi: legge n. 147 del 2013, art. 1, commi 641 e 649; d. lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, e art. 70; art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 5293/2023; n. 5578/2023; n. 8089/2020; n. 8222/2022; n. 23228/2024; n. 13455 del 2024; n. 31188/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3915/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Clemente, Rel. Guadagni.

Finanza locale - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Bene Immobile -Attività di culto – Utilizzo diretto –Esenzione– Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'esenzione dalla Tari per gli immobili destinati alle attività di culto non è automatica, ma richiede un'attenta verifica dei presupposti. Spetta al soggetto passivo, ovvero all'ente religioso, dimostrare che l'immobile sia effettivamente impiegato per attività religiose o strumentali ad esse.

Nel caso di specie, i Giudici tributari hanno accolto l'appello del Comune di Latina ribaltando la sentenza di primo grado, favorevole alla controparte Chiese Cristiane Evangeliche – Assemblee di Dio in Italia, poiché hanno ritenuto che (i) non sia stata fornita la prova dell'utilizzo diretto (o indiretto, ma funzionalmente collegato) dell'immobile all'esercizio del culto religioso (ii) a nulla rilevando la destinazione urbanistica del suddetto bene ai fini della debenza del tributo.

COMMENTO

La Tari ("Tassi sui rifiuti") ha sempre avuto una valenza di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, articolandosi in una "quota fissa", commisurata alle necessità pubbliche di erogazione del servizio, ed in una "quota variabile", commisurata ai rifiuti prodotti (cfr. Cass. n. 4027 del 2012), con la previsione di fattispecie di esenzione per immobili inidonei a produrre rifiuti.

In tal senso, nonostante l'art. 62 del d.lgs. n. 507/1993 non preveda un'esenzione specifica per i luoghi di culto, in giurisprudenza, in particolar modo con la sentenza della Cassazione n. 8087 del 23 aprile 2020, è stato chiarito che *"le norme regolamentari che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della T.A.R.S.U., lo fanno sempre perché ritenuti incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti, non in quanto la*

destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla tassa”.

Ai fini dell'esenzione in commento, come ribadito dalla sentenza Cassazione n. 18137 del 06 giugno 2022, *“occorre accertare non solo che i locali appartengano ad una comunità religiosa, quale che sia il culto da essa esercitato purché non contrario ai principi fondamentali dell'ordinamento, ma anche che nei locali per i quali è richiesta l'esenzione la comunità si riunisca per esercitare il culto e non ad altri fini. Detta verifica deve eseguirsi in concreto e non in astratto e pertanto non è sufficiente la classificazione catastale dei locali come edifici destinati al culto, né si può presumere che tutti i locali così classificati siano effettivamente destinati al culto”.*

Infine, come per ogni ipotesi di esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento del tributo, la sussistenza dei presupposti applicativi dell'esenzione in parola deve essere dimostrata dalla parte privata (cfr. Cass. civ., sez. trib., n. 1963/2020). In tal senso, in tema di IMU (ex ICI), tale principio è stato ribadito dagli Ermellini, stabilendo che *l'esenzione prevista “è subordinata allo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di religione o di culto o di altre attività elencate, il cui accertamento in concreto - e il relativo onere probatorio - incombe sul soggetto che ne invoca l'applicazione”* (Cfr. Cass. sez. 5, sentenza n. 5062 del 13/03/2015).

Francesco Limatola

Riferimenti normativi: art. 62 del d.lgs. n. 507/1993.

Corte di Cassazione: Cass. n. 4027 del 2012; Cass. sez. 5, sentenza n. 5062 del 13/03/2015; Cass., Sez. 5, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass. civ., Sez. n. 13740 del 31/05/2017; Cass., Sez. 5", 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. 5", 3 maggio 2019, n. 11679; Cass., Sez. 5, 1° agosto 2019, n. 20752; Cass. civ., sez. trib., n. 1963/2020; Cass. n. 8087 del 23 aprile 2020; Cass. n. 18137 del 06 giugno 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sezi. 15 – Sentenza n. 4015/2025, depositata il 24/06/2025 – Pres. e Rel. Mazzi.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Presupposto impositivo aree parcheggio di proprietà del Comune con concessione della gestione di servizi – Nozione di possesso o detenzione ai fini del tributo – Interpretazione del contratto di gestione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della configurazione del presupposto impositivo Tari, non si configura possesso o detenzione qualificati in capo al concessionario per la gestione dei servizi di parcheggio a pagamento su aree del Comune. A tale scopo, assumono rilevanza le disposizioni del contratto di gestione e del capitolato di appalto, dovendo contestualizzare la fattispecie alla luce di un'interpretazione analitica delle disposizioni applicabili e dovendosi escludere che in caso di lacunosità di queste possa la parte

COMMENTO

La sentenza affronta il delicato tema della configurazione del presupposto oggettivo di applicazione della Tari, entrando nel merito della qualificazione delle situazioni di fatto rilevanti, con riferimento ad un caso di concessione ad un privato da parte di un'amministrazione locale della gestione di servizi a pagamento su aree pubbliche. Partendo dal rilievo che oggetto della concessione era la gestione di servizi e non i beni immobili, i Giudici hanno anche preso atto dell'assenza di disposizioni contrattuali da cui potesse desumersi l'assunzione da parte del gestore privato della soggettività passiva ai fini Tari, sottolineando che ammetterla come implicita conseguenza del contratto di concessione predisposto unilateralmente dal Comune (trattandosi di capitolato aggiudicato a seguito di procedura di gara) sarebbe in contrasto con l'art. 1370 Cod. Civ. (*“interpretatio contra stipulatorem”*). Attraverso un'approfondita disamina delle norme applicabili alla fattispecie concreta, i Giudici del gravame hanno così composto il contrasto sorto in primo grado tra diverse decisioni intervenute su diverse annualità d'imposta, accogliendo le tesi della

contribuente richiamando l'unico precedente di legittimità conforme sul punto, *i.e.* l'Ordinanza n. 17617 del 21/06/2021 della Corte di Cassazione.

Gabriele Tancioni

Riferimenti normativi: art. 1, commi 641 e ss., l. n. 147/2013; art. 1370 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 17617/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4171/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Immobile a destinazione industriale – Rifiuti speciali – Esenzione – Obblighi dichiarativi – Magazzini e superfici accessorie – Presupposto d'imposta – Infedele dichiarazione – Legittimità dell'avviso di accertamento.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha accolto l'appello proposto dalla società concessionaria della riscossione per gli enti locali e ha riformato integralmente la sentenza di primo grado, ritenendo legittimi gli avvisi di accertamento Tari emessi per gli anni 2015-2020 nei confronti della società contribuente.

Quest'ultimo, nella specie, aveva controdedotto contestando l'inammissibilità per carenza di *legitimitas ad causam* della concessionaria, essendo intervenuta una pronuncia del T.A.R. Lazio che ha annullato la gara indetta dal Comune per l'affidamento, mediante procedura aperta, del servizio di gestione e riscossione dei tributi, con conseguente inefficacia del contratto stipulato tra il Comune e l'aggiudicataria. Aveva rilevato, inoltre, la violazione del divieto di produrre nuovi documenti in appello sancito dall'art. 58, d.lgs. n. 546/1992.

Nel merito, aveva invocato la spettanza dell'esenzione dalla Tari di cui all'art. 1, comma 649, l. n. 147/2013, relativamente a superfici in cui si producevano rifiuti speciali non assimilati agli urbani, allo smaltimento dei quali provvedeva a proprie spese mediante ditta specializzata e secondo la normativa vigente. Aveva, inoltre, invocato l'esenzione per le superfici su cui insistono i macchinari industriali, non soggette a Tari in ossequio alla legge e al regolamento comunale, nonché per i locali adibiti a magazzino, in quanto funzionalmente connessi al processo industriale esercitato nel locale destinato all'attività produttiva.

La Corte si è pronunciata, in primo luogo, sull'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità dell'appello per difetto di *legitimitas ad causam*, in quanto, nonostante il successivo annullamento della gara, in quel periodo la concessionaria era titolare del rapporto concessorio con il Comune. Ha, inoltre, rilevato il mancato assolvimento dell'onere dichiarativo annuale e documentale previsto dalla normativa, comprovante la continuativa produzione di rifiuti speciali per le superfici occupate e l'avvenuto corretto smaltimento di detti rifiuti, nonché l'omessa comunicazione di variazione ai fini TARI delle superfici a seguito di ampliamento dell'immobile.

È stata, poi, ritenuta irrilevante, ai fini della tassabilità, la sussistenza di un collegamento funzionale tra i locali destinati a magazzino e quelli ove si svolge l'attività produttiva (cfr. Cass. n. 17293/2017). Secondo la Corte, la concessionaria ha, quindi, correttamente contestato l'infedeltà dichiarativa in virtù della maggiore superficie imponibile ai fini Tari.

COMMENTO

La sentenza in esame si occupa di una questione in materia di Tari, relativa alla delimitazione delle superfici esenti dal tributo in presenza di attività produttive di rifiuti speciali.

Come noto, ai sensi dell'art. 1, comma 649, l. n. 147/2013, la Tari non si applica alle superfici dove vengono prodotti in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, a condizione che il contribuente dimostri l'avvenuto smaltimento dei medesimi a proprie spese e nel rispetto della normativa vigente. Tale principio è recepito nei regolamenti comunali, che impongono al contribuente uno stringente onere dichiarativo e probatorio comprovante l'ordinaria produzione dei predetti rifiuti, da rinnovare annualmente.

Nel caso di specie, la società contribuente non ha fornito idonea documentazione per ciascuna annualità accertata (2015-2020), né ha presentato dichiarazioni di variazione relative all'avvenuto ampliamento delle superfici. È inoltre principio consolidato che le aree di magazzino siano pacificamente assoggettabili al tributo, a nulla rilevando la circostanza che siano funzionalmente connesse a reparti produttivi (Cass. n. 17293/2017).

La Corte ha infine ritenuto infondate le eccezioni preliminari della resistente: la legittimazione ad agire della concessionaria è stata riconosciuta in base all'efficacia del rapporto concessorio nel periodo oggetto di accertamento, nonostante i successivi provvedimenti di annullamento giurisdizionale della gara. Parimenti irrilevante è stata ritenuta la produzione di due fotografie, non risolutive ai fini del decidere.

La pronuncia conferma, dunque, gli stringenti obblighi informativi e probatori necessari per accedere al beneficio fiscale dell'esenzione Tari, che non opera automaticamente ma soltanto a seguito di regolare e tempestiva dichiarazione corredata di idonea documentazione.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 1, co. 642, 649, l. 147/13.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 17293/17; 8222/22; T.A.R. Lazio nn. 15116/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6950/2025, depositata il 12/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares – Accertamento – Rifiuti speciali – Imballaggi terziari – Non imponibilità Tari – Pretesa infondata – Giudicato.

SINTESI DELLA SENTENZA

I rifiuti terziari di qualsiasi natura, stante il loro inquadramento nei rifiuti speciali, non possono, ai sensi dell'art. 226 del d.lgs. n. 152/2006, essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani.

Nel caso di specie, è illegittima la richiesta del Comune della Tari in relazione ai rifiuti da imballaggio terziari prodotti dalle superfici di un esercizio commerciale, adibite ad uso depositi e magazzini senza vendita, sia perché la Società titolare dell'esercizio commerciale ha adeguatamente provveduto all'autonomo avvio dello smaltimento dei rifiuti speciali, affidandolo ad un operatore privato specializzato, sia perché sussistono tra le parti delle sentenze passate in giudicato, nonché altri precedenti, favorevoli alla stessa Società.

COMMENTO

L'art. 226 del d.lgs. n. 152/2006 sancisce il divieto di immissione, nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, degli imballaggi terziari di qualsiasi natura, poiché qualificati come rifiuti speciali.

Difatti, in relazione a tali tipi di rifiuti speciali, l'art. 221, comma 3, lett. a) della succitata disposizione normativa, prevede la possibilità per i privati di provvedere in maniera autonoma alla gestione dei propri rifiuti di imballaggio terziario.

In tal senso, dunque, tali rifiuti terziari da imballaggio speciali non possono essere assimilati ai rifiuti urbani e, pertanto, non è possibile conferirli all'ordinario servizio comunale; da ciò discende, anche in considerazione della organizzazione autonoma, da parte dei privati, del recupero dei suddetti rifiuti a mezzo di operatori privati, che il Comune non possa, rispetto ad essi, pretendere il pagamento della Tari (in tal senso si è espressa la CGT di Roma con la Sent. n. 3334/25/2024).

Inoltre, allorquando sussistano, in relazione alle medesime parti in causa, svariate pronunce, peraltro passate in giudicato, i rapporti tra le stesse si intendono regolati in maniera incontrovertibile e, nel caso di specie, nel senso della “*necessaria detassazione delle*

superfici di vendita e dei magazzini”, ai fini Tasi (cfr.: Comm. trib. prov. Roma nn. 929/2022; 2196/2022; CGT Roma nn. 10422/2023; 13897/2022; 9187/2022; 8402/2022; 2503/2023).

Serena Giglio

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 152/2006, artt. 221 e 226.

Riferimenti giurisprudenziali: Comm.trib.prov. Roma: nn. 929/5/22; 2196/21/22; 13897/3/22; 9187/18/22; 8402/4/22; 2503/10/23; CGT Roma nn. 10422/35/23; 667/23/24; 3334/25/24; CGT Lazio n. 134/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7055/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Finanza Locale-Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Rifiuti derivanti da attività vivaistica – Assimilabilità a quelli urbani.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della determinazione della base imponibile della Tari, è necessario considerare, nel calcolo della superficie soggetta a tassazione, anche le serre agricole. Ciò si fonda sulla rinnovata impostazione oggettiva circa la rilevanza della provenienza dei rifiuti generati: ai fini dell’assoggettamento alla tassa sui rifiuti, assume rilievo esclusivamente l’occupazione o la detenzione del locale o dell’area scoperta, indipendentemente dalla destinazione d’uso e dal titolo, sia esso di natura fattuale o giuridica, con cui tale spazio risulti occupato o detenuto.

Nel caso di specie, si deve considerare che i rifiuti derivanti da attività vivaistica sono pienamente e legittimamente assimilabili a quelli urbani sia per espressa previsione di legge (art. 39, l. 146/94) che per effetto della delibera comunale di assimilazione prevista dall’art. 21, d. lgs. 22/97, ‘Decreto Ronchi’).

COMMENTO

Ai fini dell’assoggettamento alla tassa rifiuti -Tari- non si ritiene possibile distinguere fra rifiuti urbani e rifiuti derivanti da attività vivaistica condotta nelle serre agricole -a tale scopo assimilate alle serre commerciali- attesa la mutata prospettiva normativa (l. 146/94, art. 31) che depone in tal senso, richiedendo che, ai fini Tari, ciò che rileva ai fini della assoggettabilità o meno al tributo, è il tipo di rifiuto conferibile in base al provvedimento di assimilazione adottato dal Comune.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 31, l. 146/94; art. 21, d.lgs. 22/97.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 16105/2024; Cass. 5047/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7062/2025, depositata il 17/11/2025 -Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Finanza locale-Tarsu-Tia-Tari-Tares – Tari – Accertamento – Superficie imponibile - Superficie calpestabile idonea a produrre rifiuti e superficie catastale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La legittimazione attiva della società concessionaria alla gestione e riscossione coattiva si configura con riferimento al momento determinante, identificato nel periodo in cui il credito viene a esistenza.

Non sussiste il difetto di sottoscrizione per la mancanza della firma del responsabile dell’emanazione dell’atto laddove è la norma di legge a stabilire che la sottoscrizione dell’atto impositivo sia

sufficientemente soddisfatta dalla indicazione del nominativo del soggetto responsabile dell'emanazione stessa.

La individuazione della superficie, ai fini della quantificazione della base imponibile della Tari, come prevista dal d.P.R. 138/1998 che determina la superficie assoggettabile alla Tari (superficie calpestabile di locali ed aree suscettibili di produrre rifiuti urbani ed assimilati) parametrandola all'ottanta per cento della superficie catastale, non è applicabile fintantoché non sia stata emanata apposita attestazione da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate circa la completa attuazione dell'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione urbana ordinaria e i dati relativi alla toponomastica e numerazione interna ed esterna di ciascun comune.

COMMENTO

Con la sentenza in esame, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dirime la controversia circa la applicabilità pratica del criterio della superficie imponibile ai fini Tari, riproducendo la equiparazione fra superficie calpestabile idonea a produrre rifiuti e superficie catastale, senza ricorrere al summenzionato parametro normativo previsto dal d.P.R. 138/1998 la cui applicabilità è demandata all'adozione di normativa amministrativa. In generale, si ritiene sussistente la legittimazione attiva della società concessionaria della gestione e della riscossione coattiva dei tributi locali ogniqualvolta il tributo sia sorto durante il periodo di vigenza del contratto di concessione che, pertanto, regola il periodo per il quale l'esazione è affidata al concessionario che, al fine di evitare la prescrizione dei crediti maturati ed affidatigli, può agire anche dopo la scadenza del contratto.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 1, comma 87, l. 549/1995; art. 1, co. 641 ss., l. 147/2013; art. 1, co. 645, l. 147/2013 e l. 68/2014; d.P.R. 138/1998.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 24866/2021; Cass. 13981/2024; Cass. ord. 25491/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7637/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. e Rel. Lentini.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari – Avviso di accertamento – Denuncia Tari – Superficie imponibile – Principio della ragione più liquida – Scia.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata presentazione della dichiarazione Tari che attesti l'idoneità di determinate superficie a produrre rifiuti non può essere sostituita dalla Scia e comporta l'emissione di un avviso di accertamento da parte del Comune territorialmente competente.

COMMENTO

La dichiarazione o denuncia Tari corrisponde ad un obbligo dichiarativo che il contribuente deve assolvere al fine di comunicare all'Ente impositore tutte le circostanze rilevanti per la determinazione del tributo, comprese le aree non produttive di rifiuti.

Ai sensi dell'art. 70 d.lgs. n. 504/1993, poi confluito nell'art. 1 commi 684 e 685 l. n. 147/2013, la denuncia, sia originaria che in variazione, dei locali tassabili e delle variazioni successive che influiscano sull'applicazione del tributo rappresenta l'unico strumento a disposizione del contribuente per comunicare la pertinenzialità dell'area o la sua inattitudine a produrre rifiuti.

Difatti, un siffatto onere in capo al contribuente è il solo in grado di vincere la presunzione iuris tantum prevista dall'art. 62 d.lgs. n. 504/1993 di produttività di rifiuti dell'area interessata.

Non è infatti possibile, come ribadito dal Supremo Collegio (da ultimo Cass. civ., sez. V., 20581/2025), provare solo il giudizio i presupposti di esclusione o riduzione del tributo, dovendo assolvere tale onere dichiarativo in sede amministrativa.

L'art. 70 specifica altresì che “La denuncia è redatta sugli appositi modelli predisposti dal comune e dallo stesso messi a disposizione degli utenti presso gli uffici comunali e circoscrizionali”.

Non è pertanto possibile la sostituzione della dichiarazione con una Scia, rappresentando quest'ultima non soltanto un modulo di semplificazione procedimentale ma una vera e propria liberalizzazione di determinate attività economiche private e come tali inidonea a colmare l'omessa dichiarazione Tari.

Giovanni Maria Girotti

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1993.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 19531/2022; 21956/2022; 21423/2023; 20581/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7644/2025, depositata l' 11/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Finanza locale – Tarsu-Tia-Tari-Tares - Base imponibile – Area destinata a rifiuti speciali – Non imponibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La base imponibile della Tari va determinata escludendo le superfici dove si producono rifiuti speciali, come dimostrato da apposito contratto di gestione dei rifiuti.

COMMENTO

La sentenza in esame verte sulla corretta determinazione della base imponibile ai fini della Tari. Il Comune di Aprilia aveva notificato alla società contribuente avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta 2017 e 2018, con i quali procedeva alla rettifica in aumento delle superfici dichiarate, richiedendo conseguentemente il pagamento di maggiori imposte e delle relative sanzioni.

La società contribuente presentava ricorso avverso gli atti impositivi che veniva rigettato dal giudice di primo grado. In sede di appello, la contribuente contestava la legittimità della sentenza di primo grado deducendo l'erronea determinazione della superficie da tassare dell'immobile, sul presupposto che una parte dello stesso fosse destinata alla produzione di rifiuti speciali, autonomamente avviati a recupero e, pertanto, non assoggettabili a Tari. L'appellante evidenziava, altresì, come il medesimo Comune, per annualità precedenti e successive, avesse applicato la tariffa su una superficie inferiore. Veniva inoltre dedotto che l'attività di intrattenimento svolta nei locali aveva carattere stagionale, essendo esercitata solo per limitati periodi dell'anno.

Il Comune di Aprilia si costituiva in giudizio, contestando la fondatezza dei motivi di gravame e ribadendo la legittimità del proprio operato.

I giudici di secondo grado hanno ritenuto fondato l'appello solo in parte, affermando che la contribuente aveva adeguatamente dimostrato di avviare autonomamente a recupero i rifiuti speciali, in virtù di un contratto stipulato con una società autorizzata; ne consegue che le superfici nelle quali tali rifiuti vengono prodotti non possono essere assoggettate a Tari.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: l. n. 147/13.

FINANZA LOCALE – TASSE AUTOMOBILISTICHE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 858/2025, depositata il 10/02/2025 – Pres. e Rel. Fraioli.

Finanza locale – Tasse automobilistiche - Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT)- Trasferimento sede legale e iscrizione dei veicoli PRA di regioni autonome aventi trattamento fiscale meno gravoso – Abuso del diritto – Esclusione - Legittimo Risparmio di imposta - Fondamento – Rispetto del presupposto impositivo - Libertà di stabilimento e di iniziativa economica.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il presupposto impositivo che genera l'obbligazione tributaria per le tasse automobilistiche - segnatamente per l'Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT) - risulta legato al disposto normativo di cui all'art. 5 co. 32 e ss. del d.l. n. 953/82, secondo il quale al pagamento delle tasse stabilite dalle tariffe previste ex l. n. 463 del 1955, sono tenuti coloro che risultano proprietari secondo il PRA o i registri di immatricolazione. La Regione competente a riscuotere l'imposta deve essere individuata sulla base del PRA, ove il bene risulta registrato, poiché per legge gli uffici di questo si trovano in ogni Provincia e di conseguenza identificano la Regione nel cui ambito essi operano.

Conseguentemente, deve ritenersi legittima e non configura abuso di diritto la scelta della società di immatricolare le proprie autovetture presso il PRA ove si è trasferita la sede legale se questa presenta un minor profilo di pressione tributaria e le società di noleggio non possono essere imputate di aver realizzato alcun abuso qualora, avendo stabilito la propria sede legale nelle Province autonome abbiano ivi immatricolato, nonché iscritto al PRA i loro veicoli.

COMMENTO

La questione affrontata nella sentenza in commento è di grande attualità e interessa un ampio contenzioso, che vede coinvolte su larga scala le corti di giustizia tributaria di tutta Italia.

Il punto controverso è se il trasferimento di sede e l'immatricolazione di veicoli da parte di società di autonoleggio senza conducente ai fini del pagamento dell'Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT) - in misura ridotta rispetto a quella prevista nel Comune ove si trova la sede originaria della società - sia legittimo o meno e, più precisamente, se configuri o meno un abuso di diritto.

Nella sentenza in rassegna i giudici di appello hanno confermato la decisione di primo grado, con la quale era stata esclusa la sussistenza dell'abuso di diritto lamentato dalla Città Metropolitana di Roma Capitale e ritenuta legittima la scelta della società di immatricolare le proprie autovetture presso il PRA di Bolzano, ove si trova la nuova sede legale, perché presenta un minor profilo di pressione tributaria.

L'assenza della condotta abusiva è stata motivata *in primis* avendo riguardo al fatto che il presupposto impositivo che genera l'obbligazione tributaria per le tasse automobilistiche - segnatamente per l'Imposta Provinciale di Trascrizione (IPT) - risulta legato al disposto normativo di cui all'art. 5 co. 32 e ss. del d.l. n. 953/82, secondo il quale, al pagamento delle tasse stabilite dalle tariffe previste ex l. n. 463 del 1955 sono tenuti coloro che risultano proprietari secondo il PRA o i registri di immatricolazione. Ciò comporta che, trattandosi di tassa di possesso, questa viene versata per il solo fatto che un veicolo risulta iscritto al PRA a nome del proprietario, quand'anche non circolante. Con la conseguenza che la Regione competente a riscuotere l'imposta va individuata sulla base del PRA ove il bene era registrato, poiché per legge gli uffici di questo si trovano in ogni Provincia e di conseguenza identificano la Regione nel cui ambito essi operano.

A sostegno della legittimità della condotta assunta dalla società contribuente i giudici di appello richiamano i principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità a proposito delle condizioni per la configurabilità dell'abuso di diritto.

In particolare, viene ricordato come l'art. 10 bis, dello Statuto del contribuente, chiarisca al comma 4 che resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Con ciò legittimando il conseguimento di un possibile risparmio di imposta, in coerenza con il principio costituzionale di libera iniziativa economica stabilito dall'art. 41 della Costituzione. Vengono, quindi, richiamati a supporto della legittimità della scelta del contribuente i principi comunitari di libertà di stabilimento per chiarire che, benché il criterio di territorialità di tale imposta sia identificabile nell'iscrizione al PRA dei veicoli e non nella collocazione della sede legale, quand'anche lo fosse, non si potrebbe configurare una violazione dell'art. 10 bis, come sostenuto dall'ente impositore perché sarebbe legittimo per il contribuente operare una scelta legata alla diversa pressione fiscale.

A conforto della legittimità di questo ragionamento interpretativo viene anche evidenziato come, da un canto, le Regioni a statuto ordinario possano con propria legge, entro il 10 novembre di ogni anno, variare gli importi delle tasse automobilistiche in una misura compresa tra il 90 e il 110 per cento degli importi vigenti nell'anno precedente e, dall'altro, come, sia le regioni ordinarie che quelle autonome comprese le province soggiacciano al dettato dell'art. 81 Cost..

Il collegio giudicante, nell'esplicitazione del proprio convincimento, fa anche un'altra interessante osservazione, laddove ribadisce come sia indispensabile trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. In questo senso si devono porre a confronto «i principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 42 Cost.)» con il «principio di proporzionalità» di derivazione comunitaria, a fronte del quale il sindacato dell'Amministrazione non può spingersi sino ad imporre una misura di «ristrutturazione» diversa tra quelle giuridicamente possibili, solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale.

Nel caso di specie, poiché il risparmio viene conseguito nell'ambito e nel rispetto del perimetro legale tracciato dalla norma che regola la tassa automobilistica e ne individua il presupposto impositivo, alcuna contestazione di condotta abusiva può essere mossa alla società contribuente di noleggio.

Le conclusioni raggiunte dai giudici di appello sono espressione di un indirizzo interpretativo pro-contribuente che si sta consolidando nella giurisprudenza di legittimità e che sta portando al superamento di quello iniziale, opposto, che aveva riconosciuto il carattere abusivo di operazioni di trasferimento di sedi e di iscrizione al PRA, qualificate come puramente artificiali, in quanto - seppure formalmente non contrastanti con alcuna specifica disposizione - si rivelano «prive di sostanza economica», in quanto il loro scopo essenziale è quello di «eludere» l'imposizione più gravosa.

La rilevanza del tema interpretativo oggetto della controversia posta al vaglio della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio è tanto evidente se si considera che gli accertamenti impugnati sono stati annullati perché riconosciuti tardivamente notificati. Avendo, come noto, la questione della decadenza dal poter accertativo natura pregiudiziale, a rigor di logica (e di rito) avrebbe dovuto essere esaminata per prima e, una volta ritenuta fondata - come avvenuto nella specie - avrebbe dovuto determinare l'assorbimento del merito delle contestazioni proposte, che per l'effetto non avrebbero dovuto essere trattate. Invece, nel caso in esame, sia i primi che i secondi giudici - pur riconoscendo tardivi gli atti impositivi impugnati, per mancanza di ogni indicazione della data in cui il pagamento doveva essere eseguito, quale *dies a quo* mobile ai fini del computo del termine quinquennale - hanno ritenuto comunque di pronunciarsi nel merito (addirittura in via preliminare rispetto alla trattazione della pregiudiziale decadenza), dando così evidenza dell'importanza della questione controversa e della necessità di soluzione della stessa in un'ottica nomofilattica. Ciò, probabilmente, anche in considerazione degli interessi in gioco e della diffusione di tale

tipologia di controversie.

L'ultima parola spetterà comunque alla Cassazione, dinanzi la quale questo contezioso sta approdando. Si auspica che i giudici di legittimità si pronuncino in modo univoco offrendo linee guida funzionali alla certezza interpretativa e quindi del diritto.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: art. 5 co. 32 e ss. d.l. n. 953/82; l. n. 463 del 1955; l.r. del Lazio n. 13/13; art. 41e 81 Cost.; art. 10-bis l. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 7958/99; 16742/09, 10998/2018; 8737/2018; 27518/2021; 1372/11; Corte di Giustizia C – 28/95.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3958/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Ajello.

Finanza locale – Tasse Automobilistiche – Riscossione – Prescrizione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Viene riconosciuta, in sede di impugnazione dell'intimazione di pagamento, la prescrizione delle tasse automobilistiche per le quali le iscrizioni a ruolo sono state notificate con un ritardo superiore ai 3 anni, quando la stessa intimazione è notificata oltre i 3 anni successivi all'ultima comunicazione. Il recupero della tassa automobilistica, ai sensi dell'art. 5 d.l. n. 953/1982 deve infatti avvenire entro il terzo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere effettuato il pagamento, e la notifica della cartella deve essere effettuata entro il secondo anno successivo alla definitività dell'accertamento ex art. 25 d.P.R. n. 602/1973.

COMMENTO

La Corte di Giustizia ha assunto una posizione che deve essere certamente condivisa. È noto, infatti, che il c.d. "bollo auto" si prescrive in tre anni, decorrenti dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato (art. 5 d.l. n. 953/1982). Qualora entro il triennio sia notificato invito al pagamento o avviso di accertamento, comincia a decorrere un nuovo termine triennale. Nel caso in esame tutte le cartelle sono state notificate con un ritardo superiore ai 3 anni, e anche le successive intimazioni di pagamento sono state notificate oltre i 3 anni dall'ultima comunicazione; non è stata accolta la tesi dell'Agenzia Entrate Riscossione che deduceva la mancata impugnazione dell'atto presupposto, anche in considerazione del fatto che la notifica della cartella avrebbe dovuto essere effettuata entro il secondo anno successivo alla definitività dell'accertamento ex art. 25, comma 1, lett. c) del d.P.R. n. 602/1973.

Angelo Stefanori

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5930/2025, depositata il 06/10/2025. Pres. Oddi, Rel. Castiello.

Finanza locale – Tasse automobilistiche -IPT – Trasferimento della sede legale – Società di autonoleggio – Abuso del diritto – Insussistenza – Scelta imprenditoriale legittima – Libertà di stabilimento – Mancanza di vantaggio fiscale indebito.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha respinto l'appello della Città Metropolitana di Roma, confermando la decisione di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento per imposta provinciale di trascrizione (IPT) per l'anno 2016. L'ente impositore aveva contestato un presunto abuso del diritto ex art. 10-bis l. 212/2000, sostenendo che il trasferimento della sede legale effettuato dalla società appellata da Roma a Bolzano fosse finalizzato unicamente a beneficiare delle aliquote più favorevoli applicate dalla Provincia autonoma.

La Corte ha escluso la natura elusiva dell'operazione, rilevando che il trasferimento di sede era effettivo, giustificato da motivazioni economiche e organizzative (riduzione dei costi amministrativi e assicurativi, maggiore efficienza degli uffici PRA locali) e accompagnato dal regolare versamento dell'imposta alla Provincia di Bolzano, territorialmente competente. Non essendo ravvisabile alcun "vantaggio fiscale indebito", la condotta non integra abuso del diritto, ma rientra nella libertà di stabilimento e di iniziativa economica tutelata dall'art. 49 TFUE.

COMMENTO

Sul piano generale, la pronuncia si colloca nel solco di una giurisprudenza ormai consolidata, in particolare di legittimità, che distingue nettamente tra abuso del diritto e legittima pianificazione fiscale. La Corte richiama i principi espressi da Cass. nn. 1372/2011, 14493/2022, 12823/2024 e 25694/2024, e da ultimo n. 28779/2025, secondo cui la scelta del contribuente di adottare la soluzione fiscalmente più conveniente non è censurabile se l'operazione ha una reale sostanza economica e non produce un vantaggio "indebito" in contrasto con la *ratio* della norma tributaria.

In continuità con tali orientamenti, la sentenza del Lazio sottolinea che il presupposto dell'IPT non è la sede legale ma l'iscrizione al PRA, e che il pagamento dell'imposta alla Provincia competente esclude qualsiasi profilo di evasione o elusione. Il risparmio d'imposta conseguito mediante l'iscrizione in una Provincia a fiscalità più favorevole è una conseguenza naturale dell'autonomia tributaria riconosciuta alle Province autonome e non può essere qualificato come indebito vantaggio.

L'arresto rafforza la linea interpretativa che valorizza la sostanza economica effettiva dell'operazione: quando il trasferimento della sede è supportato da elementi concreti – come la presenza di personale, uffici, assemblee societarie e attività gestionali nella nuova sede – non può essere considerato artificioso.

Un ulteriore profilo difensivo, nel caso di specie considerato assorbito dal rigetto dell'appello per l'infondatezza sostanziale della pretesa, riguarda la decadenza del potere impositivo della Città Metropolitana di Roma. L'eccezione muove dall'assunto – condiviso anche da altre pronunce di merito del Lazio (CGT I grado Roma nn. 6762/34/2024, 12912/09/2023, 2052/21/2023) – secondo cui l'operazione contestata, ossia il trasferimento della sede legale a Bolzano, costituisce un fatto unitario risalente all'anno 2013. Ne conseguirebbe che, una volta spirati i termini di decadenza relativi a tale annualità, l'amministrazione non potrebbe più contestare l'abuso del diritto con riferimento alle annualità successive, poiché la fattispecie impositiva (l'iscrizione dei veicoli al PRA di Bolzano) è conseguenza di un atto unico e non di comportamenti periodici.

Occorre comunque segnalare l'esistenza di un orientamento opposto, minoritario, espresso ad es. da CGT Milano n. 2456/12/2024, che considera elusivo il trasferimento in mancanza di prove concrete sulla sostanza economica dell'operazione (nel caso concreto, era stato appurato che la società aveva continuato a svolgere l'attività, a impiegare il personale e a mantenere gli amministratori e i professionisti nel territorio milanese, mentre la sede trentina era risultata priva di dipendenti, quadri e dirigenti).

Tuttavia, la giurisprudenza prevalente – e in particolare quella di legittimità – tende a circoscrivere la nozione di abuso del diritto, riservandola alle operazioni meramente fittizie e prive di qualsiasi finalità gestionale reale.

La decisione in commento, pertanto, consolida ulteriormente la distinzione tra condotte elusive e legittime scelte di localizzazione, riaffermando che la libertà di stabilimento e la libertà d'impresa non possono essere comprese sulla base del solo differenziale di imposizione tra enti territoriali.

Andrea Gaeta
Lorenzo Romano

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 10-bis; d.lgs. 446/1997, art. 56; artt. 49-55 TFUE.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 1372/2011, 14493/2022, 12823/2024, 25694/2024; CGT Lazio nn. 7466/2022, 9346/2022, 14621/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3969/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. Lepore, Rel. Lepore.

Ires – Finanza locale – Irap - Elusione – Cessione di ramo d'azienda.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia ha giudicato in sede di rinvio dalla Corte di Cassazione, che aveva chiesto di pronunciarsi sulla effettiva sussistenza di ragioni imprenditoriali in una contestata cessione di ramo di azienda, nell'ambito di una riorganizzazione societaria. La contribuente escludeva il carattere elusivo dell'operazione, evidenziando le ragioni essenzialmente imprenditoriali poste a suo fondamento: la Corte, accogliendo il parere dell'Agenzia delle Entrate, ha richiamato sia i principi generali dell'abuso del diritto, sia quelli in tema riparto dell'onere della prova, come enunciati dalla Suprema Corte (Cass. 2054/2017): se è vero che spetta all'Ufficio provare la natura elusiva di una operazione, grava sul contribuente l'onere di provare l'esistenza di ragioni economicamente apprezzabili, tali da giustificare per il loro carattere alternativo o concorrenziale l'operazione stessa. Nel caso in esame, le ragioni economicamente apprezzabili erano sostenute dalla contribuente con il solo generico richiamo alla libertà di impresa, ritenuto del tutto insufficiente (analoga questione – per altra annualità - è stata decisa dalla sentenza n. 3985/2025 del 19 giugno 2025, depositata il 24 giugno 2025 dalla medesima Sezione).

COMMENTO

Soccombente nei gradi di merito, la contribuente riassumeva il giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado, a seguito del rinvio disposto dalla Corte di Cassazione con una Ordinanza con la quale chiedeva alla Corte di Giustizia di II grado di pronunciarsi sulla effettiva sussistenza di ragioni imprenditoriali ravvisabili nella contestata cessione di ramo di azienda, effettuata nei confronti di società controllante, da parte della controllata. L'operazione era contestata dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui la contribuente avrebbe dovuto optare per la fusione tra società controllante e controllata, essendosi altrimenti violato l'art. 172, comma 7 TUIR, in ordine ai limiti di computabilità delle perdite delle società partecipanti alla fusione.

L'operazione era così strutturata:

- la società controllata cedeva un ramo d'azienda (acquisito da altra società del Gruppo) alla controllante, realizzando una plusvalenza determinata in base al valore di avviamento attribuito al ramo di azienda;
- il reddito della controllata, in gran parte costituito dalla plusvalenza, era fortemente ridotto per effetto della compensazione con le perdite pregresse della controllata stessa;
- la società controllante iscriveva tra le immobilizzazioni immateriali l'avviamento del ramo di azienda acquisito, con successiva deduzione delle quote di ammortamento, ex art. 103, comma 3 TUIR ed operava la svalutazione della partecipazione nella società originariamente proprietaria del ramo di azienda, che veniva messa in liquidazione.

La doppia detrazione (economica) delle perdite si è verificata cumulando alla pregressa svalutazione della partecipata la deduzione riguardante l'ammortamento dell'avviamento relativo al ramo di azienda.

La Corte di Giustizia, correttamente, ha valutato in maniera unitaria tutti gli atti posti in essere, vale a dire la cessione del ramo di azienda e la liquidazione della partecipata, nell'ambito cioè di un complessivo disegno elusivo che permetteva di acquisire un altro ramo di azienda e in tal modo giustificare la scelta della cessione di ramo di azienda in luogo della fusione societaria.

Le operazioni sono state censurate in virtù del richiamo all'abuso del diritto, il cui divieto si traduce in un principio generale antielusivo, che esclude la possibilità che il contribuente

possa ottenere vantaggi fiscali tramite un uso distorto, anche se non contrastante con una specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta (*ex multis*, Cass. 1166/2023 e 2054/2017). La Cassazione ha ulteriormente affermato che le norme sull'abuso del diritto possono essere applicate ove nelle sottostanti operazioni sia dato riscontrare la carenza di ragioni che, economicamente apprezzabili, possano giustificarle, non essendo sufficiente il semplice richiamo al principio dell'autonomia negoziale, e l'affermata libertà della iniziativa economica tutelata dall'art. 41 comma 1 della Costituzione (Cass. 2009/2016).

Proprio il richiamato riparto dell'onere della prova ha consentito alla Corte di Giustizia di risolvere brillantemente la controversia: se è vero che grava sul contribuente l'onere di provare l'esistenza di ragioni economicamente apprezzabili, tali da giustificare l'operazione (Cass. 2054/2017 cit.), la constatazione del (solo) generico richiamo alla libertà di impresa ha consentito di escludere che la contribuente avesse assolto all'onere probatorio che su di essa gravava.

Angelo Stefanori

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7484/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Ires – Irpeg - Accertamento - Esiguità della compagine sociale - Presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'ipotesi di società di capitali con numero limitato di soci e rapporti personali o familiari tra gli stessi, è legittimo presumere, salva prova contraria, che i maggiori utili accertati siano stati distribuiti ai soci pro quota, in quanto l'esiguità della compagine comporta un vincolo di reciproco controllo e consapevolezza nella gestione societaria. Né può ritenersi violato l'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, che non ha modificato la disciplina sostanziale della prova per presunzioni, limitandosi a ribadire l'obbligo per l'Ufficio di fondare la pretesa su elementi coerenti, puntuali e circostanziati. Nel caso di specie, l'Amministrazione aveva imputato ai soci di una holding quotata i maggiori utili extracontabili accertati in capo a una società interamente partecipata, ritenendo sussistente una ristretta base partecipativa "di secondo grado" in ragione della concentrazione delle quote e dei legami familiari tra i soci di vertice. Di contro, gli appellati non avevano fornito prova contraria idonea a superare la presunzione, né avevano dimostrato che i maggiori utili accertati fossero stati accantonati o reinvestiti in società.

COMMENTO

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società. Tale presunzione è legittima anche se la società è costituita nella forma giuridica della S.p.A.: ciò che rileva, infatti, ai fini dell'operatività della presunzione, è il fenomeno economico sottostante alla ristrettezza della compagine sociale, a nulla importando le forme giuridiche delle società di persone o di capitali, che si interpongono come mero schermo rispetto alle pochissime persone fisiche nelle cui mani si concentra il controllo dell'attività sociale (cfr. Cass. n. 16035/2025). Inoltre, quanto alla rilevanza delle menzionate conclusioni alla luce della novella che ha introdotto, nel processo tributario, il comma 5-*bis*, dell'art. 7, cit., la Cassazione, con sentenza n. 29289/2024, ha rilevato che "*in tema di distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società a ristretta base partecipativa, le regole sul riparto dell'onere probatorio non risultano mutate a seguito dell'introduzione del citato comma 5-bis, che non preclude il ricorso alle presunzioni semplici*

ex art. 2727 e ss. c.c.”. Una maggiore apertura sulla portata della novella viene riconosciuta invece dalla Cassazione con sentenza n. 16629/2024, laddove viene riconosciuto che la regola dettata dal comma 5-bis dell’art. 7 cit. impone al giudice una “*valutazione complessiva delle presunzioni offerte dall’Ufficio*”, poiché tale disposizione “*va (...) interpretata nel senso per il quale le c.d. presunzioni giurisprudenziali (diverse da quelle conseguenti ad espresse previsioni di legge) devono essere sufficienti e circostanziate e, come tali, oggetto di opportuna valutazione da parte del giudice di merito*”.

Duccio Casciani

Riferimenti normativi: 42 del d.P.R. n. 600/1973; 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16035/2025; n. 29289/2024; n. 24907/2025; n. 16629/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7639/2025, depositata il 11/12/2025 – Pres. Papillo, Rel. Giorgianni.

Ires – Iva – Irap – Locazione – Affitto ramo d’azienda – Riqualficazione contratto – Appello respinto.

SINTESI DELLA SENTENZA

La stipulazione di un contratto di locazione di immobile in luogo di un contratto di affitto di ramo d’azienda incide sul regime fiscale applicabile e può essere contestato dall’Amministrazione finanziaria sotto forma di indebita deduzione di quote di ammortamento, con rilevanti effetti sulla base imponibile Ires e Irap e sul recupero iva.

COMMENTO

Nel caso di specie, il contratto di locazione di immobile da parte di una società a favore di un’associazione sportiva dilettantistica veniva contestato dall’Ufficio in quanto non corrispondeva alla realtà fattuale.

Difatti, mediante il suddetto contratto di locazione non veniva concessa la disponibilità di un immobile bensì di un ramo d’azienda costituito da un immobile ristrutturato ed adeguato all’esercizio dell’attività di palestra/centro benessere con all’interno tutte le attrezzature e l’arredamento necessari.

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma richiede quindi una valutazione giudiziale circa la reale natura dell’operazione posta in essere.

La stipulazione di un contratto di locazione di immobile non fa venire meno il potere dell’Amministrazione prima e dell’organo giudicante poi di modificare il *nomen iuris* del regolamento negoziale.

La riqualficazione della locazione in affitto di ramo d’azienda è infatti un’attività ermeneutica che rientra nel più generale principio “*iura novit curia*”.

Nello specifico, il Giudice è tenuto a verificare, in primo luogo, se i beni oggetto del contratto fossero già organizzati in forma d’azienda e, in caso di esito positivo, ad accertare il reale contenuto del contratto ovvero se le stesse parti avessero voluto concedere il godimento del solo immobile o dell’intera azienda.

Secondo consolidata giurisprudenza, l’assenza di attualità nell’esercizio dell’impresa non assume rilievo nell’economia negoziale, dovendo comunque trattarsi di un insieme di beni organicamente finalizzato *ex ante* all’esercizio dell’attività di impresa.

In altre parole, ai fini della qualificazione di un negozio quale cessione di azienda non occorre che il complesso ceduto permetta l’esercizio attuale dell’attività di impresa ma è necessario che risulti una potenziale attitudine a tale esercizio.

Ciò premesso, la riqualficazione del contratto in affitto di ramo d’azienda assume rilevanza in tema di Ires, Irap e Iva.

In particolare, per quanto concerne la base imponibile Ires e Irap, viene in rilievo l'art. 102, comma 8 del TUIR a mente del quale *“per le aziende date in affitto (...) le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario*. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che la norma va letta in combinato disposto con l'art. 2651 c.c. che ammette patti contrari alla ripartizione normativa dei costi sostenuti. In quest'ultimo caso, il concedente ben potrebbe portare in deduzione le quote di ammortamento.

Giovanni Maria Girotti

Riferimenti normativi: T.u. n. 917/1986; d.lgs. n. 446/1997; d.P.R. n. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 5989/2007; 12543/2009; Sezioni Unite 5087/2014; 23851/2019; 3888/2020; 7996/2025.

Prassi: Risoluzione del 06/02/2008 n. 35.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7912/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Ires – Deducibilità componente variabile del contratto di locazione e regolarità della variazione in diminuzione – Società interamente partecipata da un fondo di investimento immobiliare – Insufficiente indicazione delle ragioni della presunta indeducibilità e violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo – Esclusione della natura elusiva e antieconomica del canone di locazione convenuto inter partes – Giudicato di principio.

SINTESI DELLA SENTENZA

Costituiscono giudicato di principio le statuizioni rese in altri giudizi aventi ad oggetto situazioni analoghe a quelle del caso di specie nonostante le parti siano diverse e non vi sia identità dell'oggetto. Nel merito, dalla costruzione giuridico-contabile effettuata con riferimento ad ulteriori contratti riguardanti il medesimo complesso immobiliare si ricava la legittimità dell'operazione di deduzione della parte variabile del canone pattuito, in quanto giustificata da ragioni economiche del tutto avulse dal fine del conseguimento del vantaggio fiscale indebito sostenuto dall'Ufficio. Costituisce causa concreta, economico-finanziaria meritevole di tutela l'impossibilità per il fondo comune di investimento immobiliare IRS di svolgere lui stesso l'attività commerciale, e di conseguenza, la necessità di avvalersi della società “veicolo” interamente partecipata. Si è esclusa pertanto la natura elusiva e antieconomica del canone di locazione convenuto inter partes e della sua deduzione dal reddito d'impresa.

COMMENTO

Nel caso di specie è stata esclusa la natura elusiva dell'operazione di deduzione della parte variabile del canone di locazione in esame, perché giustificata dalla valida ragione economica afferente l'impossibilità per il fondo di investimento immobiliare di svolgere da sé attività commerciale.

Il giudice di seconde cure ha ritenuto sussistere giudicato di principio in tale fattispecie data la sussistenza di una vicenda analoga, che era stata già affrontata anche da una sentenza della Corte di Cassazione. Nello specifico, il giudice ha richiamato un mero precedente al quale ha ritenuto di attenersi, seppur non connotato né da identità di parti, né di oggetto rispetto al caso di specie, ed ha affermato che non potendo il fondo di investimento immobiliare svolgere attività commerciale, tale circostanza costituisce causa economico-finanziaria meritevole di tutela in grado di escludere la natura elusiva dell'operazione attinente il complesso immobiliare. Preme sottolineare, pertanto, che il giudicato di principio invocato da questo collegio non risulta appartenere né indiscutibilmente alla tipologia del giudicato interno, né tanto meno a quella del giudicato esterno. Quest'ultimo presuppone che ci sia identità di giudizi, sia per quanto riguarda i soggetti, sia il petitum e la causa petendi.

Secondo l'orientamento unanime della Suprema Corte espressasi al riguardo, *“qualora due giudizi tra le stesse parti si riferiscano al medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto accertato e risolto, senza che, ai fini della formazione del giudicato esterno sullo stesso, sia necessaria una domanda di parte volta ad ottenere la decisione di una questione pregiudiziale con efficacia di giudicato”*. Questo significa che la ratio decidendi della prima sentenza, ovverosia il principio giuridico o l'accertamento fattuale che ne ha costituito la base necessaria, diventa vincolante in un successivo giudizio tra le stesse parti relativo al medesimo rapporto, anche se la nuova domanda ha un oggetto o una finalità diversi. Ciò per evitare che questioni sostanzialmente identiche, aventi medesime posizioni di fatto e di diritto, siano diversamente decise. È evidente, quindi, che la formazione del giudicato esterno pretenda che i due giudizi si riferiscano alle stesse parti e abbiano come oggetto il medesimo rapporto giuridico. Nel caso di specie questi due requisiti imprescindibili non sono affatto riscontrabili, in quanto i soggetti coinvolti sono del tutto differenti ed anche gli oggetti dei due giudizi sono dei contratti ben diversi nonostante riguardino lo stesso fondo d'investimento immobiliare.

Anna Operamolla

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, d.P.R. 600/1973, l. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Comm. trib. reg. Lazio Roma nn. 384/2013; 687/2011; 49/2007; 438/2007; 434/2007; 433/2007; 270/2006; Corte di Cassazione: nn. 8291/25; 7139/26; 4607/26; 3512/26; 34408/25; 31707/25; 29311/25; 5409/20.

IRPEF

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 114/2025, depositata il 08/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Irpef - Reddito da lavoro autonomo – Principio di cassa – Rilevanza reddituale nell'anno di percezione – Effettiva riscossione – Anno di emissione della fattura - Irrilevanza - Erronea imputazione ad altro anno da parte del contribuente – Diritto al rimborso – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

I redditi da lavoro autonomo concorrono a formare la base imponibile secondo il principio di cassa; pertanto, detti redditi devono essere imputati nell'anno della effettiva riscossione e non in quello dell'emissione delle fatture. Costituiscono dati certi a tal fine, le comunicazioni dei sostituti di imposta tanto più nel caso in cui possa invocarsi la preclusione istruttoria di cui all'art. 32 d.P.R. 600/1973, laddove il contribuente non abbia ottemperato, nella fase endoprocedimentale, all'invito fatto dall'Ufficio, che lo aveva convocato per avere chiarimenti, come avvenuto nella fattispecie.

Inoltre, l'erronea imputazione dei redditi da lavoro autonomo non può considerarsi come fattispecie idonea a dare luogo a fenomeni di doppia imposizione poiché resta fermo il diritto al rimborso delle eventuali maggiori imposte versate e non dovute nell'anno in cui sono erroneamente confluiti i predetti redditi.

COMMENTO

Il c.d. principio di cassa per i redditi da lavoro autonomo è sancito dall'art. 54, co. 1 del TUIR che a tal proposito espressamente prevede che costituiscono redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni le somme e i valori “*percepiti*” nel periodo d'imposta. Ancorché il comma 1 dell'art. 54 sia stato nel tempo riformulato, perlopiù avendo riguardo all'individuazione dei redditi da ritenersi inclusi o meno in tale categoria reddituale, è rimasto invariato sin dalla sua introduzione, il criterio di imputazione di detti redditi secondo il principio di cassa essendo rimasto immutato il riferimento al termine “*percepiti*”.

Pertanto, come confermato dai giudici, la rilevanza reddituale di detti importi è da imputarsi nell'anno di imposta in cui si ha l'effettiva percezione dei redditi a nulla rilevando l'anno in cui si è provveduto all'emissione della relativa fattura. Come noto, infatti, l'emissione della fattura si rende dovuta secondo le regole proprie dell'Iva che effettivamente possono condurre ad un disallineamento temporale fra l'anno di effettiva percezione dei redditi e quello in cui l'emissione della fattura si rende dovuta o comunque viene effettuata.

A tal riguardo, giova segnalare che l'attuale formulazione dell'articolo 54, così come da ultimo modificato ad opera dell'art. 6, d. lgs. 192/2024, ad oggi prevede nei fatti una sola deroga a tale principio di cassa con riferimento ai pagamenti intervenuti a cavallo d'anno. A tal proposito, l'ultimo periodo del primo comma dell'art. 54 stabilisce che: “*le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta*”. Pertanto, laddove il pagamento sia stato effettuato in prossimità della fine dell'anno solare e sia stato percepito all'inizio del nuovo anno, esso assumerà rilevanza reddituale per il percipiente nell'anno precedente – il luogo dell'anno dell'effettivo incasso – posto che per il sostituto di imposta l'obbligo di versamento della relativa ritenuta sorge con riferimento al mese di dicembre, ossia con riferimento al mese nel quale si considera effettuato il pagamento per quest'ultimo.

Marta Puccini

Riferimenti normativi: art. 54, d.P.R. n. 917/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 24725/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1087/2025, depositata il 19/02/2025 – Pres. Cappelli e Rel. Mercurio.

Irpef - Reddito da lavoro dipendente di natura estera – Prestazione lavorativa svolta in via esclusiva e continuativa all'estero – Centro di interessi vitali stabilito nello Stato estero – Imposizione soltanto presso lo Stato estero – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con la sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria del Lazio è intervenuta a dirimere un conflitto di imposizione fra Stati (Italia e Regno Unito), in relazione al reddito da lavoro dipendente percepito da un cittadino italiano all'estero e recuperato a tassazione in Italia dall'Agenzia delle Entrate, per omessa presentazione della relativa dichiarazione. Nel corso del giudizio era emerso che il lavoratore aveva svolto la propria prestazione lavorativa in via esclusiva e continuativa presso lo Stato estero, ove pure aveva stabilito la sede principale dei propri affari ed interessi economici, soggiornandovi per oltre 183 giorni l'anno. La Corte di Secondo Grado, in applicazione dunque dell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni approvata fra Italia e Regno Unito secondo il modello OCSE, ha ritenuto di poter convenire con la tesi del contribuente, confermando l'imposizione del reddito percepito in favore soltanto dello Stato estero presso il quale la prestazione risultava svolta, con la precisazione che il credito per le imposte pagate all'estero spettava anche in caso di omissione della dichiarazione dei redditi.

COMMENTO

La Convenzione n. 329 del 5.11.1990 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 267 del 15.11.1990), approvata fra Italia e Regno Unito secondo il modello OCSE per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, stabilisce all'art. 15 – *Lavoro subordinato* – i criteri di risoluzione del conflitto di imposizione del reddito da lavoro subordinato fra Italia e Regno Unito, nelle ipotesi in cui il contribuente presenti, per lo stesso anno d'imposta, un collegamento personalistico rilevante per entrambi gli Stati.

Con riguardo al caso affrontato dalla Corte di Giustizia di Secondo Grado, nell'anno d'imposta oggetto di accertamento il contribuente (percettore del reddito estero) risultava iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in Italia ma al contempo aveva integrato il presupposto per il radicamento della tassazione presso lo Stato estero, permanendo in esso per oltre 183 giorni e soprattutto trasferendo in esso il proprio centro di interessi economici e sociali, nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato che prevedeva, tra le varie obbligazioni, quella dello svolgimento esclusivamente all'estero della prestazione lavorativa, presso la sede straniera del datore di lavoro.

All'accertamento di tali circostanze – rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina di imposizione convenzionale – conseguiva la risoluzione del conflitto di imposizione in favore dello Stato estero, e cioè il riconoscimento dell'imponibilità del reddito da lavoro dipendente ivi prodotto e percepito dal contribuente, nell'anno d'imposta, in favore esclusivamente di detto Stato.

Preme evidenziarsi che la pronuncia in commento risponde senz'altro alle istanze sostanzialistiche finalizzate ad evitare le doppie imposizioni fra Stati, attraverso una puntuale applicazione delle *tie breaker rules* contenute nell'art. 15 della Convenzione (approvata sul Modello OCSE) per evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito fra Italia e Regno Unito. Il percorso logico-argomentativo seguito dal Giudice si pone senz'altro in linea con i canoni del diritto internazionale tributario, nella fattispecie correttamente applicati con prevalenza rispetto al diritto interno. In ordine a tale profilo, la sentenza è in perfetta continuità con la consolidata giurisprudenza di legittimità che ha in più occasioni ribadito la prevalenza, sul diritto interno, delle norme pattizie, rivestendo queste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali. La pronuncia risulta inoltre condivisibile nella parte in cui viene conferita preminente rilevanza alle circostanze di fatto attestanti l'effettivo

svolgimento all'estero della prestazione – per oltre 183 giorni nell'anno – e soprattutto il radicamento, all'estero, del centro di interessi economici e sociali del contribuente. La soluzione adottata dalla Corte di Secondo Grado si pone del resto in piena sintonia con le recenti (e del tutto condivisibili) precisazioni legislative in materia di residenza fiscale della persona fisica (art. 2 del d.P.R. 917/1986).

Angelo Cremonese

Riferimenti normativi: art 15 Convenzione Italia - Regno Unito n. 329 del 5.11.1990 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 267 del 15.11.1990; art. 51, comma 8-bis DPR 917/1986; art. 2 DPR 917/1986. Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9725 del 2021; Cass. n. 14474 del 2016; Cass. n. 26374 del 2018; Cass. n. 11020 del 2019; Cass. n. 13175 del 2019; CGT II Grado dell'Abruzzo n. 190/06/2021, depositata il 17.03.2021; CGT II Grado della Lombardia n. 3912/08/2022, depositata il 14.10.2022; CGT I Grado Roma n. 13118/15/2023 depositata il 2.11.2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, sez. 15 – Sentenza n. 1868/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Irpef - Reddito di lavoro autonomo - Indagini bancarie - Presunzioni legali relative - Inversione dell'onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA

La fattispecie scrutinata dai Giudici di Secondo grado scaturisce da indagini bancarie condotte su conti correnti cointestati o intestati a congiunti del contribuente, le cui movimentazioni sono state ritenute inerenti al reddito in base alle specifiche presunzioni previste dall'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Trattasi di presunzioni legali in favore dell'Erario che, in quanto tali, determinano l'inversione dell'onere della prova sul contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili.

La sentenza ha ritenuto che il corredo probatorio prodotto dal contribuente a dimostrazione della estraneità delle movimentazioni bancarie risultanti dai conti cointestati o intestati a congiunti sui quali era autorizzato ad operare non fosse idoneo a fornire una prova analitica della irrilevanza reddituale delle sottostanti operazioni.

COMMENTO

La controversia origina dalla rideterminazione di maggiori compensi da reddito di lavoro autonomo in ragione del riscontro di movimentazioni bancarie in entrata (versamenti) su conti correnti cointestati o intestati a terzi (familiari), asseritamente non giustificate.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, tutti i movimenti sui conti bancari del contribuente, sia in accredito che in addebito, si presumono, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633/1972, riferiti alla sua attività economica, i primi quali ricavi e i secondi quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione (Cass., n. 25043/2024).

La presunzione prevista dall'art. 32, comma 1, n. 2, integra una presunzione legale relativa in favore dell'Erario, il quale una volta riscontrata l'esistenza di movimentazioni finanziarie non considerate per la determinazione del reddito o dell'Iva dovuta è esonerato da qualsivoglia ulteriore prova.

Trattasi dunque di presunzioni che non necessitano dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici e che possono essere superate solo attraverso una prova analitica e non massiva a carico del contribuente che dimostri l'irrilevanza reddituale delle somme di denaro (Cass., n. 23913/2024; Cass., n. 29160/2022).

Laddove si tratti di conti bancari intestati a terzi, l'Ufficio deve previamente provare che il contribuente ne abbia avuta l'effettiva disponibilità a mezzo di una delega ad operare sugli stessi.

Secondo la Suprema Corte, i movimenti bancari operati sui conti personali di soggetti legati al contribuente da stretto rapporto familiare o da particolari rapporti contrattuali possono essere riferiti al contribuente in quanto tali rapporti di contiguità rappresentano elementi indiziari che assumono consistenza di prova presuntiva legale, ove il soggetto formalmente titolare del conto non sia in grado di fornire indicazioni sulle somme prelevate o versate e non disponga di proventi diversi o ulteriori rispetto a quelli derivanti dalla gestione dell'attività imprenditoriale (Cass., n. 435/2020).

In tal senso la Corte di Cassazione ha precisato che non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali di somme affluite sul proprio conto corrente (Cass., n. 14556/2018), ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività (cfr. Cass., n. 4829/2015); prova analitica che il giudice è tenuto a valutare in maniera rigorosa non essendo a tal fine sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi (Cass., nn. 17716/2024; 30786/2018), dandone compiutamente conto in motivazione.

Cass., n. 10480/2018).

Nel caso di specie i Giudici di secondo grado hanno ritenuto non assolta dal contribuente la prova contraria che gli accrediti registrati sui conti attenzionati non si riferissero ad operazioni imponibili, indicando e dimostrando la provenienza dei singoli versamenti con riferimento, tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti.

Federica Gardano

Riferimenti legislativi: art. 32, comma 1, n. 2, d.P.R. n. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: nn. 191594/2025; 17716/2024; Cass., n. 10480/2018; 21303/2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 2099/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Cotta, Rel. Loreto.

Irpef – Incentivo all'esodo – Art. 19, comma 6-bis del d.P.R. n. 917/1986 – Disciplina transitoria del d.l. n. 223/2006 - Applicazione dell'aliquota agevolata – Somme pagate successivamente al 2006 e riferite a piani di inventivi precedenti – Rimborso delle maggiori ritenute subite – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposte sui redditi, l'art. 19, comma 4-bis, del d.P.R. n. 917 del 1986, che ha introdotto per i contributi d'incentivo all'esodo dei lavoratori dipendenti un'aliquota dimezzata rispetto a quella per il trattamento di fine rapporto, nonostante la sua abrogazione è reso ultrattivo dall'art. 36, comma 23, del d.l. n. 223/2006, conv. in l. n. 248/2006, in due ipotesi non concorrenti: 1) con riferimento alle somme corrisposte per rapporti di lavoro cessati entro il 3 luglio 2006 (ovvero prima dell'entrata in vigore del d.l. cit.); oppure, alternativamente 2) con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati dopo tale data, in attuazione di atti o accordi aventi data certa anteriore al 4 luglio 2006. Nel caso di specie risulta pacifico che la somma ricevuta dalla ricorrente, seppur corrisposta nel 2011, sia stata percepita a titolo di incentivo all'esodo a seguito di licenziamento collettivo comminato nel 2001, in attuazione di accordi sindacali risalenti all'anno 2000 sì da ritenere integrati i requisiti temporali per poter accedere alla agevolazione.

COMMENTO

Il nodo della questione ruota attorno all'applicabilità di una norma abrogata, l'art. 19, comma 4-bis del TUIR, resa però "ultrattiva" da una disposizione transitoria (art. 36, comma 23, d.l.

n. 223/2006). Questa norma consentiva una tassazione dimezzata per le somme corrisposte per incentivare l'esodo di lavoratori a determinate condizioni.

La Corte di Cassazione, cui si è conformata la pronuncia in commento, ha stabilito con precisione i confini temporali di questa ultrattività, chiarendo che in due sole ipotesi, tra loro alternative, il lavoratore può ancora beneficiare del regime di favore:

1) per le somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati entro il 3 luglio 2006 (giorno precedente l'entrata in vigore del d.l. n. 223);

2) per le somme relative a rapporti di lavoro cessati dopo il 4 luglio 2006, laddove la cessazione sia avvenuta in attuazione di atti o accordi (come l'adesione a un piano di esodo) aventi data certa anteriore al 4 luglio 2006.

Nel caso di specie risultava pacifico che la somma ricevuta dalla ricorrente, seppur corrisposta nel 2011, fosse stata percepita a titolo di incentivo all'esodo a seguito di licenziamento collettivo comminato nel 2001, in attuazione di accordi sindacali risalenti all'anno 2000. Per tale ragione nella decisione in commento i giudici hanno legittimato la fruizione del beneficio in capo alla ricorrente statuendo che nessuna rilevanza andava attribuita alla data di corresponsione della somma, essendo il presupposto dell'agevolazione da ricercarsi nella preesistenza, rispetto alla l. n. 248/2006, di accordi collettivi cui ricondurre la cessazione del rapporto di lavoro. Ne è derivata la illegittimità del diniego di rimborso opposto dall'Ufficio.

Michela Antonella Prencipe

Riferimenti normativi: art. 19, comma 4-bis del TUIR; art. 36, comma 23, d.l. n. 223/2006 conv. in l. n. 248/2006.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 23187/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2167/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Irpef – Detrazioni– Spese universitarie all'estero –Detraibilità - Spetta nel limite riconosciuto per le Università italiane.

SINTESI DELLA SENTENZA

Compete il limite di detraibilità delle spese universitarie ex art. 15, n. 1, lett. e), d.P.R. 917/1986, con particolare riguardo alla frequenza di corsi *post*-laurea presso università pubbliche straniere.

La Corte, chiamata a pronunciarsi, ha considerato legittimo l'operato dell'Agenzia delle Entrate, che ha ridimensionato la detrazione esposta in dichiarazione dal contribuente in quanto superiore al limite di detraibilità previsto nel caso di spese sostenute per la frequenza delle università italiane, sia statali che non statali.

COMMENTO

Il diritto alla detrazione delle spese universitarie, ancorché sostenute presso università straniere, trova fondamento nell'art. 15, co. 1, lett. e), d.P.R. 917/1986, il quale disciplina la detraibilità dei costi per la frequenza di corsi tenuti presso università statali e non statali. Tali spese sono detraibili solo entro limiti quantitativi predeterminati, che sono gli stessi valevoli per la detrazione dei costi dei corsi equivalenti offerti dalle università nazionali.

Al riguardo, la prassi amministrativa ha precisato che *“ai fini della detrazione delle spese per frequenza all'estero di corsi universitari, occorre fare riferimento all'importo massimo stabilito per la frequenza di corsi di istruzione appartenenti alla medesima area disciplinare e alla zona geografica in cui ricade il domicilio fiscale del contribuente [...]”* (Circolare n. 18/2016; MEF 95/2000; MUR d.m. 1577/2023).

Tale assetto risulta coerente con il principio di non discriminazione, dal momento che la

misura della detrazione ammessa è la stessa a prescindere dal fatto che l'università frequentata sia italiana o meno, nonché pubblica o privata.

D'altra parte, il rispetto del principio citato trova conferma nella sentenza *Zanotti* (causa C-56/09), in cui la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha escluso il contrasto dell'art. 15, n. 1, lett. e), d.P.R. 917/1986 con il diritto dell'Unione. Invero la Corte UE ha rilevato che detto contrasto sussisterebbe unicamente laddove la normativa nazionale ammettesse solo la detrazione delle spese per la frequenza di corsi universitari nazionali, negandola, invece, alle spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria offerti in un altro Stato membro. Solo ove tale evenienza fosse verificata (ma non è questo il caso) verrebbe illegittimamente a determinarsi “*un onere fiscale più gravoso*” per i contribuenti che frequentino istituti universitari all'estero.

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia UE: causa C-56/09.

Prassi: Circolari nn. 18/E/2016; MEF 95/2000; MUR d.m. 1577/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 2838/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Fantini, Rel. Pieroni.

Irpef – Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati – Rimborsi spese/trasferte – Ritenuta d'acconto – Omesso versamento – Mancanza di documentazione a supporto – Non applicabilità della disciplina di favore – Recupero a tassazione – Obbligazione solidale d'imposta del sostituito con il sostituto – Sussistenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di redditi da lavoro dipendente, la disciplina fiscale di favore, destinata dall'art. 51, comma 5, TUIR a rimborsi e indennità di trasferta, non è applicabile in assenza di idonea documentazione di supporto, dovendo tali emolumenti essere qualificati come aventi natura di retribuzione e, quindi, ricondotti a tassazione in qualità di reddito di lavoro dipendente. Laddove, in violazione del menzionato art. 51 TUIR, il datore di lavoro, sostituto d'imposta, non effettui sui rimborsi e sulle indennità tassabili le ritenute d'acconto di cui all'art 23, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973, rimane ferma la responsabilità solidale del dipendente sostituito, soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, al pagamento dell'imposta e la soggezione al potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, fermo restando la possibilità di agire in regresso.

COMMENTO

Le voci inserite in busta paga a titolo di rimborsi spese/trasferte sono soggette ad un regime agevolato (tanto ai fini fiscali, che previdenziali), a condizione che siano supportate da idonea documentazione comprovante l'esistenza delle condizioni di applicabilità della disciplina di favore. Spetta al datore di lavoro ricevere dal dipendente la documentazione attestante le spese sostenute e procedere alla conservazione. In caso di contestazione diretta al dipendente, lo stesso lavoratore deve esibire la documentazione presentata a suo tempo al proprio datore di lavoro, ovvero, se non più in suo possesso, richiederla al datore di lavoro. L'assenza di tale documentazione comporta la riqualificazione degli indennizzi e rimborsi come elementi retributivi. Assume infatti piena operatività il principio generale di onnicomprensività sancito dall'art. 51, co. 1 del TUIR – principio di ampia portata, con riflessi di carattere fiscale, ma anche previdenziale, in virtù del principio di armonizzazione delle basi imponibili – secondo il quale rientrano nel reddito di lavoro dipendente tutte le somme ed i valori in genere a qualsiasi titolo percepiti in relazione al rapporto di lavoro.

La circostanza che nel caso di specie il sostituto d'imposta (il datore di lavoro) non abbia provveduto, ex art. 23 del d.P.R. 600/1973, a trattenere le imposte dovute sulla base della documentazione presentata dal dipendente, non esonera comunque da responsabilità il

sostituito, che resta coobbligato in solido (art. 35 del d.P.R. 602/1973). Come precisato dai giudici di legittimità (Cass. SS.UU. 10378/2019), nonostante il meccanismo della sostituzione d'imposta il soggetto passivo dell'obbligazione resta il sostituto, che rimane solidale al pagamento dell'imposta ed è soggetto, al pari del sostituto, al potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (fermo restando la possibilità di agire in regresso). Diversamente, qualora il sostituto avesse correttamente operato la ritenuta, ma non l'avesse versata, l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto agire esclusivamente nei confronti del sostituto, avendo il sostituto sostenuto la prestazione tributaria subendo la ritenuta.

Andrea Costa, Angela Fusco

Riferimenti normativi: art. 51 TUIR, art. 23 co. 1 d.P.R. 600/1973, art. 35 d.P.R. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: SS.UU. n. 10378/19.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3351/2025, depositata il 26/05/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Francaviglia.

Irpef - Attività di natura finanziaria detenute in territori a regime fiscale privilegiato; - Monitoraggio fiscale; Voluntary Disclosure

SINTESI DELLA SENTENZA

1. La Corte di Giustizia tributaria di 2° grado del Lazio, sezione 1, con la sentenza n. 3351, depositata il 20 maggio 2025, si è pronunciata in merito ad un appello presentato da un soggetto – persona fisica – avverso la sentenza n. 10772/2022 emessa dalla Corte di Giustizia tributaria di 1° grado di Roma che ha rigettato il ricorso, con condanna alle spese, avverso l'atto di contestazione di sanzioni in materia Irpef (ed altro) derivante dall'omessa presentazione del Quadro RW per il periodo d'imposta 2007.

2. Avverso la citata pronuncia il soggetto passivo d'imposta presentava appello avanti la CGT di 2° grado eccependo l'illegittimità della pronuncia del Giudice di *prime cure* per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 12, comma 2-ter, del d.l. n. 78 del 2009 e all'art. 5-octies del d.l. n. 167 del 1990, con conseguente (e presunta) decadenza dell'Ufficio del potere sanzionatorio, con rigetto del ricorso e condanna alle spese. Il contribuente evidenziava, al tempo stesso, l'esistenza di precedenti sentenze a lui favorevoli per altre annualità, l'inapplicabilità, nel caso di specie, del raddoppio dei termini atteso che la Repubblica di San Marino non è più inserita nella *black list*, nonché il vizio motivazionale e la genericità dell'atto di contestazione con condanna alle spese del primo grado di giudizio.

3. Il Giudice di 2° grado ha respinto l'appello ritenendolo infondato per le ragioni che, qui di seguito, si illustrano. I motivi della decisione della CGT di 2° grado

1. *In primis* la Corte d'appello ha ritenuto ineccepibile e immune da censure l'iter argomentativo svolto dal Giudice di *prime cure*.

2. Il Giudice di 2° grado ha inoltre osservato che la procedura di collaborazione volontaria, ex art. 5-octies del citato d.l. n. 167 del 1990 ("*Voluntary Disclosure*" o "*VD*"), consente ai soggetti che detengono illecitamente patrimoni all'estero di regolarizzare la propria posizione denunciando spontaneamente all'Amministrazione finanziaria la violazione degli obblighi di monitoraggio.

3. Il Giudice ha ricordato che l'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 prevede una presunzione legale assoluta, secondo cui, "*in deroga ad ogni vigente disposizione di legge*", le consistenze finanziarie detenute in violazione degli obblighi dichiarativi, di cui all'art. 4 del d.l. n. 167 del 1990 ("*monitoraggio fiscale*") in Paesi c.d. *black list* sono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In punto di fatto si presume che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute in territori a regime fiscale privilegiato, e non dichiarate nel quadro RW della dichiarazione dei redditi, si presumono generati da redditi oggetto di evasione fiscale con presunzione *iuris et de iure* che, quindi, non ammette prova contraria.

Già da queste iniziali considerazioni si può dedurre legittimo il recupero a tassazione, in Italia, pur riconoscendo, ovviamente, in capo al contribuente, il diritto di fornire prova contraria, ovvero che i citati redditi siano stati correttamente tassati ovvero non siano imponibili.

4. La Corte di Giustizia tributaria ha inoltre evidenziato che, in sede di procedura di collaborazione volontaria, presentata in data 27 settembre 2017, l'appellante ha comunicato all'Agenzia delle entrate solo parte dell'intero complesso delle attività finanziarie e patrimoniali illecitamente detenute nella Repubblica di San Marino, in violazione sia delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale che dei corrispondenti obblighi di dichiarazione dei correlati redditi sottratti a tassazione in Italia.

5. Per completezza d'indagine si osserva che la Banca di San Marino - Ag. di città – comunicava all'Agenzia delle entrate che sul conto corrente risultava un ammontare di consistenze finanziarie, contestate dall'Ufficio, pari ad euro 70.286,66. Il soggetto passivo d'imposta dichiarava, a sua volta, che il conto corrente in esame presentava un saldo, al 31 dicembre 2007, pari a soli € 286,66; importo inferiore al limite di € 10.000,00 a partire dal quale sorge l'obbligo di compilazione della sezione II del quadro RW.

Alla giacenza di conto corrente andava inoltre aggiunto anche l'ammontare degli investimenti ed attività finanziarie detenute dal contribuente presso la stessa banca Sanmarinese, pari a € 70.000,00 costituite da certificati di deposito.

Dalla contabile bancaria prodotta dall'Ufficio si evinceva, inoltre, che detta attività è stata estinta solo in data 26.11.2009 con contestuale richiesta di assegno bancario destinato, dunque, a concorrere, per intero, alla formazione del patrimonio finanziario del contribuente al 31.12.2007 presso la Banca di San Marino.

Oltre all'omessa indicazione delle consistenze finanziarie ed alla mancata compilazione della sezione II del quadro RW, l'appellante aveva inoltre omesso anche la compilazione della sezione III del medesimo "quadro", in cui devono essere indicati i flussi dei trasferimenti dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero su estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli, effettuati attraverso intermediari sia residenti che non residenti ovvero in forma diretta, che nel corso dell'anno hanno interessato investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria.

6. Ed ancora, il Credito Industriale Sammarinese comunicava, all'Agenzia delle entrate, che l'ammontare complessivamente esistente sul conto corrente, contestato dall'Ufficio, ammontava ad euro 361.519,82. La parziale documentazione esibita dal contribuente, in sede di istruttoria, evidenziava, inoltre, l'incasso percepito nell'anno 1999 di una fidejussione pari ad euro 700.000.000. La tesi sostenuta dal contribuente, secondo cui le somme detenute in questo conto sarebbero state oggetto di rimpatrio giuridico (scudo fiscale) nel 2009, per il tramite della Compagnia Fiduciaria di Genova S.p.A. non risultava, tuttavia, da alcuna certificazione e, quindi, difettava della prova dell'estinzione di tale rapporto finanziario.

Inoltre, in relazione alle modalità ed ai tempi con cui opporre lo scudo fiscale, la dichiarazione riservata doveva essere opposta tempestivamente e, comunque, entro i 30 giorni successivi a quello in cui il contribuente ha formale conoscenza di un avviso di accertamento o di un atto di contestazione di violazione di norme tributarie compresi gli inviti, i questionari e le richieste istruttorie previste dalle norme di accertamento, nonché dal d.P.R. n. 633 del 1972 contenente la disciplina giuridica dell'Iva.

7. La Corte di giustizia ha inoltre ricordato che il comma 2-ter del citato art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 dispone, testualmente, che: *"Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati"*. *Rebus sic stantibus*, ha precisato la Corte, i termini per emettere un eventuale atto di irrogazione sanzioni per il mancato adempimento degli obblighi sul monitoraggio fiscale per investimenti e attività finanziarie *black list*, ordinariamente fissati entro il quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione (art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997), *sono raddoppiati*; un eventuale atto di

irrogazione di sanzioni può dunque essere emesso entro il *decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione*.

8. I commi 2-*bis* e 2-*ter*, del d.l. n. 78/2009, aventi natura processuale, risultano quindi, applicabili anche ai periodi d'imposta precedenti al 30.12.2009, data di entrata in vigore della citata disposizione (vedi, da ultimo, Cass. civ., sez. trib., sent. n. 2643 del 2025).

Da quanto precede deriva che le disposizioni che prevedono il raddoppio dei termini a favore dell'Amministrazione finanziaria per l'accertamento delle violazioni commesse in tema di investimenti e attività finanziarie detenuti in Paesi aventi regimi fiscali privilegiati (i cosiddetti "*Paradisi fiscali*") hanno natura procedimentale ed efficacia retroattiva applicandosi anche ai periodi d'imposta antecedenti alla loro entrata in vigore⁸.

La Corte d'appello ha inoltre rammentato che nell'anno 2007 la Repubblica di San Marino, contrariamente a quanto osservato dall'appellante, *era ancora inserita nella black list*.

Quanto ai precedenti irrevocabili invocati dall'appellante, trattasi di sentenze della Commissione tributaria provinciale di Roma (ora Corte di Giustizia tributaria di 1° grado) relative ad altre annualità (la pronuncia n. 5668/2022 riferita ad atto di contestazione per gli anni 2008-2009 e 2010, e la n. 4056/2022 riferita ad avviso di accertamento per l'anno 2010) rispetto alle quali non è ravvisabile il giudicato esterno trattandosi di annualità di imposta differenti.

9. Parimenti infondato, ha affermato la Corte di 2° grado, è l'ulteriore motivo di appello per *carezza motivazionale* e per genericità dell'atto di contestazione in violazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) tenuto conto che esso descrive i fatti, indica la norma di riferimento e la tipologia di sanzione applicata (art. 5, comma 2, del d.l. n. 167 del 1090).

10. La lamentata condanna alle spese di cui all'impugnata sentenza è conseguente alla soccombenza in giudizio non integrandosi i presupposti per l'esercizio del potere compensativo e, conseguentemente, le spese di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

11. Alla "luce" delle riprodotte considerazioni, la Corte di 2° grado ha rigettato l'appello e condannato l'appellante al pagamento delle spese di lite del presente grado, liquidate in € 4.000,00.

COMMENTO

A parere di chi scrive l'operato del Giudice, sia di primo che di secondo grado, appare ineccepibile, oltreché immune da vizi procedurali; le argomentazioni svolte dai Giudici appaiono, infatti, sicuramente complete e convincenti, senza dimenticare l'eccellente indagine svolta dal locale Ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha consentito alle Corti di giustizia di giungere ad una corretta pronuncia.

D'altra parte sorprende, non poco, la condotta del ricorrente/appellante le cui argomentazioni svolte sia nel ricorso introduttivo che nel successivo appello appaiono non solo prive di pregio, ma addirittura temerarie; dunque, ad avviso di chi scrive, avrebbero meritato l'applicazione di una adeguata sanzione, tra cui la condanna al pagamento delle spese legali e di un risarcimento danni a favore dell'Erario che si aggiunge, ovviamente, al pagamento del debito tributario originario.

Dalle argomentazioni svolte dal contribuente appare ben evidente come la difesa sia apparsa, da un lato, debole e, dall'altra, priva di fondamento atteso che le tesi difensive sono apparse chiaramente indimostrate.

Tale severo giudizio è avvalorato dalle considerazioni svolte negli atti difensivi nelle quali il ricorrente/appellante, oltre ad aver omesso la presentazione del quadro RW per l'anno d'imposta 2007, ha eccepito:

a. l'illegittimità della pronuncia gravata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20, primo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 12, comma 2 *ter*, del d.l. n.

⁸ La Corte di giustizia ha citato, a tal fine, le sentenze della Corte di Cassazione. civ., sez. trib., Cass. civ., sez. trib., sentenze n. 16314/2024; id. n. 17928/2021; id. n. 29632/2019; id. ord. n. 30742/2018.

- 78/2009, nonché all'art. 5-*octies*, del d.l. n. 167 del 1990;
- b. l'asserita decadenza dell'Ufficio dal potere sanzionatorio senza, tuttavia, precisarne la norma di riferimento (in verità inesistente);
 - c. l'illegittimità della pronuncia del Giudice di *prime cure* per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 12, comma 2 *ter*, del d.l. n. 78 del 2009 e all'art. 5-*octies* del d.l. n. 167 del 1990, con conseguente (e presunta) decadenza dell'Ufficio del potere sanzionatorio, con rigetto del ricorso e condanna alle spese evidenziando, al tempo stesso, l'esistenza di precedenti sentenze favorevoli a favore del soggetto appellante per altre annualità, l'inapplicabilità, nel caso di specie, del raddoppio dei termini atteso che la Repubblica di San Marino non è più inserita nella *black list* nonché il vizio motivazionale e la genericità dell'atto di contestazione e condanna alle spese del primo grado di giudizio.
 - d. l'esistenza di precedenti favorevoli al contribuente per altre annualità (in verità, tesi indimostrata); l'inapplicabilità, nella specie, del raddoppio dei termini perché la norma non sarebbe retroattiva, atteso che la Repubblica di San Marino non è più inserita nella *black list*;
 - e. il vizio motivazionale e genericità dell'atto di contestazione; vizi in verità inesistenti;
 - f. la condanna alle spese del primo grado di giudizio;
 - g. le somme detenute nel conto aperto presso il Credito Industriale Sanmarinese sarebbero state oggetto di rimpatrio giuridico (scudo fiscale) nel 2009, per il tramite della Compagnia Fiduciaria di Genova S.p.A.; l'adesione al citato istituto non risultava, tuttavia, da certificazione alcuna e, quindi, difettava da prova dell'estinzione di tale rapporto finanziario. Argomentazione, quindi, priva di fondamento.

Conclusivamente può osservarsi che l'operato delle Corti di Giustizia sia apparso, oltreché imparziale, anche totalmente dimostrato grazie alle minuziose osservazioni svolte che hanno dimostrato le infondate tesi del contribuente ritenute, a ragione, dai Giudici prive di giuridico fondamento.

Al tempo stesso non può che plaudirsi alle indagini svolte dall'Amministrazione finanziaria la quale ha dimostrato, minuziosamente, l'esistenza degli investimenti effettuati dal contribuente all'estero in violazione del d.l. n. 167 del 1990.

Massimo Procopio

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997; d.l. n. 78/2009; d.l. n. 167/1990, conv. l. n. 227/1990; d.p.r. n. 633/1972; legge n. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 2643/2025; 16314/2024; 17928/2021; 29632/2019; 30742/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 3937/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Baldovini.

Irpef – Canoni di locazione immobili commerciali – Tassazione in presenza di risoluzione contrattuale – Esclusione dei canoni successivi alla risoluzione – Art. 6, comma 2, dPR 917/1986 (TUIR) – Artt. 1453 e 1458 c.c. – Natura risarcitoria dei crediti post-contrattuali.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con riguardo alla tassazione dei canoni di locazione relativi a immobili ad uso commerciale, è principio consolidato che essi siano imponibili fino a che non intervenga la risoluzione del contratto o un provvedimento di convalida dello sfratto. Infatti, ai sensi degli artt. 1453 e 1458 c.c., dell'art. 6, comma 2, del TUIR e secondo quanto affermato dalla Corte Costituzionale (Sent. n. 362/2000) e dalla Corte di Cassazione (Ord. n. 28742/2024), una volta intervenuta la risoluzione, i crediti maturati nei confronti del conduttore moroso assumono natura risarcitoria e non costituiscono più reddito fondiario

tassabile. Nel caso di specie, la contribuente aveva ottenuto la risoluzione giudiziale del contratto con effetto retroattivo dal 5 gennaio 2015 e agito giudizialmente per il recupero dei canoni non versati, qualificabili come crediti risarcitori. Pertanto, la tassazione di detti importi non può avvenire secondo la regola eccezionale del canone percepito, ma secondo il criterio ordinario della rendita catastale, non risultando i canoni né dovuti né percepiti nel periodo d'imposta contestato.

COMMENTO

La motivazione della sentenza in commento conclude per l'esclusione dalla tassazione dei canoni di locazione relativi a un immobile ad uso commerciale, successivi alla risoluzione del contratto di locazione. Difatti, in base all'art. 6, comma 2, del TUIR e ai principi espressi dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 362/2000, i canoni percepiti o anche solo dovuti possono essere qualificati come reddito fondiario solo in presenza di un contratto di locazione valido e non risolto.

Nel caso di specie, è stato accertato che il contratto si era risolto con efficacia retroattiva a decorrere dal 5 gennaio 2015, come da sentenza del Tribunale Ordinario di Roma, e che la contribuente aveva agito giudizialmente per il recupero dei canoni maturati a titolo risarcitorio, non più come corrispettivo di una locazione in essere. I relativi importi, pertanto, non risultano imponibili ai sensi della disciplina prevista per i redditi fondiari.

La tesi contraria dell'Amministrazione finanziaria era fondata sull'emissione di un decreto ingiuntivo ottenuto dalla contribuente, interpretato come prova della sussistenza di un diritto ai canoni e, quindi, della loro imponibilità. Tuttavia, non è stato considerato che, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, a seguito della cessazione del rapporto contrattuale, tali somme assumono natura risarcitoria e non locativa. In particolare, la Corte di Cassazione ha chiarito con l'ordinanza n. 28742/2024 che *"i canoni non percepiti dopo la risoluzione del contratto non costituiscono più reddito fondiario, ma credito risarcitorio ai sensi dell'art. 1591 c.c., e come tale non soggetto a tassazione"*.

Parimenti, nella sentenza n. 12332/2019, la Suprema Corte ha affermato che *"il reddito degli immobili locati per fini diversi da quello abitativo è individuato in relazione al canone pattuito fin quando risulta in vita un contratto di locazione"*. E ancora, con la sentenza n. 651/2012, si è ribadito che *"in assenza di contratto in essere, non può trovare applicazione la disciplina speciale di cui all'art. 41, comma 4, del TUIR (ora art. 6, comma 2), ma solo quella ordinaria fondata sulla rendita catastale"*.

Pertanto, la risoluzione giudiziale del contratto di locazione, unitamente alla mancata percezione dei canoni e alla qualificazione civilistica degli stessi come crediti risarcitori, comporta l'inapplicabilità del regime di tassazione fondato sui canoni locativi e, conseguentemente, l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

Daciamaria Cherchi
Martina Lemme

Riferimenti normativi: art. 6 TUIR.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 362/2000; Corte di Cassazione: n. 28742/2024; n. 12332/2019; n. 651/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4364/2025, depositata il 11/07/2025 – Pres. e Rel. Terrinoni.

Irpef – Controllo formale ex art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973 – Visto di conformità infedele – Sanzioni amministrative al CAF ex art. 39 d.lgs. n. 241/1997 – Formazione ruolo – Incompetenza territoriale dell'Agenzia delle Entrate.

SINTESI DELLA SENTENZA

La formazione del ruolo da parte di un ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente incompetente determina l'illegittimità per vizio di incompetenza anche della cartella di pagamento di cui al medesimo ruolo, sebbene emessa dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione territorialmente competente. È la competenza territoriale di quest'ultima (AdER), inoltre, che radica la competenza territoriale della Corte di Giustizia tributaria dinanzi al quale incardinare il ricorso in primo grado.

COMMENTO

La pronuncia in commento trae origine da una vicenda peculiare. A seguito di controllo formale della dichiarazione Irpef (ex art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973), l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (AdE) territorialmente competente in base al domicilio fiscale di una *contribuente* (Belluno) forma un ruolo (ex art. 39 d.lgs. n. 241/1997) anche per l'irrogazione delle sanzioni amministrative *nei confronti del CAF* che sulla medesima dichiarazione aveva apposto il proprio "visto di conformità". Essendo il CAF fiscalmente domiciliato a Roma, la cartella di pagamento (che da tale ruolo trae origine) viene dunque emessa dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione (AdER) di Roma, cartella poi impugnata dallo stesso CAF dinanzi alla CGT di 1° grado di Roma.

Sia in primo grado (CGT di 1° grado di Roma, sez. 6, n. 3125/2023), che in sede di appello, il giudice tributario decide nel senso: (i) dell'illegittimità, per vizio di incompetenza territoriale, del ruolo formato dall'ufficio dell'AdE di Belluno e, di conseguenza, dell'illegittimità della cartella (pur formata dall'AdER di Roma) che ne è scaturita; (ii) della competenza territoriale del giudice tributario di Roma, implicitamente dovendosi assegnare rilievo determinante alla sede dell'ufficio che ha emesso l'atto finale (cartella di pagamento) del procedimento di riscossione. Queste due statuizioni appaiono corrette e condivisibili.

In ordine alla prima, essa è conforme ad una consolidata giurisprudenza di legittimità, secondo la quale la previsione di cui all'art. 39, comma 2, 2° periodo d.lgs. n. 241/1997 (per cui le violazioni attinenti al "visto di conformità" compiute dai responsabili dei CAF *"sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia"*), attenendo all'esercizio di una funzione punitiva nei confronti del responsabile CAF (e del CAF in quanto coobbligato), farebbe sì che *"la competenza all'iscrizione a ruolo, nei confronti dei medesimi soggetti [...] appartiene alla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore e non può essere derogata, pena l'illegittimità dell'atto compiuto in violazione di tale attribuzione"* (così, Cass., sez. trib., ord. n. 24455/2025, p. 2.1., ove per ampia giurisprudenza citata).

Quanto alla seconda, il discorso si può brevemente svolgere nella prospettiva della "proiezione processuale" del rapporto indissolubile tra ruolo (atto collettivo) e cartella di pagamento (atto individuale). Vero è che ciascuno di essi può essere affetto da "vizi propri", e vero è che ai fini del ricorso essi sono "uniti" dalla legge (nel senso che vanno impugnati contestualmente ex art. 19, comma 1, lett. d) d.lgs. n. 546/1992); ma è altresì vero che è solo con la cartella di pagamento che la pretesa assume rilevanza esterna sollecita quel "bisogno di tutela" (i.e. interesse ad agire) sotteso alla lista degli "atti impugnabili" e che rende ragionevole – per il legislatore – l'accesso alla macchina processuale tributaria.

In questa prospettiva, dunque, è in riferimento a quest'ultimo atto (cartella di pagamento) che va incardinata al competenza del giudice tributario di 1° grado. Come affermato da giurisprudenza di legittimità, *"qualora il contribuente impugni la cartella di pagamento facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri del ruolo [...] è territorialmente competente [...] la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ricade la sede dell'Agente del servizio di riscossione, pure se non coincidente con quella in cui ha sede l'Ufficio tributario che ha formato il ruolo, in quanto il combinato disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19,*

comma 1, lett. d), e comma 3, e art. 21, comma 1, considerando i due atti (ruolo e cartella esattoriale) in modo unitario ed impugnabili congiuntamente, esclude, da un lato, il frazionamento delle cause tra giudici diversi, e, dall'altro, la rimessione al ricorrente della scelta del giudice territorialmente competente da adire” – e ciò poiché “la natura “recuperatoria” dell’impugnazione dell’atto dell’agente della riscossione [...] non influisce sulle regole di determinazione della competenza territoriale del giudice tributario, il quale è investito dell’impugnazione dell’atto notificato e, unitamente a questo, di quelli precedentemente adottati autonomamente impugnabili ma non notificati, anche nell’ipotesi in cui questi ultimi siano stati formati da enti impositori aventi sede in altra circoscrizione” (così, Cass., sez. trib., ord. n. 28064/2019, ove per ampi riferimenti).

La pronuncia in commento – seppur con estrema stringatezza – altro non fa che applicare correttamente al caso in esame questi indirizzi consolidati.

Francesco Pepe

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973; d.lgs. n. 241/1997; d.lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Cass., nn. 24455/2025, 28064/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4420/2025, depositata il 15/07/2025 – Pres. Luca Solaini, Rel. Galeota.

Irpef – Contratto di locazione - Lavori eseguiti dal conduttore – Imponibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Concorre alla formazione del reddito del locatore di un fabbricato il valore dei lavori eseguiti a spese del locatario laddove i lavori sul fabbricato non siano finalizzati a rendere quest’ultimo adatto all’uso per cui viene locato.

COMMENTO

Al di là delle eccezioni procedurali avanzate dagli appellanti e rigettate dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio (riferite al contraddittorio e alla prescrizione e decadenza) è interessante valutare le ragioni per le quali la Corte non accoglie l’appello nel merito.

In particolare, per quanto è dato capire dal testo della sentenza, le parti del contratto di locazione avevano considerato sospeso il canone per il periodo necessario al locatario ad eseguire determinati lavori sull’immobile locato e i locatori non avevano considerato come reddito imponibile i canoni relativi al periodo di “sospensione”.

Di contro, i giudici di seconde cure – avallando l’accertamento dell’Agenzia delle Entrate – hanno ritenuto rilevante la circostanza che le opere realizzate a cura e spese del locatario “rimarranno di esclusiva proprietà dei locatori”. Si tratta di una questione dibattuta che non vede univocità di orientamento nella giurisprudenza.

La motivazione della sentenza qui in commento è sintetica e si limita a richiamare l’art. 26 TUIR (in base al quale i redditi fondiari concorrono a formare il reddito indipendentemente dalla percezione) e a sostenere che i contribuenti non hanno dimostrato che i canoni erano stati “sospesi” per il periodo necessario ad effettuare i lavori per poter rendere fruibile l’immobile. In altri termini, nel caso qui in commento i contribuenti non avrebbero soddisfatto l’onere di provare che prima dei lavori l’immobile non poteva essere utilizzato allo scopo per il quale la locazione era finalizzata.

In questo caso, pur non avendolo specificato, la sentenza sembra ricondurre il rapporto ad una compensazione o ad una permuta (come già ritenuto dalla C.G.T. Lazio con la sentenza n. 1315/13/23 del 10 marzo 2023, sulla base di Cass. 12 luglio 2006 n. 15808), considerando quindi il canone incassato (per compensazione o “in natura”).

Se ne dovrebbe dedurre, *a contrario*, l'irrelevanza reddituale in capo al locatore di lavori effettuati dal conduttore per rendere il fabbricato idoneo all'uso. In questo senso, anche la Sentenza del 9 gennaio 2025, n. 21/87 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia.

Ciò detto, al di là dell'utilizzabilità o meno del fabbricato da parte del locatore ante-lavori, si dovrebbe ravvisare un rapporto permutativo solo in presenza di reciproche concessioni e, quindi, di un *impegno* del conduttore ad effettuare determinate opere sul fabbricato che rimarranno a beneficio del proprietario.

Christian Cisternino

Riferimenti normativi: art. 26 TUIR.

Riferimenti giurisprudenziali: C.G.T. Lombardia n. 21/87 del 9 gennaio 2025, C.G.T. Lazio n. 1315/13/23 del 10 marzo 2023; Cass. n. 15808/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4491/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Irpef – Riscossione – Cartella di pagamento – Ritenute lavoro dipendente e autonomo – Concordato preventivo – Irrilevanza nel merito del credito tributario – Autonomia tra piano concorsuale e piano tributario – Legittimità della pretesa integrale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Trova conferma il principio secondo cui le percentuali di soddisfacimento previste nel concordato preventivo non incidono sul merito della pretesa tributaria.

La falcidia concordataria attiene esclusivamente al piano concorsuale, quale modalità di regolazione e soddisfazione dei crediti nell'ambito della procedura, senza comportare alcuna modificazione sostanziale del rapporto d'imposta che resta sottoposto alla cognizione del giudice tributario.

Conseguentemente, la giurisdizione tributaria permane piena in ordine alla verifica della legittimità della cartella di pagamento ed alla corretta quantificazione dell'imposta iscritta a ruolo, indipendentemente dalle determinazioni assunte in sede di omologazione del concordato. Pertanto, gli atti esattoriali non sono automaticamente ridotti in proporzione alla percentuale di soddisfacimento del credito tributario definita nella procedura concorsuale.

Nel caso di specie, la Corte, accogliendo l'appello dell'Amministrazione finanziaria, ha ritenuto legittima la pretesa erariale nella misura integralmente iscritta a ruolo, al netto dello sgravio espressamente riconosciuto, ribadendo l'autonomia tra piano concorsuale e piano tributario, derivandone l'irrelevanza delle percentuali di soddisfacimento del credito erariale stabilite nella procedura concordataria.

COMMENTO

La pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio si inserisce in un quadro interpretativo consolidato, ponendosi in linea di continuità con l'arresto delle Corte di Cassazione, SS.UU., 22 luglio 2024, n. 20036, che ha definitivamente chiarito la necessaria autonomia strutturale e funzionale tra piano concorsuale e piano tributario.

Le Sezioni Unite hanno evidenziato che, nel concordato preventivo, l'Agenzia delle Entrate agisce come semplice creditore, esprimendo il proprio voto alla proposta concordataria senza che ciò comporti l'esercizio di poteri pubblicistici. Conseguentemente, il voto dall'Amministrazione finanziaria non configura un atto amministrativo e non condiziona né limita la giurisdizione del giudice tributario, che resta esclusiva in relazione al rapporto d'imposta. Tale principio è di particolare rilievo poiché separa nettamente la fase tributaria, volta all'accertamento della fondatezza e dell'ammontare dell'obbligazione fiscale, dalla fase concorsuale, deputata a stabilire la modalità di soddisfazione dei creditori.

La C.G.T. Lazio, nella sentenza in commento, applica in modo lineare tale principio, rilevando che il trattamento riservato ai crediti tributari nel concordato preventivo omologato (nel caso

di specie, degradati a chirografari con soddisfo in misura pari al 40%) non può in alcun modo incidere sulla loro determinazione, attività regolata dalle norme d'imposta e soggetta alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario. La riduzione concordataria attiene, infatti, unicamente alla fase esecutiva e satisfattiva, restando estraneo il merito del rapporto d'imposta.

La Corte evidenzia un ulteriore profilo di coerenza sistemica affermando che, la riduzione dell'imposta in ragione della misura di soddisfo concordataria, esporrebbe l'Erario ad un potenziale pregiudizio nell'ipotesi in cui il concordato venisse successivamente risolto ai sensi degli artt. 186, 137 e 138 l.f., poiché l'obbligazione originaria tornerebbe a dispiegare integralmente i propri effetti, risultando compromesso il recupero delle somme dovute ove il debitore abbia dolosamente dissimulato una parte dell'attivo o artificiosamente incrementato il passivo. Dunque, riconoscere lo sgravio proporzionalmente al limite di soddisfo fissato nel concordato potrebbe rendere irrecuperabili somme che, a seguito della risoluzione, ritornerebbero pienamente esigibili.

La C.G.T. Lazio afferma quindi che il giudice tributario deve attenersi alla determinazione integrale del credito fiscale, senza lasciarsi influenzare dalle dinamiche della procedura concorsuale.

Nel complesso, la decisione appare perfettamente in linea con i principi della Suprema Corte e contribuisce a rafforzare la netta separazione tra accertamento del credito e modalità di soddisfacimento del credito, evitando sovrapposizioni e garantendo un equilibrato contemperamento degli interessi erariali e delle esigenze della procedura concorsuale.

Cristiano Marsella

Riferimenti normativi: artt. 2 d. lgs. 546/1992; artt. 160, 177, 180, 182-bis, 182-ter, 186, 137, 138 l.f.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: SS.UU., n. 20036/2024; SS.UU., n. 363/2023; SS.UU., n. 20852/2022; SS.UU., n. 10105/2021; SS.UU., n. 21928/2018; SS.UU., n. 8504/2021; SS.UU., n. 35954/2021; n. 28895/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5433/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Irpef – Ires – Somme corrisposte a dipendenti di una cooperativa a titolo di indennità di trasferta – Mancanza di occasionalità delle trasferte – Diversità dei criteri di determinazione delle indennità – Natura di indennità di trasferta – Non sussiste – Natura retributiva – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di somme corrisposte dal datore di lavoro al dipendente (nel caso in questione a titolo di indennità di trasferta) vale il principio generale in base al quale tutte le somme percepite in costanza di rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito da assoggettare a imposizione, gravando sul datore di lavoro l'onere di provare la sussistenza dei presupposti per l'applicazione di eventuali benefici – inclusi i limiti quantitativi applicabili e la natura documentata delle spese rimborsate – e richiedendosi al giudice, nei limiti delle allegazioni e delle prove dedotte, l'accertamento in ordine alle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa e all'ammontare effettivo delle indennità erogate. Nel caso di specie è stato, pertanto, ritenuto fondato il ragionamento presuntivo adottato dall'Ente accertatore che – sulla base degli elementi addotti in giudizio (mancanza di occasionalità della trasferta, diversità delle indennità tra i dipendenti a fronte della medesima trasferta, dichiarazioni di terzi) – ha ricondotto nell'ambito della retribuzione ordinaria le presunte indennità di trasferte corrisposte, con conseguente disconoscimento delle agevolazioni fiscali previste per queste ultime.

COMMENTO

La pronuncia in esame ha deciso un peculiare caso avente ad oggetto la contestazione – formulata nei confronti di una società cooperativa esercente attività di trasporto per conto

terzi, prima dalla Guardia di Finanza su segnalazione dell'Ispettorato del Lavoro, poi confermata in sede accertativa dall'Agenzia delle Entrate – di aver artificiosamente abbattuto la base imponibile del reddito dei lavoratori dipendenti, omettendo di trattenere e versare le ritenute di legge, tramite il meccanismo delle indennità di trasferta.

Il Giudice adito – opportunamente richiamando il principio generale di omnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, tale per cui in esso rientrano tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in vigenza del rapporto di lavoro – ha valorizzato gli elementi presuntivi adottati dall'Ufficio accertatore al fine di disconoscere alle somme corrisposte la natura di indennità di trasferta, attribuendo invece natura retributiva, con assoggettamento a tassazione secondo le ordinarie regole previste in materia di redditi di lavoro dipendente e conseguente disapplicazione delle specifiche norme agevolative di settore (art. 95, co. 4, TUIR; art. 62, l. 342/00).

In specie, il Giudice ha ritenuto non coerente con la nozione di "trasferta" (intesa quale cambiamento temporaneo del luogo di lavoro in cui viene prestata l'attività lavorativa, con previsione certa di rientrare in quella che è sin d'origine conosciuta come sede di lavoro) il carattere non occasionale delle trasferte, la non giustificata differenziazione dei criteri di determinazione delle indennità corrisposte ai vari dipendenti a fronte della medesima trasferta (ad esempio in base alle consegne, per il capo furgone, e alle giornate lavorate, per i facchini); circostanze queste che, avvalorate anche da dichiarazioni di terzi (dipendenti e amministratore della stessa cooperativa), sono state considerate dai Giudici gravi, precise e concordanti ai fini della dichiarata fondatezza della tesi presuntiva dell'Agenzia delle Entrate.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; artt. 51, 95 co. 4, TUIR; art. 62, l. 342/00.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 1500/25, 15056/25, 26666/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 5605/2025, depositata il 23/09/2025 - Pres. Maio, Rel. Caridi.

Irpef – Riscossione - Intimazione di pagamento - Prescrizione breve – Sanzioni – Interessi – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

In sede di rinvio, la riassunzione della causa si configura come atto d'impulso per la prosecuzione del giudizio conclusosi con la sentenza cassata. Nel caso di annullamento con rinvio, la pronuncia della Corte di Cassazione vincola il giudice del rinvio al principio affermato nonché alle premesse logico-giuridiche della decisione che non può estendere la propria indagine a questioni che, seppur non esaminate nel giudizio di legittimità, costituiscono il presupposto stesso della pronuncia, formando oggetto di giudicato implicito interno. L'eccezione sollevata dalla ricorrente, riguardo alla prescrizione decennale dell'importo capitale dei tributi oggetto di intimazione, non accolta nel giudizio di legittimità, non può essere ammessa. A questa Corte è demandato solo di accertare l'intervenuta prescrizione degli importi a titolo di sanzioni ed interessi. Essendo la cartella di pagamento stata notificata il 22 gennaio 2007, la successiva intimazione di pagamento il 7 giugno 2013 e l'ultimo avviso di pagamento il 21 luglio 2018, la prescrizione quinquennale degli interessi e delle sanzioni relativa alla intimazione impugnata risulta maturata.

COMMENTO

La sentenza in commento è stata emessa a seguito di rinvio da parte della SC di Cassazione. Si tratta pertanto di una pronuncia vincolata alle indicazioni specifiche espresse dalla Cassazione nella sentenza di rinvio.

La consapevolezza di tale vincolo è chiaramente espressa nella sentenza stessa laddove circoscrive la materia, su cui la Corte è chiamata ad esprimersi, alla prescrizione

quinquennale di sanzioni ed interessi e riconosce l'assenza di competenza ad esaminare altri gravami posti dall'istanza di riassunzione, già esaminati dalla Suprema Corte e non accolti o posti per la prima volta.

Ciò nonostante il Collegio, in merito alla prescrizione dell'importo capitale dei tributi, esprime un proprio parere (*l'eccezione avrebbe dovuto essere sollevata in sede di ricorso contro la cartella, ricorso non presentato*) coerentemente al recente indirizzo espresso dalla sentenza della S.C. n. 6436/25 del 6/2/2025 pubblicata il 11/03/2025, con cui di fatto l'assenza di opposizione ad una cartella esattoriale contenente una pretesa ritenuta prescritta, consolida il debito e interrompe comunque la prescrizione.

Il tema è interessante perché evidenzia una contraddizione tra lo "spirito" dell'istituto della prescrizione a tutela del debitore (dopo un lungo periodo di inattività del creditore, la possibilità di difesa del debitore è compromessa) e la difficoltà per il debitore di dimostrare l'intervenuta prescrizione nel breve termine (60 gg) previsto per l'opposizione alle intimazioni di pagamento.

Nel caso, come quello di cui si sta disquisendo, in cui l'intimazione di pagamento faccia riferimento a cartelle notificate molti anni prima, per le quali l'intervallo di tempo intercorso, tra la notifica della cartella e la notifica dell'intimazione, giustifichi la presunzione di intervenuta prescrizione, totale o parziale, per trasparenza e correttezza di rapporto, nell'atto dovrebbero essere indicate, oltre ai contenuti della cartella intimata, anche le azioni intraprese comportanti l'interruzione della prescrizione; tali indicazioni non sono previste dalla vigente normativa. La normativa attuale non prevede nemmeno, l'obbligo per l'Ente creditore o l'agente della riscossione di fornire tempestiva prova della validità della pretesa a fronte dell'eccezione di intervenuta prescrizione, anche sommaria, al fine di prevenire il ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria.

Una carenza, indotta dalla nuova interpretazione della S.C. che potrebbe meritare una pronuncia di costituzionalità per violazione del diritto alla difesa e inversione dell'onere della prova.

Andrea Di Battista

Riferimenti normativi: art. 2948 co 4 cod.civ. ; art. 20 d.lgs. n. 472/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 33213/2023; Cass. n. 12740/2020; Cass. n. 32308/2019; Cass. n. 5220/2024; Cass. n. 13258/2022; Cass. n. 1980/2022, Cass. n. 31283/2021; Cass. n. 2095/2023

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5955/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Irpef – Reddito da partecipazione – Operazioni oggettivamente inesistenti – Giudicato esterno – Società di persone – Socio – Unitarietà dell'accertamento

SINTESI DELLA SENTENZA

Una volta divenuto incontestabile il reddito della società di persone, nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito societario, non è configurabile un litisconsorzio necessario con la società e gli altri soci, essendo venuta meno l'esigenza di unitarietà dell'accertamento. Nel caso concreto, la definitività della decisione resa nel giudizio relativo alla società impedisce di dichiarare la nullità del giudizio riferito alla posizione individuale del socio e la rimessione al giudice di primo grado per difetto di integrazione del contraddittorio.

COMMENTO

Il giudicato esterno (riflesso) osta all'applicazione del principio secondo cui *"In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, art. 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, comporta che il ricorso*

tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi ultimi prospettino questioni personali." (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15116 del 11/06/2018)". In sede di impugnazione dell'avviso di rettifica del reddito da partecipazione promosso dal socio di s.a.s. nella controversia che concerne la posizione individuale dello stesso, viene meno l'esigenza di unitarietà dell'accertamento se vi è giudicato esterno relativo all'accertamento del reddito della società (cfr. Cass. n.1236/2025).

Tenuto conto che nel giudizio promosso dal socio non sono state prospettate questioni personali, le uniche che avrebbero potuto suggerire una rivalutazione delle questioni coperte da giudicato riflesso, la Corte non può esimersi dall'applicare in tale giudizio il giudicato esterno derivante dalla sentenza emessa nei confronti della società.

Gennaro Nunziato

Riferimenti normativi: art. 5 d.P.R. n. 917/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. VI, 14/03/2022, n. 8211; Cass. Sez. V, 27/07/2016, n. 15566; Cass. SS.UU., 04/06/2008 n. 14815; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15116 del 11/06/2018; Cass. Sez. V, 27/01/2012, n. 1161; Cass. Sez. V, 18/01/2025, n. 1236; Cass. 14/03/2022, n. 8211; Cass. Sez. VI, 14/03/2022, n. 8211.

Prassi: d.m. n. 55/2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5967/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Fantini, Rel. D'Urso.

Irpef – Addizionale comunale – Avviso di accertamento parziale – Error in iudicando – Riunione dei processi – Contratto atipico di locazione – Patto di futura vendita – Canoni di locazione – Preliminare di vendita – Cedolare secca – Collegamento negoziale – Rent to buy – Opzione – Redditi fondiari – Concessione in godimento – Reddito di fabbricati.

SINTESI DELLA SENTENZA

Dal dato testuale del contratto, così come dalla registrazione del contratto come locazione con cedolare secca, emerge la riconducibilità dello schema contrattuale al modello atipico del c.d. rent to buy, nel quale è prevista una fase di godimento dell'immobile e la contestuale stipula di un preliminare di vendita dello stesso. I redditi percepiti sino alla stipula del contratto definitivo di vendita restano imputabili al proprietario quale reddito fondiario. Il contribuente impugna l'avviso di accertamento per sostenere la non tassabilità dei canoni di locazione perché imputabili in conto pagamento prezzo.

COMMENTO

La qualificazione fiscalmente rilevante del contratto deve avvenire in coerenza con la struttura giuridica dell'operazione. In particolare, il contratto di locazione con patto di futura vendita, unitamente alla registrazione del contratto con cedolare secca, depongono per la ricostruzione giuridica della fattispecie come collegamento negoziale. Si tratta di una fattispecie atipica denominata rent to buy, che consiste nella stipula di un contratto di affitto in base al quale il locatario dell'immobile acquista il diritto, o l'opzione, di comprarlo dopo un certo numero di anni (di solito dai 2 ai 5 anni), pagando una somma a saldo del prezzo di alienazione, che tiene conto di quanto già versato per la locazione. In conformità ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la c.m. 19.2.2015 n. 4/E e all'art. 26 TUIR, i redditi percepiti sino alla stipula del contratto definitivo di vendita restano imputabili al proprietario – che rimane titolare del diritto di proprietà – quali redditi fondiari, fino a quando il conduttore non eserciti il diritto di acquistare l'immobile.

Gennaro Nunziato

Riferimenti normativi: art. 26 TUIR.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 36488/2023.

Prassi: C.A.E. n. 4/E del 19.2.2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5978/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Fantini Rel. Caputi.

Irpef – Detrazioni – Credito d'imposta – Addizionale comunale – Sgravio – Cessata materia del contendere – Credito spettante – Dichiarazione – Compensazione – Liquidazione automatica.

SINTESI DELLA SENTENZA

La liquidazione automatica è un procedimento di mero raffronto tra i dati dichiarati dal contribuente e quelli registrati dall'Amministrazione finanziaria, che non implica una valutazione discrezionale degli stessi. L'omessa indicazione del credito nella dichiarazione precedente e il riporto dello stesso nella dichiarazione successiva, non è sufficiente a legittimare l'utilizzo del credito in compensazione.

COMMENTO

La procedura prevista dall'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 si fonda su un riscontro meramente cartolare e automatico dei dati indicati dal contribuente, volto a rilevare errori materiali, incongruenze e discordanze oggettive tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato, ovvero tra l'ammontare utilizzato in compensazione e quanto effettivamente spettante. In tal caso, l'intervento dell'amministrazione non implica alcuna valutazione discrezionale, né una revisione sostanziale del rapporto tributario, ma si limita a un'attività di raffronto tra risultanze dichiarative e dati contabili già nella disponibilità dell'Amministrazione. La decisione riafferma la legittimità dell'iscrizione a ruolo e della conseguente emissione della cartella di pagamento senza la necessità di un'attività valutativa, previa emissione dell'atto di accertamento, quando non sussistano incertezze su elementi essenziali della dichiarazione. Tale principio risponde alla *ratio* propria del controllo automatizzato, che mira a garantire celerità ed efficienza nella riscossione in presenza di evidenze documentali univoche. La mera esposizione di un credito d'imposta in dichiarazione non comporta automaticamente il suo riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che l'utilizzo in compensazione di crediti non previamente riconosciuti o correttamente documentati, legittima l'intervento dell'Amministrazione mediante la procedura di liquidazione automatica, con il recupero delle somme indebitamente compensate nell'anno "n+1" perché non dichiarate nell'anno "n".

Gennaro Nunziato

Riferimenti normativi: art. 36 bis d.P.R. n. 600/1973; art. 54 bis d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 4360/2017; Cass. SS.UU. n. 17758/2016; Cass. n. 1861/2020;

Cons. di Stato Ad. Pl. N. 5/2015; Cass. SS.UU. n. 26242/2014; Cons. di Stato n. 6119/2021.

Prassi: c.m. n. 100/E del 2000; c.m. n. 143/E del 2000; C.A.E. n. 34/E del 2012; C.A.E. 21/E del 2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5997/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Irpef – Diniego – Rimborso – Sostituto di imposta – Sfruttamento di invenzione – Brevetto – Accordo di cessione – Transazione – Partecipazione – Redditi diversi – Opere d'ingegno – Regime fiscale.

SINTESI DELLA SENTENZA

I redditi percepiti derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno percepiti da un soggetto titolare di lavoro dipendente rientrano nella categoria dei redditi diversi. La natura non muta per il fatto che le somme siano state corrisposte a seguito di un atto di transazione. La qualificazione fiscale delle somme oggetto di transazione deve avvenire in base alla natura del diritto dedotto e non alla forma dell'accordo. La transazione non può essere utilizzata per mutare surrettiziamente il regime

fiscale previsto dalla legge. In virtù di tali presupposti, nel caso di specie i giudici hanno riconosciuto al contribuente il diritto al rimborso delle ritenute Irpef praticate indebitamente dal soggetto erogante.

COMMENTO

La sentenza decide che le somme percepite dagli inventori per l'utilizzazione economica del loro brevetto, a seguito della transazione stipulata con l'Ente utilizzatore, conservano la natura originaria di redditi derivanti dallo sfruttamento economico di un brevetto, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. g) TUIR. La Corte chiarisce che l'accordo transattivo ha una valenza esclusivamente deflattiva del contenzioso pendente, senza incidere sul titolo originario del diritto degli inventori, né sulla causa del pagamento, che rimane quella originaria prevista dall'accordo per la cessione dei diritti patrimoniali relativi al brevetto.

La decisione sottolinea che l'Amministrazione finanziaria non può attribuire all'atto transattivo efficacia novativa volta a modificare surrettiziamente il regime fiscale delle somme, e che la ritenuta Irpef operata sull'intero importo percepito non trova fondamento normativo. La Corte richiama la consolidata giurisprudenza (Cass. n. 20316/2021, n. 26148/2022, n. 16832/2022), secondo cui la qualificazione fiscale deve basarsi sulla natura del diritto dedotto e non sulla forma dell'accordo, ribadendo che la transazione non può alterare il trattamento fiscale previsto dalla legge.

Gennaro Nunziato

Riferimenti normativi: art. 67 comma 1 lett. g) TUIR; art. 71 comma 1 TUIR.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 20316/2021; Cass. n. 26148/2022; Cass. n. 16832/2022; Cass. Sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260; Cass. Sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663; Consiglio di Stato, Sez. VI, 18 luglio 2016 n. 3176; Consiglio di Stato sez. VI, 31.8.2021, n.6119; Cass. 26242/2014.

Prassi: Interpello Agenzia delle Entrate del 28.02.2025 n. 51.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 6338/2025, depositata il 21/10/2025 – Pres. Giuseppe Coletta, Rel. Aquino.

Irpef – Persona fisica - Cessione di partecipazioni societarie – Plusvalenza – Momento impositivo – Periodo d'imposta di cessione - Momento dell'incasso del corrispettivo – Irrilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposte sul reddito d'impresa, la plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni societarie detenute da una persona fisica deve essere dichiarata nel periodo in cui si realizza formalmente la cessione, indipendentemente dal momento dell'incasso del corrispettivo.

COMMENTO

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio in nota ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento con il quale era stato richiesto ad una persona fisica il pagamento di maggiore Irpef ed addizionali regionali e comunali a seguito della cessione, nel 2015, della propria quota di partecipazione (l'80%) in una società a responsabilità limitata, per un corrispettivo percepito in parte nello stesso periodo d'imposta e in parte tramite 40 rate mensili percepite in altri periodi d'imposta. Il giudice di prossimità ha confermato l'applicazione della disciplina dettata ai fini della determinazione del reddito d'impresa per la plusvalenza derivante dalla cessione di azienda, per la quale opera il principio di competenza sancito dagli 86 e 109, co.4, del TUIR, nella sua versione post 2003, di rilevazione del componente positivo nel periodo di perfezionamento della cessione, come già statuito dalla Suprema Corte nelle sentenze, citate, da questa in commento, 26.5.2021, n.14560, 30.11.2016, n.24378, 23.2.2011, n.4366, di conferma della pronuncia 6.6.2014, n.12747. Ne consegue una violazione di legge in quanto alla fattispecie in esame si sarebbe dovuto applicare l'art.68, co.6, del TUIR cit., che fissa le regole per la tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria in capo alle persone fisiche derivanti dalla cessione di partecipazioni societarie. Secondo tale disposizione, le

predette plusvalenze sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, evidenziando l'applicazione del principio di cassa - desumibile dal termine "percepito" - e non quello di competenza economica. Inoltre, è anche specificato dal successivo co. 7, lett. f), del medesimo art. 68 che: *"nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta"*. Pertanto, se è vero che le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni, bisogna anche tener conto che la percezione del corrispettivo può verificarsi, in tutto o in parte, sia prima che dopo il cennato trasferimento, come accade nei casi di pagamento in acconto ovvero delle dilazioni del pagamento. Pertanto, qualora nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui è stata effettuata la cessione il contribuente abbia percepito somme o valori a titolo di anticipazione, di essi si dovrà tenere conto ai fini della determinazione del corrispettivo e, pertanto, gli stessi non sono tassabili nell'anno in cui sono percepiti ma in quello in cui la cessione si è perfezionata. Qualora, invece, il corrispettivo è incassato in periodi d'imposta successivi a quello in cui la plusvalenza si è realizzata, oppure se il cedente ha accordato una dilazione di pagamento, la tassazione del reddito avviene nei singoli periodi d'imposta in cui i corrispettivi vengono effettivamente percepiti.

In conclusione, l'erroneità della pronuncia in rassegna emerge dalla inesatta rilevazione tra il momento dichiarativo della plusvalenza, sussistente nel momento della conclusione del contratto e quella della percezione del corrispettivo, ossia di rilevazione della plusvalenza soggetta ad imposizione, come affermato, di recente dalla Corte di legittimità nella decisione 21 giugno 2023, n.17792, confortata dalle successive pronunce 7 maggio 2025, n.11955, e 14 giugno 2025, n.15944. In tale ultima decisione, al par. 2.4., si sancisce che *devesi distinguere il momento di perfezionamento del trasferimento del titolo da quello relativo all'incasso del corrispettivo, e che "Il momento di realizzo della plusvalenza, conseguentemente, consente di determinare il regime di tassazione applicabile, mentre quello in cui il corrispettivo viene percepito determina, sulla base del principio di cassa, il periodo d'imposta in cui il reddito deve essere assoggettato a tassazione"*.

Sabrina Capilupi

Riferimenti normativi: Riferimenti normativi: art.68, TUIR, e art.109, TUIR.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 26.5.2021, n.14560, 30.11.2016, n.24378, 23.2.2011, n.4366, 6.6.2014, n.12747, 21 giugno 2023, n.17792, 7 maggio 2025, n.11955, e 14 giugno 2025, n.15944, 9 dicembre 2008, n.29745, 23 aprile 2025, n.10694.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6410/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Ludati.

Irpef – Separazione dei coniugi – Pagamento dei ratei del mutuo ipotecario dell'abitazione coniugale in comproprietà – Deducibilità ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. c) del T.U.I.R. condizionata alla previsione dell'accordo di separazione omologato dal Tribunale e alla destinazione del mantenimento del coniuge "più debole".

SINTESI DELLA SENTENZA

L'ex coniuge legalmente separato può dedurre dal proprio reddito complessivo – ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. c) del T.U.I.R. – non solo gli assegni periodici versati all'altro coniuge in conseguenza della separazione e risultanti da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria, ma anche i ratei del mutuo sull'abitazione cointestata (o intestata all'altro coniuge) corrisposti sulla base dell'accordo di separazione omologato dal Tribunale, purché tale ulteriore esborso sia comunque finalizzato al mantenimento del coniuge "più debole".

COMMENTO

In tema di “oneri deducibili”, l’art. 10, co. 1, lett. c) del T.U.I.R., prevede che i contribuenti possono dedurre dal reddito complessivo gli assegni periodici corrisposti all’ex coniuge in conseguenza di separazione legale, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, ove risultanti da provvedimenti dell’Autorità giudiziaria.

È controverso se tale deduzione spetti, oltre che per gli assegni mensili di mantenimento, anche in relazione alle somme corrisposte per il pagamento delle rate del mutuo intestato all’ex coniuge o cointestato, nella misura in cui, tanto l’accollo del debito altrui, quanto il pagamento del debito in parte proprio, configurino attribuzioni patrimoniali giudizialmente imposte al fine di realizzare un contributo al mantenimento del coniuge beneficiario.

La sentenza in commento risolve tale questione in senso conforme all’indirizzo giurisprudenziale affermatosi più di recente e tale per cui, al fine di stabilire la deducibilità o meno dell’onere in trattazione, è necessario verificare quale sia la *ratio* sottesa al provvedimento giudiziario (o all’accordo “omologato”) che lo pone a carico del coniuge economicamente “più forte”. In particolare, tale onere sarà deducibile dal reddito complessivo del coniuge che lo sostiene se l’attribuzione patrimoniale disposta in favore dell’altro coniuge è finalizzata unicamente a garantire a quest’ultimo, qualora non disponga di adeguati redditi propri, quanto necessario al suo mantenimento, così come previsto dall’art. 156 c.c. Al contrario, la deducibilità di tale onere deve essere esclusa se esso configura un’obbligazione che affianca e non sostituisce l’obbligo di mantenimento e che è finalizzata a conferire, in chiave perequativa, un assetto stabile sul piano civilistico ai reciproci rapporti patrimoniali tra i coniugi.

Federica Aprile

Riferimenti normativi: art. 10 co. 1, lett. c) TUIR.; art. 156 c.c.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7646/2025, depositata l’11/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Irpef – Reddito di lavoro dipendente – Risultanze modello di dichiarazione 770 della società – Accertamento parziale in capo al dipendente – Legittimità – Onere della prova del rapporto di lavoro – Esposto Guardia di Finanza – Irrilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittimo un avviso di accertamento parziale del reddito di lavoro dipendente non dichiarato qualora la percezione dello stesso sia dimostrata dall’inserimento del soggetto nella dichiarazione dei sostituti d’imposta presentata dal datore di lavoro. L’onere della prova in capo all’ufficio deve ritenersi assolto ai sensi dell’art. 7, co. 5 bis, d. lgs. n. 546/92, in relazione all’utilizzo dei dati provenienti dall’anagrafe tributaria. L’esposto fatto dal contribuente alla Guardia di Finanza non rappresenta di per sé un elemento idoneo a contrastare la prova offerta dall’ufficio nella misura in cui non è stata documentata l’avvenuta apertura di un procedimento penale nei confronti del datore di lavoro.

COMMENTO

Con avviso di accertamento parziale, emesso ai sensi dell’art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, l’Agenzia delle Entrate contestava al contribuente la percezione di un reddito di lavoro dipendente, risultante dalle dichiarazioni dei sostituti d’imposta trasmesse dalla società indicata come datrice di lavoro.

Il contribuente proponeva ricorso in primo grado deducendo l’inesistenza del presupposto impositivo, per asserita mancanza di un rapporto di lavoro dipendente con la predetta società, nonché l’omessa attività istruttoria da parte dell’Amministrazione Finanziaria, nonostante la presentazione di un esposto alla Guardia di Finanza volto a segnalare l’insussistenza del rapporto di lavoro subordinato.

La Corte di primo grado accoglieva il ricorso.

Avverso tale decisione l'Amministrazione Finanziaria proponeva appello, sostenendo la legittimità del proprio operato. I giudici di secondo grado richiamavano il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria incombe sull'Amministrazione Finanziaria, quale attore in senso sostanziale, mentre grava sul contribuente, attore in senso formale, l'onere di dimostrare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della medesima pretesa.

Considerato che i redditi contestati risultavano dalle comunicazioni presenti nell'Anagrafe tributaria, la Corte riteneva assolto l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione Finanziaria. La prova contraria offerta dal contribuente, costituita esclusivamente dall'esposto presentato alla Guardia di Finanza, era ritenuta insufficiente a superare la fondatezza dell'atto impositivo. Veniva, altresì, rilevato come non spettasse all'Amministrazione Finanziaria svolgere ulteriori accertamenti in ordine all'effettiva esistenza del rapporto di lavoro, mentre incombeva sul contribuente l'onere di dimostrare e documentare in giudizio l'eventuale avvio di un procedimento penale.

Dagli atti non emergeva, inoltre, alcuna iniziativa intrapresa dal contribuente nei confronti del presunto datore di lavoro, neppure in sede giuslavoristica, volta all'accertamento dell'inesistenza del rapporto di lavoro. Dal verbale di ricezione dell'esposto orale risultava, altresì, che il contribuente aveva dichiarato di aver percepito l'indennità di disoccupazione. Per tali ragioni, la Corte di secondo grado accoglieva l'appello dell'Amministrazione finanziaria, confermando la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 41 bis; d. lgs. n. 546/92, art. 7, co. 5 bis; l. 130/22.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 10148/00; 8712/01; 29856/21.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7906/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Irpef – Plusvalenza non dichiarata derivante da cessione di partecipazione – contratto ad effetti reali – Inderogabilità del principio di competenza – Irrilevanza dell'incasso parziale del prezzo di vendita – Omesso assolvimento dell'onere della prova dell'inadempimento del cessionario – Omessa dichiarazione integrativa – Giudicato interno.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposte sui redditi, la plusvalenza derivante da cessione d'azienda, o da cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali, deve essere dichiarata, in virtù degli artt. 86 e 109 del TUIR che sanciscono il principio di competenza, inderogabilmente nel periodo in un cui è stato stipulato il contratto. Ciò a prescindere dal momento in cui avviene materialmente l'esborso della somma oggetto del corrispettivo e, quindi, indipendentemente dal suo effettivo incasso. Pertanto, nel caso di specie la ripresa tributaria, determinata dalla plusvalenza non dichiarata, effettuata dall'Ufficio è legittima. Essendo la cessione di quote di partecipazione un contratto ad effetti reali, il presupposto impositivo è sorto al momento dell'accordo, a nulla rilevando il mancato adempimento degli obblighi dell'acquirente. Peraltro, il quadro probatorio presentato dal contribuente risulta insufficiente ai fini della dimostrazione dell'omesso pagamento parziale da parte del cessionario. Oltre a ravvisarsi un mancato assolvimento dell'onere della prova da parte del contribuente, si evidenzia questi neppure abbia fornito eventuale dichiarazione integrativa volta a colmare la lacuna determinata dall'omissione.

COMMENTO

In primo luogo, il giudice di seconde cure – seguendo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione - afferma che in caso di difformità tra la parte motiva della sentenza e il

dispositivo, l'esatto contenuto della decisione del collegio va individuato "*non alla stregua del solo dispositivo, bensì integrando questo con la motivazione nella parte in cui la medesima riveli l'effettiva volontà del giudice*". Benché il dispositivo della sentenza di primo grado reciti: "La Corte accoglie il ricorso", dalla lettura della motivazione emerge come l'accoglimento sia stato solo parziale. Ne consegue il passaggio in giudicato del capo della sentenza sfavorevole al contribuente che questi non ha impugnato.

Per quanto attiene il merito della vicenda, invece, sembrerebbe innanzitutto emergere dagli atti di causa che il contribuente non esercitasse attività d'impresa nel 2016. Essendo stato il contratto di cessione della partecipazione sociale stipulato e registrato nell'annualità 2015 ed avendo l'Ufficio accertato la mancata dichiarazione e tassazione della relativa plusvalenza con riferimento al successivo periodo d'imposta 2016, sembrerebbe che lo stesso Ufficio non abbia applicato il principio di competenza, che rinviene nella stipulazione dell'atto di cessione a titolo oneroso il presupposto della tassazione, bensì quello di cassa, applicabile ai redditi diversi. Secondo il principio di competenza è la data di stipula dell'atto traslativo a costituire il momento in cui la plusvalenza si considera conseguita e, quindi, deve essere dichiarata, prescindendo dalle vicende che attengono la fase dell'adempimento, quali l'omesso o il parziale incasso del prezzo. Quindi, ove l'Ufficio avesse applicato il principio di competenza, l'accertamento avrebbe dovuto riguardare l'anno 2015 e non invece, come è stato, l'anno 2016.

Tuttavia, in applicazione del principio di competenza ex artt. 86 e 109 TUIR i giudici di seconde cure ritengono di respingere l'appello del contribuente, ritenendo ininfluenza il mancato parziale incasso delle somme costituenti plusvalenza tassabile.

Inoltre i giudici rilevano che sarebbe stato onere del contribuente dimostrare il mancato adempimento degli obblighi di pagamento da parte del cessionario-acquirente, producendo un atto, sottoscritto da quest'ultimo, contenente in via diretta o indiretta il riconoscimento dell'omesso pagamento, o un atto formale di intervenuta transazione tra le parti; oppure, in assenza di questi, fornendo la prova dell'avvenuto esercizio di un'azione civile per far valere i propri diritti da parte del cedente stesso, o da ultimo presentando apposita dichiarazione fiscale integrativa in sede di emissione dell'avviso di accertamento impugnato. È da tale statuizione dell'organo giudicante che si ricava, infatti, che questi, pur accogliendo la doglianza dell'Ufficio circa l'inderogabilità del principio di competenza nel caso di plusvalenza derivante da cessione d'azienda o da cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali, abbia invece motivato facendo riferimento all'applicazione del criterio di cassa di cui all'art. 68 comma 1 d.P.R. 917/1986, che prevede si debba tener conto della materiale percezione della somma oggetto del corrispettivo, ovverosia dell'effettivo incasso.

Anna Operamolla

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, d.P.R. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di giustizia trib. di II grado del Lazio n. 6338/2025; Corte di giustizia trib. di II grado del Piemonte n. 251/2023; Corte di Cassazione: nn. 4382/2026; 6327/2025; 10694/2025; 33599/2025; 24378/2024; 24867/2023; 14560/2021; 12747/2014; 2009/2012; 4365/2011; 4366/2011; 25327/2010.

Prassi: Circolare nn. 165/E del 24/06/1988, paragrafo 5.2.1.; 188/E del 16/07/1988.

IVA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 630/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Iva – Morte imprenditore individuale – Pluralità eredi - Comunione ereditaria – Sussiste – Società di fatto – Rileva – Attività commerciale – Presunzione esercizio - Sussiste - Obbligo sopravvenuto eredi – Comunicazione Ufficio – Dati comunione ereditaria – Mancato adempimento – Pluralità eredi – Attività commerciale – Cessazione de facto - Rileva – Credito Iva de cuius – Pluralità eredi - Legittimità richiesta – Sussiste – Richiesta documentazione Ufficio – Cespiti aziendali – Avvenuta dismissione – Pluralità eredi – Onere probatorio – Omesso assolvimento – Legittimità diniego Ufficio – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di morte dell'imprenditore individuale si crea tra gli eredi una comunione ereditaria, che assume i caratteri della società di fatto esercente attività commerciale, i cui dati devono essere sempre comunicati all'Ufficio; tuttavia, in assenza della predetta comunicazione all'Ufficio, si può fondatamente presumere la cessazione *de facto* dell'attività commerciale.

Laddove gli eredi intendano però procedere alla richiesta di rimborso del credito Iva maturato dal *de cuius*, devono provare l'avvenuta dismissione dei cespiti aziendali, in assenza della quale l'Ufficio è legittimato ad opporre il diniego.

COMMENTO

Alla morte dell'imprenditore individuale, gli eredi che intendono proseguire l'attività devono:

- a) entro 12 mesi dalla data di apertura della successione, presentare la dichiarazione di successione;
- b) entro 30 giorni dalla morte dell'imprenditore individuale, il rappresentante legale designato della comunione ereditaria dovrà presentare la variazione dati Iva, individuando i dati identificativi della comunione ereditaria;
- c) considerare che il trasferimento dell'impresa individuale ai discendenti *mortis causa* è fiscalmente neutrale, in quanto non assoggettabile a tassazione laddove gli eredi proseguono nell'attività di impresa ed i valori contabili dei beni che compongono l'azienda caduta in successione rimangono invariati rispetto a quelli in capo all'imprenditore deceduto;
- d) ricordarsi, a seguito del decesso, di presentare la dichiarazione dei redditi e le altre dichiarazioni fiscali riguardanti la frazione di periodo del contribuente deceduto.

La comunione ereditaria, ancorché assimilabile alla società di fatto, deve tuttavia essere regolarizzata entro un anno, in una società regolare di persone o di capitali e fino a quando essa non viene iscritta nel Registro delle Imprese, la normativa di riferimento è quella della società in nome collettivo e dunque sussiste una diversa autonomia patrimoniale rispetto alle società regolari.

Diversamente, laddove gli eredi decidano di non proseguire l'esercizio d'impresa senza vendere l'azienda, potranno unicamente godere dei beni componenti l'azienda e percepire i relativi frutti, come nel caso in cui vogliano concederla in affitto e lucrare il relativo canone.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; art. 30, comma 2, d.P.R. 633/1972.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 782/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Iva – Società non operative – Diniego al rimborso dell'eccedenza a credito – Illegittimità – Contrarietà della normativa interna al diritto comunitario - Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di società di comodo, non si può prescindere dall'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sent. 7 marzo 2024, causa C-341/22) in base alla quale le legislazioni nazionali non possono escludere il diritto alla detrazione dell'Iva, assolta sull'acquisto di beni e servizi, in presenza di introiti inferiori a determinate soglie di operatività, qualora sia dimostrato l'effettivo esercizio di un'attività economica e sia esclusa la realizzazione di una costruzione artificiosa; in tal caso la normativa interna si pone in contrasto con quella comunitaria e va, quindi, disapplicata dal giudice nazionale.

COMMENTO

La pronuncia si inserisce nel solco della giurisprudenza anzitutto unionale, quindi anche nazionale, che tutela il principio di neutralità dell'Iva, considerato cardine del sistema dell'imposta armonizzata. La C.G.T. Il Lazio ha correttamente valorizzato la prevalenza del diritto europeo rispetto alla normativa nazionale di contrasto all'evasione, affermando che l'art. 30, comma 4, della l. 724/1994 – nella misura in cui prevede che *“Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione”* – deve essere disapplicata per contrarietà alla normativa comunitaria. Difatti, come affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-341/22 (“Feudi di San Gregorio”) il diritto alla detrazione dell'imposta non può essere subordinato a requisiti formali o al raggiungimento di soglie quantitative di ricavi, dovendosi fondare sull'effettivo svolgimento di un'attività economica, a prescindere dal suo livello di redditività. Il diritto alla detrazione può essere negato solo se l'Amministrazione finanziaria dimostra che la presunta società “non operativa” ha posto in essere operazioni finalizzate alla realizzazione di una costruzione artificiosa.

Da ultimo si segnala che la materia delle società non operative è stata interessata dalla recente riforma fiscale, di cui alla legge delega 9 agosto 2023, n. 111, la quale aveva previsto un intervento ampio e sistematico (art. 9, comma 1, lettera b) volto alla:

- *“individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, tenendo anche conto dei principi elaborati, in materia di imposta sul valore aggiunto, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di giustizia dell'Unione europea”;*
- *“determinazione di cause di esclusione che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa”.*

Tuttavia, a tutt'oggi, il legislatore delegato (d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192) si è limitato a una soltanto parziale attuazione della legge delega prevedendo, difatti, solo la revisione di alcuni coefficienti di redditività (oltre alla restrizione, nella sostanza una preclusione, alla possibilità di proporre interpello disapplicativo).

Si auspica che la sentenza in commento, così come altre coeve dello stesso tenore, induca il legislatore a rivedere in maniera sistematica la materia delle società di comodo, riformando una normativa interna che oramai viene puntualmente disapplicata dai giudici nazionali per contrarietà alla legislazione comunitaria.

Riferimenti normativi: art. 30 l. 724/94; art. 9, par. 1, e art. 167, Direttiva 2006/112/CE.

Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, sent. 7 marzo 2024, causa C-341/22; Corte di Cassazione: nn. 7813/25, 7616/25, 24442/24, 24416/25, 22249/24; CGT II Lazio, sent. 2403/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 891/2025, depositata il 18/04/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Iva – Operazioni elusive – Leasing immobiliare – Finanziamento dissimulato – Sopravvalutazione immobili – Prova presuntiva – Art. 2729 c.c. – Valutazione elementi indiziari – Libera valutazione prove – Art. 116 c.p.c. – Cassazione con rinvio – Motivazione – Sufficienza.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte conferma la legittimità dell'operazione di leasing immobiliare contestata dall'Agenzia delle Entrate, rigettando l'appello dell'Ufficio che aveva censurato la precedente sentenza favorevole al contribuente. Nel caso di specie, la società aveva stipulato un contratto di locazione finanziaria per un immobile il cui prezzo di cessione era stato incrementato in ragione di una clausola di rendimento minimo garantito. L'Amministrazione aveva contestato l'indebita detrazione Iva di Euro 646.140,00, ritenendo l'operazione elusiva e simulata. La Corte, in sede di rinvio dopo cassazione, ha ritenuto che l'incremento del prezzo trovasse giustificazione nella clausola di rendimento minimo garantito che vincolava le società coinvolte, escludendo la configurabilità di una sopravvalutazione fittizia dell'immobile. La motivazione della precedente sentenza di secondo grado è stata ritenuta conforme ai principi stabiliti dalla Cassazione in materia di valutazione degli elementi indiziari e prova presuntiva.

COMMENTO

La decisione in esame affronta una delle questioni più complesse del diritto tributario contemporaneo: la distinzione tra operazioni commerciali legittime e schemi elusivi nell'ambito delle operazioni di leasing immobiliare. La sentenza si inserisce nel solco consolidato della giurisprudenza di legittimità che ha chiarito i criteri per la valutazione della prova presuntiva nel processo tributario.

Il caso presenta le caratteristiche tipiche delle operazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria come elusive: una serie di cessioni immobiliari concatenate, con incrementi di prezzo significativi, realizzate tra società appartenenti al medesimo gruppo imprenditoriale, culminanti in un contratto di locazione finanziaria. L'Ufficio aveva individuato in tale schema un disegno fraudolento volto a dissimulare l'erogazione di un finanziamento attraverso la sopravvalutazione degli immobili oggetto dell'operazione.

La Corte di Giustizia Tributaria ha tuttavia ritenuto che l'operazione trovasse una giustificazione economica nella clausola di rendimento minimo garantito stipulata tra le parti. Tale clausola, infatti, comportava che i maggiori canoni derivanti dal maggior prezzo pagato venissero compensati dai ricavi dell'integrazione del reddito minimo garantito, eliminando l'effetto economico dell'incremento di prezzo. Come evidenziato dalla stessa Cassazione nella sentenza n. 6332/2016 richiamata nella decisione, il prezzo di cessione dell'immobile risulta sinallagmaticamente connesso alla maggiore redditività che l'acquirente riesce a garantirsi con il reddito minimo garantito, escludendo la configurabilità di una sopravvalutazione fittizia.

Particolarmente significativo è il passaggio della sentenza relativo alla valutazione degli elementi indiziari ai sensi dell'art. 2729 del codice civile. La Corte ha chiarito che il fatto che alcuni elementi indiziari non siano espressamente indicati in motivazione non significa che il giudice non li abbia tenuti in considerazione nel ragionamento probatorio, ma semplicemente che li ha ritenuti, ancorché implicitamente, non decisivi e non conclusivi. Questo principio trova conferma nella consolidata giurisprudenza di legittimità che ha stabilito come, nel quadro del principio di libera valutazione delle prove espresso nell'art. 116 c.p.c., il giudice

civile possa apprezzare discrezionalmente gli elementi probatori acquisiti e ritenerli sufficienti per la decisione, attribuendo ad essi valore preminente ed escludendo implicitamente altri mezzi istruttori.

La decisione si allinea con l'orientamento giurisprudenziale consolidato in materia di prova presuntiva nel processo tributario. Come chiarito dalla Cassazione civile Sez. Trib. ordinanza n. 32325 del 13 dicembre 2024, il giudice è tenuto a seguire un procedimento logico-valutativo articolato in due fasi: nella prima deve effettuare una valutazione analitica degli elementi indiziari, scartando quelli intrinsecamente privi di rilevanza; nella seconda fase deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi per verificarne la concordanza e la capacità di fornire una valida prova presuntiva. Il requisito della precisione è riferito al fatto noto che deve essere determinato nella realtà storica, quello della gravità al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della concordanza richiede che il fatto ignoto sia desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza.

Il caso evidenzia inoltre l'importanza della corretta ripartizione dell'onere probatorio nelle contestazioni relative a operazioni elusive. Come stabilito dalla giurisprudenza consolidata, tra cui la Cassazione civile Sez. Trib. ordinanza n. 32024 del 12 dicembre 2024, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni o la loro natura elusiva, mentre è onere del contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate e la loro giustificazione economica.

La sentenza assume particolare rilevanza anche per la conferma del principio secondo cui la valutazione degli elementi presuntivi deve essere condotta non atomisticamente ma in modo complessivo e unitario. Come chiarito dalla Cassazione civile Sez. Trib. sentenza n. 8378 del 28 marzo 2024, costituisce condotta elusiva il compimento di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. La mera esistenza di collegamenti societari o l'appartenenza ad un medesimo gruppo imprenditoriale non sono di per sé sufficienti a dimostrare l'elusività delle operazioni, dovendo l'Amministrazione Finanziaria provare perché la forma giuridica utilizzata presenti caratteri anomali o inadeguati rispetto all'operazione economica intrapresa.

Dal punto di vista pratico, la decisione fornisce importanti indicazioni per la strutturazione di operazioni di leasing immobiliare. La presenza di clausole contrattuali che giustificano economicamente gli incrementi di prezzo, come quella del rendimento minimo garantito nel caso di specie, può costituire un valido elemento per dimostrare la genuinità dell'operazione e contrastare eventuali contestazioni di elusività. Tuttavia, è essenziale che tali clausole abbiano una reale funzione economica e non si limitino a rappresentare un mero artificio formale.

La sentenza si inserisce nel quadro normativo delineato dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, che disciplina l'abuso del diritto o elusione fiscale. Come chiarito dalla Cassazione civile Sez. Trib. sentenza n. 14488 del 23 maggio 2024, costituisce condotta abusiva il compimento di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. L'onere della prova del disegno elusivo grava sull'Amministrazione Finanziaria, mentre spetta al contribuente provare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, non meramente marginali o teoriche.

La compensazione delle spese disposta dalla Corte, motivata dalla "peculiarità e complessità della vicenda", evidenzia come il giudice tributario riconosca la difficoltà interpretativa delle fattispecie in esame e la necessità di un approccio equilibrato nella valutazione delle posizioni delle parti. Tale orientamento trova conferma nella giurisprudenza più recente, come la Cassazione civile Sez. Trib. sentenza n. 29936 del 27 ottobre 2023, che ha precisato come

la mera esistenza di un gruppo societario e la realizzazione di operazioni infragruppo non costituiscano di per sé elementi sufficienti per configurare l'abuso del diritto.

In conclusione, la sentenza si inserisce nel quadro evolutivo della giurisprudenza tributaria che, pur mantenendo ferma la necessità di contrastare fenomeni elusivi, riconosce la legittimità di operazioni commerciali complesse quando queste trovino una giustificazione economica razionale e non si limitino a perseguire esclusivamente vantaggi fiscali indebiti. La decisione conferma l'importanza di una valutazione complessiva e non atomistica degli elementi probatori, nel rispetto dei principi stabiliti dall'art. 2729 c.c. in materia di presunzioni semplici e dall'art. 116 c.p.c. sulla libera valutazione delle prove.

Paolo Pannella

Riferimenti normativi: art. 2729 codice civile; art. 116 codice di procedura civile; art. 109 d.P.R. n. 917/1986; art. 10-bis l. n. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ. Sez. Trib. n. 8378/2024; Cass. Civ. Sez. Trib. ord. n. 32325/2024; Cass. Civ. Sez. Trib. ord. n. 32024/2024; Cass. Civ. Sez. Trib. n. 14488/2024; Cass. Civ. Sez. Trib. n. 29936/2023; Cass. Civ. Sez. Trib. n. 8474/2024; Cass. Civ. Sez. Trib. n. 6332/2016.

Prassi: Principi consolidati in materia di prova presuntiva nel processo tributario; Orientamenti giurisprudenziali su operazioni elusive e leasing immobiliare; Disciplina dell'abuso del diritto in ambito tributario.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1608/2025, depositata l' 11/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Iva – Differenziali su contratti di finanza derivata conclusi con un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea – Mancata inclusione nella percentuale di detrazione – Indebita detrazione – Operazione carente del presupposto territoriale – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

I differenziali pagati a una società stabilita in Italia, in relazione a contratti di finanza derivata di copertura stipulati con la sua capogruppo, soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, sono operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto territoriale. In applicazione dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella risposta a istanza di interpello 4 gennaio 2021, n. 2, tali differenziali, non essendo operazioni esenti di cui all'art. 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, devono essere esclusi dalla determinazione della percentuale di detrazione, di cui all'art. 19, co. 5 e all'art. 19-bis del predetto d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

COMMENTO

La disciplina IVA italiana attribuisce, in linea di principio, il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti al ricorrere della circostanza dell'utilizzo dei beni e dei servizi nello svolgimento di un'impresa, di un'arte o di una professione, prevedendo limiti all'esercizio della detrazione solo per l'imposta relativa agli acquisti di beni e di servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni esenti o non soggette.

Diverse sono le modalità con cui le due suddette categorie di operazioni – le operazioni esenti, da un lato, e le operazioni non soggette, dall'altro – limitano il diritto alla detrazione.

Per le operazioni non soggette – intendendosi per tali, in base ai chiarimenti forniti dalla relazione illustrativa all'art. 2 del d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313, quelle che non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva per mancanza di almeno uno dei requisiti generali richiesti dal tributo ai fini dell'imponibilità – opera un criterio di indetraibilità specifica. Secondo tale criterio, è indetraibile l'Iva relativa agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi utilizzati unicamente per l'effettuazione delle predette operazioni (cfr. l'art. 19, co. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972) mentre, per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette, la

detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile deve essere determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati (cfr. l'art. 19, co. 4, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Per quanto riguarda le operazioni esenti, la normativa nazionale – in presenza di soggetti passivi Iva che pongono in essere sistematicamente sia operazioni imponibili che operazioni esenti – prevede l'applicazione del criterio del c.d. pro-rata generale. In base a tale criterio, l'Iva detraibile è determinata moltiplicando il totale dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi per la percentuale di detrazione, calcolata in funzione del rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili e l'ammontare complessivo del volume d'affari.

Tali peculiari caratteristiche della disciplina Iva nazionale in materia di detrazione sono ben rappresentate dall'Agenzia delle entrate nella risposta a istanza di interpello 4 gennaio 2021, n. 2, concernente il caso di una *holding* operativa, stabilita in Italia, che svolge anche attività di finanziamento nei confronti di società estere dalla stessa direttamente o indirettamente controllate (stabilite sia nell'Unione europea che al di fuori dell'Unione europea).

Con particolare riguardo alla detraibilità dell'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi unicamente utilizzati dalla predetta *holding* per porre in essere le operazioni di finanziamento delle sue controllate stabilite nell'Unione europea, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, essendo le predette operazioni di finanziamento prestazioni di servizi carenti del presupposto territoriale ai sensi dell'art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, opera il criterio di indetraibilità specifica di cui all'art. 19, co. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972. Tale prestazioni, pertanto, non concorrono alla determinazione del pro rata di detrazione.

Sebbene la sentenza in commento riprenda il principio appena descritto al fine di escludere i differenziali ricevuti dalla società stabilita in Italia, in relazione a contratti di finanza derivata di copertura, stipulati con la sua capogruppo stabilita in un altro Stato membro dell'Unione europea, dalla applicazione del pro-rata, occorre tuttavia chiedersi se, da un punto di vista oggettivo, la corresponsione di differenziali su contratti derivati di copertura, sia fattispecie assimilabile alla corresponsione di interessi attivi su finanziamenti.

Al riguardo qualche dubbio può emergere, considerato che i differenziali liquidati nell'ambito di contratti di finanza derivata potrebbero non essere qualificabili come corrispettivi di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva (per carenza, appunto, del presupposto oggettivo e non di quello territoriale). Nella disciplina Iva, infatti, la dazione di una somma di denaro non rientra nel campo di applicazione dell'Iva in carenza di un "nesso diretto" tra un'operazione e una contro-prestazione. Un "nesso diretto" deve in particolare escludersi in presenza di una somma la cui percezione presenti carattere aleatorio, come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, in particolare, nella sentenza 10 novembre 2016, causa C-432/15, "*Baštová*", in cui si è esclusa la rilevanza ai fini Iva dei premi vinti dal partecipante a una corsa di cavalli.

Poiché generalmente non appare possibile prevedere in anticipo l'ammontare del differenziale che sarà percepito da una delle parti di un contratto di finanza derivata né, addirittura, se esso sarà percepito da detta parte, ben potendo verificarsi che il differenziale sia liquidato a favore dell'altra parte, è da ritenere che i contratti di finanza derivata possano rientrare nella situazione analizzata dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza "*Baštová*".

Ne consegue che, nel caso analizzato nella sentenza in commento, i giudici, ancor prima di ravvisare la carenza del presupposto territoriale di applicazione dell'IVA, che li ha indotti ad escludere i differenziali sui contratti di finanza derivata dalla partecipazione al pro rata, avrebbero potuto ravvisare anche la carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta, escludendo quindi, per tale ragione, i differenziali in questione dalla partecipazione alla percentuale di detrazione.

Raffaele Corso

Riferimenti normativi: art. 2, art. 7-ter, art. 10, art. 19, art. 19-bis, d.P.R. 633/72.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia Europea C-432/15.

Prassi: Circolari e Risoluzioni nn. 328/97; 137/98; 100/05; 37/11; Interpello n. 2/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. n. 4 – Sentenza n. 1796/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Baldi.

Iva – Rimborso – Mancato raggiungimento dei ricavi fissati dall'art. 30 l. n. 724 del 1994 – Non spettanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Le situazioni oggettive e di carattere straordinario che consentono la disapplicazione del regime proprio delle società non operative ai sensi dell'art. 30 della l. n. 724/1994 devono avere carattere specifico e individuale e non possono consistere in un generico riferimento alla generale crisi del mercato. Ove il contribuente non alleggi tali circostanze dimostrandone l'effettiva sussistenza è integrata la fattispecie impeditiva dell'esercizio del diritto al rimborso, la quale non può essere superata dal riferimento ai principi affermati dalla sentenza della CGUE in causa C-341-2022 poiché tale sentenza non attiene alla ripartizione degli oneri probatori e al relativo assolvimento.

COMMENTO

Pur essendo condivisibile l'affermazione secondo la quale la sentenza della CGUE in causa C-341/22 non attiene all'assolvimento dell'onere della prova in merito alla ricorrenza delle circostanze oggettive e straordinarie che consentono la disapplicazione del regime delle società non operative, si deve osservare che tale sentenza determina la non applicabilità *tout court* di tale regime per ciò che riguarda il diritto al rimborso dell'Iva rendendo superflua la stessa allegazione e prova delle predette circostanze oggettive e straordinarie.

Invero la CGUE, con la sentenza citata ha statuito l'incompatibilità dell'art. 30, cit. con la disciplina unionale dell'Iva perché in contrasto con gli artt. 9, par. 1, e 167 della direttiva 2006/112/CE.

Tale principio è stato recepito dalla giurisprudenza domestica che, in più occasioni (da ultimo, cfr. Cass. nn. 4157/2025 e 4157/2025), ha sancito che il diritto alla detrazione dell'Iva, al pari del diritto al rimborso dell'eccedenza di imposta a credito, non possono essere ricollegati a dati meramente quantitativi, come quelli dettati dall'art. 30, cit., pena la violazione del principio di neutralità. Di conseguenza, se nel corso del periodo d'imposta la società ha effettivamente esercitato un'attività d'impresa, qualificandosi come soggetto passivo d'imposta, e le operazioni dalla stessa effettuate non sono rappresentative di intenti fraudolenti, il diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva devono esserle riconosciuti, indipendentemente dai risultati dell'attività. Pertanto, poiché dalla lettura della sentenza in commento emerge che il diniego di rimborso Iva emesso dall'Agenzia si fonda esclusivamente sul meccanismo presuntivo di determinazione del reddito ex art. 30 cit., e che, per conseguenza, non si traduce nella contestazione, in capo alla ricorrente, dello *status* di soggetto passivo d'imposta ovvero di condotte abusive o fraudolente, la CGT, là dove non ha riconosciuto efficacia vincolante rispetto al caso di specie della decisione della CGUE (causa C-341/22), negando alla ricorrente il diritto al rimborso dell'IVA, ha offerto un'interpretazione dell'art. 30, cit. non conforme al diritto europeo.

Federica Aprile

Riferimenti normativi: legge n. 724 del 1994, art. 30.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di giustizia dell'Unione Europea. sentenza del 7 marzo 2024, in causa C-341/2022; Corte di Cassazione: nn. 4157/2025; 4157/2025; 24416/2024; 24442/2024 e n. 953/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2060/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Lentini, Rel. Crisanti.

Iva – Diniego di rimborso – Pagamento del corrispettivo – Detrazione dell'imposta — Domande ed eccezioni nuove – Infondatezza – Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della detrazione (o del rimborso) dell'Iva relativa alla compravendita di un terreno, è necessario che sia intervenuto l'effettivo assolvimento dell'imposta.

Infatti, il pagamento del corrispettivo e dell'Iva costituiscono il presupposto imprescindibile per il riconoscimento della sua detrazione, alla luce sia della normativa nazionale che di quella comunitaria. Di converso, il mancato pagamento fa venire meno il meccanismo di rivalsa e detrazione posto alla base del principio di neutralità.

Nel caso di specie, non risulta dimostrato in giudizio il versamento dell'Iva da parte delle società venditrici del terreno. È quindi corretta la decisione di primo grado con cui è stato negato il rimborso dell'imposta.

Del resto, rispetto al diniego di rimborso il contribuente è attore in senso sostanziale ed è gravato dall'onere di allegare e provare i fatti a cui la Legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato.

Peraltro, nel giudizio di appello è precluso ogni ampliamento del *thema decidendum* mediante l'introduzione di nuove domande o eccezioni.

COMMENTO

La vicenda in commento – i cui presupposti fattuali vengono purtroppo solo cursoriamente riassunti nella decisione di appello – si focalizza sul rapporto tra intervenuto assolvimento dell'Iva e successiva detrazione o rimborso.

La Corte territoriale ripercorre la giurisprudenza nazionale e comunitaria per arrivare ad affermare che il pagamento di corrispettivo e Iva costituiscono il presupposto imprescindibile per il riconoscimento della detrazione e fondano l'intero meccanismo di rivalsa e detrazione mediante il quale viene garantita la neutralità dell'imposta in parola.

A sostegno di tale ricostruzione deporrebbero tanto la giurisprudenza comunitaria (C.G.U.E. C-280/21 e C-397/21), quanto quella domestica (Cass. 12353/05 e 12995/14).

Il quadro proposto sarebbe coerente con l'intento di prevenire le frodi Iva e con la necessità di salvaguardare il gettito erariale.

Il limitato accesso ai profili fattuali della vicenda impedisce, tuttavia, di chiarire se la *ratio decidendi* della Corte risieda nel timore che la sottostante compravendita di terreni possa essere ascritta a un contesto potenzialmente fraudolento, oppure se il recupero dell'Iva viene negato generalizzando la valenza del mancato assolvimento dell'imposta, che, quindi, assurgerebbe a elemento sempre ostativo al rimborso/detrazione.

Nel primo caso (e salva la corretta valorizzazione dei profili di merito), la pronuncia si porrebbe nel solco della giurisprudenza eurounitaria, ancorché non si rinvenga traccia di un'indagine compiuta sull'elemento soggettivo del cessionario.

Nel secondo, andrebbe approfondita la sua compatibilità con il diverso filone giurisprudenziale (da ultimo, Cass. 27238/2025) secondo il quale, in tema di Iva, il diritto alla detrazione non può essere negato quando il soggetto passivo dimostra il presupposto sostanziale dell'effettuazione della cessione di beni o prestazione di servizi e dà prova del requisito formale, attraverso la pertinente valida fattura d'acquisto annotata nei registri Iva. In tale contesto non è necessaria la prova del pagamento.

Matteo Piva

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 19, 21 e 38.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-281/21; C-397/21. Corte di Cassazione 12353/05; 12995/14; Cass. 318/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12– Sentenza n. 2156/2025, depositata il 01/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Iva – Frode carosello – Fatture soggettivamente inesistenti – Detrazione – Contraddittorio endoprocedimentale – Diritto di difesa – Motivazione dell’atto – Onere della prova – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

È illegittimo il diniego del diritto alla detrazione Iva, qualora la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti faccia seguito a un contraddittorio endoprocedimentale in cui l’Amministrazione finanziaria non abbia posto a conoscenza del contribuente tutta la documentazione e gli elementi oggettivi raccolti nei procedimenti già avviati nei confronti dei fornitori ritenuti fittizi. Stante la mancata produzione di tali documenti, il Giudice ha rilevato la violazione del diritto di difesa ex art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, avendo la condotta dell’Ufficio impedito al contribuente di verificare e scrutinare gli “elementi oggettivi” su cui si fondava la pretesa erariale, con conseguente annullamento dell’atto impositivo.

COMMENTO

Nel sistema comune dell’Iva, il diritto alla detrazione costituisce un principio fondamentale, riconosciuto agli operatori economici a garanzia della neutralità dell’imposta, come stabilito dalla Direttiva 2006/112/CE, secondo cui “*il diritto a detrazione nasce quando l’Iva diventa esigibile*” (art. 167) e il soggetto passivo può detrarre dall’Iva di cui è debitore l’Iva assolta per i beni e i servizi ricevuti.

Tale diritto può essere negato solo qualora sia dimostrato, sulla base di elementi oggettivi, che il soggetto passivo “*sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l’acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un’operazione che si iscriveva in un’evasione dell’Iva*” (CGUE, causa C-189/18).

Pertanto, gli operatori economici che adottano “*tutte le misure che possano essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode dell’Iva ovvero di altre frodi, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il diritto alla deduzione dell’Iva pagata a monte*” (CGUE, causa C-80/11).

In quest’ottica, grava sull’Amministrazione l’onere di provare la fondatezza della pretesa erariale, non solo dimostrando la fittizietà del fornitore (*id est*, la cartiera), ma anche fornendo elementi oggettivi da cui possa evincersi che il soggetto passivo (contribuente cessionario) sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione si inseriva nel quadro di un’evasione Iva (*ex multis*, Cass. 6221/2024, 14656/2023; 8356/2023; 28628/2021; 5873/2019; 9851/2018; 11873/2018; 27566/2018; 30148/2017). Pertanto, l’Amministrazione deve identificare in concreto l’assenza di buona fede del cessionario, anche attraverso presunzioni semplici, purché dotate di gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c. e art. 39, co. 1, lett. d) del d.P.R. 600/1973).

Al contempo, affinché il contribuente possa esercitare utilmente il proprio diritto di difesa, l’ordinamento esige la trasparenza procedimentale dell’Amministrazione (ex art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea, e art. 24, Cost.), avendo questa un ruolo centrale nel dipanare gli elementi da cui trarre il fondamento della pretesa erariale.

In particolare, l’Amministrazione finanziaria ha l’onere di “*far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da procedimenti amministrativi connessi, sui quali intende fondare la propria decisione*” (CGUE, causa C-189/18), assicurando che “*il soggetto passivo possa avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti (...) utili per l’esercizio dei diritti della difesa*” (CGUE, causa C-189/18). Di conseguenza, il Fisco non può limitarsi a riportare estratti selettivi degli atti formati nei confronti dei fornitori considerati fittizi, dal momento che ciò costituirebbe una limitazione ingiustificata del diritto di

difesa del contribuente. Tale circostanza è stata correttamente riconosciuta nella pronuncia oggetto del presente commento, la quale ha statuito che *“una selezione operata sul materiale recuperato aliunde dall’Ufficio ed utilizzato nella sua parzialità nei confronti del contribuente non può consentire a questi un valido ed efficace esercizio del diritto di difesa”*. Del resto, l’avviso di accertamento non può fondarsi su mere sintesi unilaterali delle verifiche condotte nei confronti di terzi, essendo invece necessario consentire al contribuente di conoscere il fondamento della contestazione nella sua interezza, così da poter difendersi consapevolmente. Ciò in quanto *“i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione”* (CGUE, causa C-746/2008). Depongono in tal senso anche l’art. 7, co. 1, della l. 212/2000 e l’art. 56 del d.P.R. 633/1972, i quali richiedono che il contribuente sia posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali. La pronuncia in commento si inserisce in un solco giurisprudenziale consolidato che valorizza il rispetto del contraddittorio nella fase che precede l’emissione dell’atto, a conferma che *“la compressione del diritto di difesa non può essere tollerata, specie laddove fondata su elementi sottratti alla conoscenza della parte destinataria dell’accertamento”* (Corte Giust. Trib. II grado Lazio, sent. n. 2156/2025).

Giuseppe Lanotte

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, d.P.R. 600/1973, R.d. 262/1942, d.P.R. 633/1972, l. 212/2000, Costituzione della Repubblica Italiana, Direttiva 2006/112/C, Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. Cass. 6221/24, 14656/23, 8356/23, 28628/21, 5873/19, 9851/18, 11873/18, 27566/18, 30148/17; CGUE, C-189/18, C-80/11, C-746/08; CGT II grado del Lazio, sent. n. 2156/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2386/2025, depositata il 08/04/2025 -Pres. Sorrentino, Rel. Leone.

Iva – Cedente venditore – Mancato versamento dell’imposta - Cessionario acquirente –Cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale - Responsabilità solidale - Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La responsabilità solidale per il pagamento dell’imposta sul valore aggiunto, prevista dall’art. 60 bis, comma 2, d.P.R. 633/72, del cessionario-acquirente di beni in caso di mancato versamento dell’imposta da parte del cedente-venditore si applica esclusivamente in caso di cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, così solo potendosi configurare un patto fra cedente e cessionario volto a frodare l’Erario.

COMMENTO

La Corte di Giustizia, confermando la decisione di primo grado che aveva respinto le richieste dell’Agenzia delle Entrate nei confronti del cessionario, ha stabilito che, nel caso specifico della cessione di autoveicoli, le stime di valore dei veicoli usati, presentate tramite allegazione delle quotazioni 'Euro Tax' blu, hanno mero valore indiziario e non costituiscono piena prova. Tuttavia, tali stime possono essere impiegate – ai sensi dell’art. 115, comma 2 c.p.c. – come strumento ausiliario per l’esercizio del potere di valutazione estimativa, risultando pertanto idonee a formare il convincimento del giudice tributario circa l’assenza di elementi probatori sufficienti sulla vendita delle autovetture a prezzi inferiori ai valori di mercato. In concreto, dette quotazioni si sono rivelate un valido parametro per la valutazione dei corrispettivi dedotti in giudizio, ritenuti conformi o addirittura superiori a quelli praticati sul mercato e negoziati tra cedente e cessionario.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 60 bis, comma 2, d.P.R. 633/72.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2778/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Iva - Indebita compensazione – Crediti Iva inesistenti – Accollo tributario – Atto di recupero – Regime sanzionatorio – Omesso versamento – Principio di proporzionalità – Ne bis in idem.

SINTESI DELLA SENTENZA

La compensazione di debiti tributari mediante utilizzo di crediti Iva inesistenti, realizzata attraverso lo schema dell'accollo, integra un'ipotesi di indebita compensazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471/1997, quando l'inesistenza del credito non sia rilevabile dai controlli automatizzati delle dichiarazioni. In tali casi, l'Amministrazione finanziaria legittimamente procede mediante atto di recupero ex art. 1, comma 421, l. n. 311/2004. La sanzione può essere irrogata nella misura massima in presenza di condotte connotate da particolare gravità e reiterazione, senza violazione del principio di proporzionalità di cui all'art. 7 d.lgs. n. 472/1997. Non è applicabile l'istituto della continuazione alle violazioni consistenti in omessi versamenti derivanti da compensazioni con crediti inesistenti. Non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* qualora le sanzioni amministrative tributarie siano irrogate alla persona giuridica e quelle penali alle persone fisiche. È onere dell'Amministrazione fornire idonea prova della natura inesistente del credito utilizzato in compensazione; nel caso di specie, l'Ufficio ha adempiuto all'onere probatorio, come emerge dalle ricostruzioni, esenti da censure logico-giuridiche, contenute nel PVC e nell'avviso di accertamento.

COMMENTO

La pronuncia della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio affronta il tema dell'indebita compensazione di crediti Iva inesistenti, realizzata mediante l'istituto dell'accollo tributario, nonché il correlato regime sanzionatorio. L'Agenzia delle Entrate aveva emesso un atto di recupero, ai sensi dell'art. 1, comma 421, l. n. 311/2004, contestando l'utilizzo in compensazione, ex art. 17, commi 1 e 2, d.lgs. n. 241/1997, di crediti Iva inesistenti riferibili a società terze, con conseguente irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471/1997, nella misura del 200%. L'atto traeva origine da un processo verbale di constatazione che aveva ricostruito un articolato meccanismo fraudolento fondato sull'impiego di società "cartiere" e sull'apposizione di visti di conformità su crediti Iva fittizi.

Come evidenziato da costante giurisprudenza (sul punto Cass., sent. n. 25922/2020), qualora l'inesistenza del credito non sia riscontrabile dalle dichiarazioni fiscali (come nel caso di specie), le modalità di ripresa a tassazione sono quelle individuabili nell'art. 1, comma 421, della l. 311/2004, laddove prevede la notifica di apposito atto di recupero.

La società contribuente impugnava l'atto deducendo, tra l'altro, l'erronea qualificazione dei crediti come "inesistenti" anziché "non spettanti", la violazione del principio di proporzionalità di cui all'art. 7 d.lgs. n. 472/1997, la mancata applicazione dell'istituto della continuazione ex art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/1997, nonché la violazione del principio del *ne bis in idem* e l'insufficienza della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso e la decisione veniva impugnata in appello con motivi sostanzialmente riproduttivi delle censure di primo grado.

La Corte ha confermato la legittimità dell'atto di recupero, ribadendo la distinzione tra crediti "inesistenti" e crediti "non spettanti", come delineata dall'art. 13 d.lgs. n. 471/1997, come modificato dal d.lgs. n. 158/2015, e chiarita anche dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 25922/2020). In particolare, è stato evidenziato che il credito è qualificabile come inesistente quando sia privo del presupposto costitutivo e non immediatamente rilevabile dai controlli automatizzati o formali delle dichiarazioni, con conseguente necessità di procedere mediante atto di recupero e applicazione della più grave sanzione.

Quanto al profilo sanzionatorio, la Corte ha ritenuto legittima l'applicazione della sanzione nella misura massima del 200%, escludendo la violazione del principio di proporzionalità, in considerazione della gravità della condotta, del carattere fraudolento del meccanismo e della reiterazione delle violazioni in più periodi d'imposta. È stata inoltre esclusa l'applicabilità dell'istituto della continuazione, sul presupposto che le compensazioni con crediti inesistenti integrano violazioni assimilabili agli omessi versamenti, per i quali l'art. 13 d.lgs. n. 471/1997 prevede un trattamento sanzionatorio autonomo per ciascuna violazione, secondo un orientamento consolidato della Corte di cassazione (*ex plurimis*, Corte Cass., sent. nn. 5744/2021, 4155/2020, 10720/2020, 148/2019, 1540/2017).

La Corte ha infine escluso la violazione del principio del *ne bis in idem*, rilevando che le sanzioni amministrative tributarie risultavano irrogate alla persona giuridica, mentre le eventuali sanzioni penali colpiscono le persone fisiche responsabili, in conformità alla giurisprudenza nazionale e unionale (Corte di giustizia UE, sentenze Orsi e Baldetti). È stato ritenuto assolto l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria, avendo questa fornito, attraverso il PVC e gli elementi istruttori acquisiti, una puntuale ricostruzione della natura fittizia dei crediti e del meccanismo fraudolento sotteso alla compensazione.

NancyLee Bortone

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997; d.lgs. 471/1997; d.lgs. 472/1997; l. 311/2024; d.lgs. 158/2015; d.P.R. 600/1973; d.P.R. 633/1972; d.lgs. 546/1992; art. 2697 c.c; art. 4 Protocollo n. 7 CEDU.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 25922/2020; 1830/2019; 5744/2021; 4155/2020; 10720/2020; 148/2019; 1540/2017; 36699/2019; Corte di Giustizia UE: C-217/15 (Orsi); C-350/2015 (Baldetti); Corte EDU: sent. Pirttimäki c. Finlandia, 20 Maggio 2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2788/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Iva – Istanza di rimborso – Oneri fideiussori – Interessi — Diniego tacito istanza rimborso – Soccombenza reciproca.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'istanza di rimborso degli oneri sostenuti per il rilascio di varie polizze fideiussorie in favore dell'Amministrazione finanziaria, al fine di ottenere il rimborso del relativo credito Iva, comporta l'applicazione della disciplina generale degli interessi di pieno diritto ex art. 1282 c.c., non ponendosi l'art. 8 comma 4 l. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) come una disposizione derogatoria al suddetto regime ordinario.

Nel caso di specie è stato disposto il rigetto degli appelli previamente riuniti, dichiarando la debenza degli interessi sugli importi chiesti a rimborso.

COMMENTO

La disciplina in tema di rimborsi Iva richiede che per i rimborsi Iva di ammontare superiore ad €. 30.000,00 il richiedente è tenuto a prestare una garanzia anche sotto forma di polizza fideiussoria da stipulare con l'istituto assicurativo.

Il contribuente, assolto tale onere, ha diritto alla restituzione del costo sostenuto al momento dell'ottenimento delle suddette polizze fideiussorie.

Tale credito discende direttamente dall'art. 8 comma 4 l. n. 212/2000 il quale prevede che *“l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere il rimborso dei tributi”*.

L'Ufficio, tuttavia, sulla scorta di una lettura restrittiva dell'art. 8 comma 4 l. n. 212/2000, non procedeva al rimborso degli interessi richiesti dalla società ricorrente sia in sede di istanza di rimborso che, successivamente, in sede giurisdizionale.

L'Amministrazione, difatti, sosteneva come l'art. 8 comma 4 rappresentasse una deroga al principio generale della naturale fecondità del denaro cristallizzato nell'art. 1282 c.c. La disposizione civilistica dispone che *"i crediti liquidi ed esigibili di somme di danaro producono interessi di pieno diritto, salvo che la legge o il titolo stabiliscano diversamente"*. Gli interessi sono frutti civili del denaro ovvero rappresentano un'obbligazione pecuniaria accessoria rispetto all'obbligazione principale del capitale. Gli interessi di pieno diritto maturano indipendentemente dalla deduzione degli stessi in uno schema sinallagmatico e in assenza di costituzione in mora o di mora ex re. Da una lettura piana delle disposizioni richiamate, non si evince la volontà del legislatore fiscale di derogare al principio generale espresso dall'art. 1282 c.c. Pertanto, sulla scorta del canone di interpretazione letterale di cui all'art. 12 preleggi, gli interessi di pieno diritto sono dovuti dall'Amministrazione al fine di tenere indenne da qualsiasi pregiudizio economico patito da parte del richiedente il rimborso. Il *dies a quo* dal quale calcolare gli interessi è individuato nel momento di presentazione dell'istanza di rimborso.

Giovanni Maria Girotti

Riferimenti normativi: art. 1282 c.c., art. 8 comma 4 l. n. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia UE: 28 febbraio 2018, causa C-387/16; 12 maggio 2011, causa C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD; Corte di Cassazione: nn. 16409/2015; 5508/2020; 4113/2021; 20544/2023; 1671/2024.

Prassi: Circolari n. 32/2014; Provvedimento direttore dell'Agenzia delle entrate N. 87349/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3084/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Iva – Rimborso – Diniego – Contestazione di operazioni inesistenti – Indizi su irregolarità del fornitore (omessa dichiarazione Iva, omessi versamenti contributivi, connessione soggettiva) – Insufficienza – Prova dell'effettività mediante appalti verso terzi ed esecuzione delle prestazioni – Rigetto dell'appello dell'Agenzia – Spese.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio (Sez. 7) ha deciso l'appello dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale Roma 1 avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso del Consorzio Ennebi Archi S.r.l. in liquidazione contro un diniego di rimborso Iva relativo al 2015. L'Ufficio aveva sostenuto che il Consorzio non avesse provato il diritto al rimborso, deducendo la sostanziale non veridicità delle fatture emesse da una cooperativa consorziata (in ragione, tra l'altro, dell'omessa presentazione della dichiarazione Iva dal 2009, dell'interruzione dei versamenti contributivi e di una pretesa connessione soggettiva tra i soggetti coinvolti). La Corte ha ritenuto tali elementi non idonei, da soli, a dimostrare la falsità delle operazioni e l'inesistenza del presupposto del rimborso, valorizzando invece la prova fornita dal Consorzio dell'effettivo affidamento alla cooperativa di appalti verso terzi, eseguiti e regolarmente fatturati. Conseguentemente, l'appello è stato rigettato, con condanna dell'Ufficio alle spese euro 2.000, oltre accessori.

COMMENTO

Il cuore della pronuncia è la tenuta probatoria del diniego di rimborso Iva quando l'Amministrazione contesta l'effettività delle operazioni fatturate da un fornitore 'irregolare'. Nel caso di specie, l'Agenzia ha fondato l'appello su una serie di indizi sintomatici riferiti alla cooperativa consorziata (mancate dichiarazioni Iva, omessi versamenti contributivi, asserita contiguità soggettiva), traendo da tali elementi la conclusione che la cooperativa avesse, di fatto, cessato l'attività e che, quindi, le fatture non corrispondessero a prestazioni reali.

Il Collegio, pur senza soffermarsi in termini teorici sul riparto dell'onere della prova, applica un criterio coerente con l'impostazione consolidata: l'Amministrazione, per negare il rimborso (o la detrazione) non può limitarsi a valorizzare irregolarità formali o indici generici riferiti al cedente/prestatore, ma deve dimostrare – anche in via presuntiva, purché grave, precisa e concordante – l'inesistenza dell'operazione o, nei casi di frode, la partecipazione consapevole del cessionario/committente. Solo in presenza di tale base indiziaria 'qualificata' si sposta sul contribuente l'onere di offrire una prova contraria puntuale.

In questa prospettiva, gli indici invocati dall'Ufficio descrivono al più un profilo di inaffidabilità fiscale del fornitore, ma non sono stati ritenuti sufficienti a dimostrare la non esecuzione delle prestazioni. Il Consorzio, invece, ha superato la contestazione dimostrando il dato decisivo: l'esistenza di appalti verso terzi effettivamente eseguiti dalla cooperativa e correlati alla fatturazione, circostanza che rende plausibile l'effettività delle prestazioni e spezza la catena logica che conduceva alla 'sostanziale falsità' delle fatture.

La sentenza è particolarmente utile nella prassi dei consorzi e delle filiere di subappalto, dove l'Amministrazione tende talvolta a far discendere la pretesa inesistenza delle operazioni da elementi di contiguità soggettiva (stessi amministratori, soci comuni, rapporti infragruppo) o da irregolarità contributive/tributarie del subaffidatario. La pronuncia ricorda che tali elementi, se non accompagnati da riscontri sull'assenza di struttura operativa o sull'impossibilità concreta di esecuzione, non bastano a comprimere un diritto sostanziale come il rimborso Iva.

Sul piano operativo, la decisione suggerisce una linea difensiva molto concreta: in presenza di dinieghi motivati con 'irregolarità del fornitore', è fondamentale ricostruire la realtà economica delle prestazioni, attraverso contratti di appalto/subappalto, SAL, verbali di consegna, documentazione di cantiere, tracciabilità dei pagamenti, corrispondenza con i committenti terzi e ogni elemento idoneo a dimostrare l'esecuzione. Quanto più la prova si ancora a rapporti con soggetti terzi non interni alla filiera, tanto più è efficace nel neutralizzare presunzioni basate su meri indizi soggettivi.

In conclusione, la pronuncia si colloca nel solco delle decisioni che, in materia Iva, richiedono un accertamento sostanziale dell'inesistenza delle operazioni e non ammettono automatismi fondati esclusivamente sulle inadempienze del fornitore: il diritto al rimborso può essere negato solo a fronte di un elemento probatorio robusto, mentre la prova dell'effettività delle prestazioni – come nel caso di appalti verso terzi documentati – è idonea a consolidare la posizione del contribuente.

Giampietro Maria Teodori

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 19 e 30 (detrazione e rimborso Iva); art. 2697 c.c. (onere della prova); d.lgs. 546/1992, art. 15 (spese di giudizio).

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9851/2018, Cass. n. 31906/2024, Cass. n. 25106/2020, Cass. n. 9320/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 3245/2025, depositata il 21/05/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Iva - Addebiti su base imponibile asseritamente superiore a quanto previsto dalla legge – Diritto al rimborso da parte del cessionario – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente ha impugnato il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria avverso una istanza di rimborso che egli stesso aveva presentato ritenendo che l'impresa fornitrice di energia elettrica avesse addebitato una Iva calcolata su una base imponibile maggiore di quella prevista dalla disciplina dell'Iva stessa. Il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso della contribuente (una casa di cura che eroga prestazioni di tipo sanitario ponendo dunque in essere operazioni esenti IVA), escludendo

che il cessionario debba prima rivolgersi al cedente per una ordinaria azione di recupero dell'imposta pagata in eccesso. Avverso tale sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate. L'appello merita accoglimento e la sentenza di primo grado deve essere riformata in ragione del fatto che il soggetto passivo del rapporto tributario in materia di Iva è il cedente e non il cessionario e che le controversie relative al rapporto tra cedente e cessionario non attengono al rapporto tributario e non rientrano nelle attribuzioni giurisdizionali delle Corti di Giustizia tributaria. La contribuente non era dunque legittimata ad avanzare un'istanza di rimborso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate spettando, il diritto al rimborso del tributo eventualmente pagato in eccesso, esclusivamente al soggetto cedente in quanto soggetto passivo Iva.

COMMENTO

La sentenza in commento giunge ad una conclusione che appare condivisibile attesa la struttura dell'imposta sul valore aggiunto. Il meccanismo applicativo di tale tributo, come è noto, è costituito da due istituti: la rivalsa e la detrazione.

È grazie all'istituto della rivalsa che è possibile sostenere la tesi per cui il titolare della capacità contributiva non sia colui che la effettua. Questo perché, in virtù della rivalsa, il soggetto passivo dell'Iva versa il tributo all'erario senza sopportarne il peso. Ma non è nemmeno possibile sostenere, senza operare alcuna distinzione, che il titolare della capacità contributiva sia colui che subisce la rivalsa. Non può essere il titolare della capacità contributiva laddove abbia il diritto di detrazione che impedisce, anche in questo caso, che il peso del tributo gravi su colui a cui l'Iva è stata addebitata. L'unico titolare della capacità contributiva è colui il quale subisce la rivalsa e non ha diritto di detrazione (e cioè il consumatore finale oppure il soggetto Iva che effettua operazioni esenti).

Detto tutto ciò si potrebbe pensare che il contribuente, nel caso di specie, avesse diritto al rimborso dell'Iva essendo un soggetto che effettua operazioni esenti e che, quindi, non ha diritto di detrazione.

Il punto è che non è sufficiente essere titolari della capacità contributiva perché l'ordinamento tributario riconosca il diritto al rimborso nei confronti dell'erario. Se vi è uno schema di rapporti soggettivi strutturato in un certo modo, anche il diritto alla restituzione del tributo pagato in eccesso deve ripercorrere tale struttura. Ed allora, se nell'Iva il rapporto con l'erario lo ha il cedente, è evidente che lui (e solo lui) deve poter chiedere il rimborso dell'Iva pagata in eccesso. Se invece al cessionario l'Iva la "chiede", attraverso l'istituto della rivalsa, il cedente, il cessionario avrà certamente il diritto ed ottenere la restituzione dell'Iva pagata in eccesso, ma dovrà rivolgersi al cedente. E siccome si tratta di due "privati", la controversia sarà devoluta al giudice civile.

Tale soluzione non discende, come invece da più parti si ritiene, dal fatto che quello tra cedente e cessionario sia (sarebbe) un rapporto di natura privatistica (di "rapporto di diritto civile" parla ad esempio, impropriamente, tra le tante, Cass. 4101/2025); a parere di chi scrive una tale affermazione non è corretta. Quello tra cedente e cessionario è, per certi versi, un rapporto di natura pubblicistica perché di natura pubblicistica è la rivalsa. La traslazione del tributo sul cessionario avviene mediante un istituto di diritto tributario, previsto come obbligatorio dalla legge, e che sposta la soggettività passiva (intesa come titolarità della capacità contributiva) in capo a chi subisce la rivalsa.

Ma ciò non toglie che la struttura dei rapporti resti, anche per individuare il titolare del diritto al rimborso nei confronti dell'erario, quella delineata dalla disciplina dell'Iva che attribuisce al soggetto che effettua la rivalsa l'obbligo di versare il tributo ed affida ai rapporti tra cedente e cessionario il compito di traslare il peso del tributo sul titolare della capacità contributiva.

È evidente quindi che a poter pretendere la restituzione del tributo versato in eccesso all'erario debba essere chi, appunto, lo ha versato (il cedente). Mentre l'obbligo di restituzione del tributo pagato in eccesso al cedente (dal cessionario), non può che spettare al cedente stesso.

Altra questione è chiedersi se spetti al cessionario il diritto al rimborso laddove non abbia esercitato il diritto di detrazione che successivamente ritenga essere ad esso spettante. In questo caso è evidente che il diritto al rimborso non nasce dal rapporto del cessionario con il cedente, e non ha a che fare con l'Iva addebitata in via di rivalsa, ma è diretta conseguenza di un diritto che fa capo al cessionario: il diritto di detrazione appunto. In questo caso il diritto al rimborso nei confronti del fisco dovrà essere esercitato dal cessionario, come correttamente affermato da Cass. 17169/2015 che tuttavia, essendosi occupata di questo differente profilo, sembra richiamata non del tutto correttamente dalla sentenza in commento (che, se ben comprende chi scrive, non si occupa di un mancato esercizio del diritto di detrazione, ma della richiesta di un'Iva pagata in eccesso perché calcolata dal cedente su una base imponibile asseritamente maggiore di quella prevista dalla legge).

Luca Peverini

Riferimenti normativi: artt. 17 e 18 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 4101/2025 e 17169/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3280/2025, depositata il 23/05/2025, Pres. Cotta, Rel. Scipioni.

Iva – Rimborso – Cessionario – Legittimazione Attiva – Rapporto di Rivalsa – Giurisprudenza di Legittimità – Art. 30-ter d.P.R. 633/1972.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, riformando integralmente la sentenza della CGT di primo grado di Roma n. 13399/2022. La Corte ha, infatti, accolto le doglianze dell'appellante, consistente nel difetto di legittimazione attiva della società cessionaria nell'avanzare istanza di rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria.

Il decisum ruota, in particolare, attorno alla distinzione tra soggetto passivo formale (cedente/prestatore) e soggetto inciso (cessionario/committente). Secondo i giudici, il diritto al rimborso spetterebbe esclusivamente al soggetto che ha versato l'imposta all'Erario nell'esercizio delle proprie liquidazioni periodiche. Ciò troverebbe il suo fondamento, in primo luogo, con riferimento all'art. 30-ter, comma 2 d.P.R. 633/1972, ossia la disposizione volta a rimediare alle ipotesi di imposta non dovuta. Essa, infatti, stabilisce che il cedente può chiedere il rimborso entro due anni dalla restituzione della somma al cessionario. Tale meccanismo preserva la neutralità dell'Iva assicurando che l'Erario verifichi la correttezza della catena impositiva solo attraverso il fornitore.

Tale posizione viene sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità la quale, con la sent. n. 6810 del 14/03/2025 (e prima ancora con l'ord. n. 19837/2023). Stante alla citata pronuncia dei giudici di legittimità, il cessionario non ha titolo per agire direttamente contro il fisco. Ciò perché il rapporto di rivalsa è un fatto interno tra privati, mentre il rapporto tributario si esaurisce tra Stato e fornitore.

I giudici, infine, osservano al riguardo che consentire l'azione diretta del cessionario violerebbe l'ordine procedurale, impedendo all'Amministrazione finanziaria di controllare se il cedente abbia o meno portato in detrazione l'imposta o se l'abbia effettivamente versata, alterando la neutralità del sistema.

COMMENTO

La pronuncia in commento interviene su un nodo cruciale del contenzioso tributario: il perimetro della legittimazione ad agire per il rimborso dell'Iva indebitamente versata. Sul piano normativo, l'intervento del legislativo ha, per un verso, introdotto l'art. 30-ter che limiterebbe l'esercizio del diritto al solo cedente e, per altro verso, ha integrato l'art. 6, comma 6, del d. lgs. n. 471/1997, riconoscendo al cessionario o committente il diritto a detrarre l'Iva erroneamente applicata allorché superiore a quella effettiva, se l'imposta è stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, purché in assenza di frode. Tale condotta, pur essendo censurata con una sanzione amministrativa, consente dunque di rendere

superflua la richiesta di restituzione da parte del cessionario o committente al cedente o prestatore.

Tuttavia, la questione resta di notevole interesse, posta la distinzione dogmatica tra il rapporto tributario di natura pubblicistica e il rapporto di rivalsa di stampo civilistico che connota per un verso il rapporto tra cessionario/committente e cedente/prestatore e quello con l'Erario del cedente/prestatore, la cui corretta qualificazione costituisce un presupposto processuale invalicabile.

A tal fine, la richiamata ord. n. 19837/2023 risulta cristallina nel definire la problematica in esame. In quell'occasione i giudici di legittimità hanno correttamente distinto i rapporti che si profilano in caso di realizzazione di una operazione rilevante ai fini Iva: uno, tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativo al pagamento dell'imposta; un secondo, tra il cedente e il cessionario, concernente la rivalsa; un terzo, tra l'amministrazione e il cessionario, relativo alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa, i quali, peraltro, pur essendo collegati, non interferiscono e, richiamandosi ai precedenti della corte di Giustizia europea (cfr. sent. del 15/03/2007, causa C- 35/05), ove si riconosceva che il sistema nel quale, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente alle autorità tributarie l'Iva può chiederne il rimborso e, dall'altro, l'acquirente di tale bene può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale venditore, è rispettoso dei principi di effettività ed equivalenza nonché di quello di neutralità, cosicché il fruitore dei beni o dei servizi può ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata sperando nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica (Cfr. decisione 15/12/2011, causa C-427/10), hanno escluso la legittimità del cessionario di richiedere il rimborso della maggiore Iva sostenuta direttamente all'Erario.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, allineandosi ai più recenti arresti della Suprema Corte, ribadisce l'imperatività della "catena del tributo", escludendo che il cessionario possa vantare un'azione diretta nei confronti dell'Erario, fatta salva l'attivazione degli strumenti rimediali residuali previsti dal legislatore.

In tal senso, la sentenza in commento ha una significativa "portata di sistema" poiché blinda un orientamento che mira alla certezza dei rapporti giuridici. Infatti, i giudici ribadiscono l'autonomia tra il rapporto tributario (pubblicistico) e quello di rivalsa (privatistico). Il cessionario che ha pagato l'Iva indebitamente non deve rivolgersi all'Erario, ma deve esperire un'azione di ripetizione d'indebito civilistica contro il proprio fornitore.

A tal fine, occorre rilevare come la stessa contribuente si sia allineata a tale orientamento, riconoscendo nella memoria integrativa la forza persuasiva dei nuovi arresti di legittimità.

Massimo Pellecchia

Riferimenti normativi: 30-ter d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. nn. 6810/2025 e 19837/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 3404/2025, depositata il 29/05/2025 - Pres. e Rel. Fraioli.

Iva - Operazioni soggettivamente inesistenti - Detrazione - Onere della prova a carico dell'Amministrazione - Doppio accertamento - Necessità - Automatismi presuntivi fondati sulla sola natura di "cartiera" del fornitore - Insufficienza - Buona fede del cessionario – Rilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di accertamento di operazioni soggettivamente inesistenti – cui consegue il disconoscimento, da parte erariale, della detrazione dell'Iva operata dal cessionario – la mera dimostrazione da parte dell'Ufficio dell'inidoneità operativa del fornitore non è sufficiente a fondare la presunzione della consapevolezza o della colpevole ignoranza del cessionario, dovendosi l'Amministrazione far carico di individuare elementi oggettivi e specifici, attinenti alle concrete

modalità del rapporto commerciale, idonei a rivelare segnali di irregolarità che un imprenditore diligente avrebbe dovuto rilevare.

COMMENTO

La sentenza si iscrive nel consolidato orientamento giurisprudenziale che, in materia di frodi all'Iva, impone un «doppio accertamento» a carico dell'Amministrazione finanziaria che voglia disconoscere la detraibilità del tributo in capo all'imprenditore acquirente di beni e servizi inseriti in un meccanismo di frode.

Al Fisco spetta infatti provare non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del cessionario — o la sua conoscibilità mediante ordinaria diligenza professionale — dell'inserimento dell'operazione in un meccanismo evasivo (Cass. nn. 13324/2025, 16361/2024, 33620/2023; CGUE, C-512/21, §§ 29-33): gli automatismi presuntivi fondati sulla sola natura di «cartiera» del fornitore sono pertanto insufficienti, dovendosi individuare elementi oggettivi e specifici attinenti alle concrete modalità del rapporto commerciale (Cass. nn. 14102/2024, 8130/2025). Solo una volta raggiunta tale dimostrazione, sia pure induttiva, della consapevolezza dell'acquirente, a quest'ultimo spetta addurre elementi che la escludano, configurandosi in questo modo un corretto ed equilibrato riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente.

Nel caso di specie — afferente una compravendita di autovetture — la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha ritenuto che l'Ufficio non avesse adempiuto all'onere probatorio relativo all'elemento soggettivo del cessionario, non avendo fornito elementi idonei a dimostrare che il contribuente, nel compimento dell'operazione, si fosse trovato in presenza di segnali di irregolarità tali da imporre — secondo i criteri dell'operatore diligente e accorto — l'attivazione di verifiche più approfondite sul fornitore. In particolare, i Giudici hanno ritenuto *“non assolto l'onere probatorio da parte dell'Ufficio finanziario che non ha dato prova del disallineamento del prezzo di vendita rispetto a quelli ritenuti normali e per tale motivo potesse scaturire la responsabilità solidale in capo alla società contribuente, cessionaria dei beni”*.

Preme ricordare che, sul piano delle imposte dirette, i costi derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti — purché reali e inerenti — rimangono deducibili anche in caso di consapevolezza del cessionario del meccanismo di frode (Cass. nn. 33114/2024, 4641/2023), a differenza di quanto accade in materia di Iva, dove la buona fede del cessionario assume rilievo determinante.

Michele Marzano

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 17, 19, 21; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 1, lett. a); d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5-bis (come mod. dall'art. 6, l. n. 130/2022); d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44/2012, art. 8; Direttiva 2006/112/CE, artt. 167, 168, 178.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Giustizia UE: sent. 1° dicembre 2022, C-512/21; sent. 18 maggio 2017, C-624/15; sent. 22 ottobre 2015, C-277/14; sent. 18 dicembre 2014, cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13; sent. 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11.

Corte di Cassazione: ordd. nn. 8130/2025, 13324/2025, 14102/2024, 16361/2024, 33620/2023, 21072/2022, 38012/2021, 34531/2021, 2922/2022, 15369/2020; sentt. nn. 33114/2024, 4641/2023, 8480/2022, 4965/2021, 5873/2019, 9851/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3663/2025, depositata il 09/06/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Caridi.

Iva – Accise, dazi e diritti doganali – Rappresentante doganale indiretto – Responsabilità solidale – Normativa domestica e riforma doganale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ritiene infondato l'appello dell'Agenzia delle Dogane e considera che la giurisprudenza della Corte di cassazione si è consolidata nel senso della esclusione della responsabilità doganale indiretto ai fini del pagamento dell'Iva.

Il contenzioso originava da un avviso di accertamento impugnato dalla società, nella sua qualità di rappresentante doganale indiretto, con cui le veniva richiesto il pagamento di maggiori dazi ed Iva all'importazione. I giudici di primo grado accoglievano parzialmente il ricorso, sulla base del principio espresso dalla Cass., sent. n. 23526/2022, per cui l'Iva all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale definita dall'art. 5 del Reg. UE 952/2013 e pertanto del suo pagamento risponde solamente l'importatore e non anche il suo rappresentante, in assenza di specifiche e inequivocche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale (come deciso anche dalla CGUE C-714/20). In sede di appello, pertanto, viene confermata tale impostazione, specificando anche che il convincimento espresso in passato, per cui si prevedeva una responsabilità solidale, sebbene plausibile sotto il profilo sistematico, non è coerente con i principi di certezza affermati dalla Corte di Giustizia UE.

Le pertinenti disposizioni domestiche non contengono infatti alcuna norma espressa in tal senso e infatti essa non è rinvenibile: (a) nel d.P.R. 43/1973 (artt. 34 e 38), non facendo parte l'Iva all'importazione dell'obbligazione doganale; (b) nel d. lgs. 374/1990 (art. 3, co. 2) che contiene una disposizione relativa solamente alle modalità di riscossione e non anche alla responsabilità di specifici soggetti; (c) nel d.P.R. 633/1972 (artt. 1 e 70, co. 1,) che ugualmente attengono solo alla riscossione dell'imposta, senza individuare il soggetto responsabile per il pagamento; (d) nel d.l. 746/1983 (art. 2, co. 1), conv. in l. 17/1984, che attiene alla omessa o falsa dichiarazione di intenti, e non appare quindi applicabile alla fattispecie, non coinvolgendo, in ogni caso, il rappresentante doganale indiretto dell'importatore.

COMMENTO

La sentenza in commento appare di particolare interesse, da un lato per confermare la correttezza della soluzione adottata secondo il quadro legislativo vigente *ratione temporis* e dall'altro per ricordare le recenti modifiche normative intervenute. Infatti, se è vero che le disposizioni rilevanti per la decisione non contenevano una espressa estensione della responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto, al contempo, nell'ambito della riforma del sistema doganale l'Iva acquisisce particolari connotati nelle operazioni di importazione. In particolare, la fonte normativa si rinviene nell'art. 27, co. 2, d. lgs. 141/24: *"Fra i diritti doganali di cui al comma 1 costituiscono diritti di confine, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore aggiunto e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato"*. Pertanto, l'Iva confluisce tra i diritti doganali e nello specifico nei diritti di confine. Le conseguenze sono significative e scardinano la precedente impostazione normativa e interpretativa. Pertanto, per i dazi, come per l'Iva, *in primis* risponderà il dichiarante e, in secondo luogo, il soggetto per conto del quale è fatta la dichiarazione.

Per quanto di interesse per la decisione in commento, fin da subito, si è sostenuto che l'esplicita equiparazione dell'Iva ai dazi deve essere soggetta quantomeno a una lettura restrittiva. Concentrandoci quindi sulla qualificazione dell'Iva e sulle conseguenze applicative, si deve ricordare il recente e felice intervento della Corte costituzionale con la sentenza n. 93/2025 depositata il 3 luglio 2025, dove si legge che *"anche se ora esplicitamente qualificata dal legislatore come diritto di confine, l'Iva all'importazione ha una natura radicalmente diversa dai dazi doganali e tale struttura non può essere incisa dalla suddetta qualificazione. La prima, infatti, a differenza dei secondi, è strutturata sulla base del principio di neutralità fiscale rispetto a tutte le attività economiche, il che implica il diritto per il soggetto passivo di detrarre l'Iva dovuta o assolta a seguito della cessione di beni o di prestazione di servizi. [...] I dazi e le misure a essi equivalenti, invece, sono diritti di confine*

che svolgono funzioni ben diverse, essendo diretti ad aumentare il prezzo di specifiche merci nella prospettiva di proteggere l'economia e il mercato interno nonché ad alimentare le risorse proprie dell'Unione europea".

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72; d.P.R. 43/73; d.l. 746/83, conv. l. 17/84; d. lgs. 374/90; reg. UE 952/13; d. lgs. 141/24.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 93/25.

Corte di Cassazione: n. 23526/22.

CGUE: C-714/20

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3855/2025, depositata il 17/06/2025 – Pres. e Rel. Passero.

Iva – Rimborso – Rimborso del costo della fideiussione – Rimborso degli interessi – Principio di neutralità – Principio di proporzionalità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di rimborsi Iva, ai sensi dell'art. 8, co. 4, della l. 212/2002, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare al contribuente sia i costi sostenuti per le fideiussioni prestate al fine di ottenere il rimborso dell'eccedenza detraibile ai sensi dell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, sia i relativi interessi. Nel caso di specie, la C.G.T. Lazio ha applicato i principi sanciti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale ha stabilito che, qualora il rimborso avvenga oltre un termine ragionevole, il principio di neutralità del sistema Iva richiede la compensazione delle perdite finanziarie tramite il pagamento degli interessi di mora (CGUE, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12), calcolati a decorrere dal giorno in cui si sarebbe dovuto ordinariamente effettuare il rimborso (CGUE, ord. *Kovozber*, C-120/15; *Nidera*, C-387/16; *Glencore*, C-254/16; *Agrobet*, C-446/18; *SoleMizo Zrt*, C-13/18; *CS-Technorent*, C-844/19).

COMMENTO

La sentenza in commento si colloca nel solco della consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui l'art. 8, co. 4, l. 212/2000 impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fideiussioni richieste dal contribuente per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. La disposizione in commento ha natura immediatamente precettiva e attribuisce al contribuente un diritto soggettivo perfetto alla tutela della sua integrità patrimoniale che non incontra ostacolo nella mancata adozione del regolamento ministeriale d'attuazione previsto dal successivo co. 6 (Cass., n. 20024/2023; n. 5508/2020).

L'art. 8, co. 4, l. 212/2000 individua compiutamente gli elementi costitutivi del credito e vincola l'Amministrazione finanziaria a restituire le somme corrispondenti, senza margini di discrezionalità (Cass. n. 19751/2013; n. 33487/2023).

La Corte di cassazione sottolinea come il diritto al rimborso abbia una portata generale, funzionale a preservare l'integrità patrimoniale del contribuente laddove la pretesa impositiva risulti infondata ovvero, come nel caso di specie, venga accertata la legittimità della richiesta di rimborso del credito Iva.

Con particolare riferimento al rimborso degli interessi, la giurisprudenza unionale scancisce che il rimborso deve essere effettuato, entro un termine ragionevole e, in ogni caso, non può comportare rischi finanziari a carico del soggetto passivo (*Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10).

Ne discende che, qualora il rimborso avvenga oltre il termine ragionevole, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'Iva richiede il riconoscimento in capo al contribuente degli

interessi a titolo di compensazione del sacrificio subito (CGUE, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12).

Pertanto, anche quando il ritardo derivi da legittime attività istruttorie dell'Amministrazione, il principio di proporzionalità esige che tale sacrificio sia compensato mediante la corresponsione di interessi a decorrere dal momento in cui il rimborso avrebbe dovuto essere ordinariamente disposto (CGUE, *Kovozber*, C-120/15; *Nidera*, C-387/16; *Glencore*, C-254/16; *Agrobet*, C-446/18; *SoleMizo Zrt*, C-13/18 e *CS-Technorent*, C-844/19).

Alice Gargagli

Riferimenti normativi: art. 8, l. 212/2000; art. 38-bis d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: CGUE: Rafinăria Steaua Română, C-431/12; Kovozber, C-120/15; Nidera, C-387/16; Glencore, C-254/16; Agrobet, C-446/18; SoleMizo Zrt, C-13/18; CS-Technorent, C-844/19; Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10; Corte di Cassazione: nn. 19751/2013; 5508/2020; 20024/2023; 33487/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3869/2025, depositata il 18/06/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Briguori.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Società cartiera – Indebita detrazione da parte del cessionario – Dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della natura di “cartiera” della società cedente - Insufficienza per dimostrare la consapevolezza da parte del cessionario dell'illiceità dell'operazione - Detrazione dell'Iva – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'ambito di operazioni soggettivamente inesistenti, la dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della natura di “cartiera” della società cedente non è di per sé sufficiente a dimostrare la consapevolezza da parte del cessionario dell'illiceità dell'intera operazione. Di conseguenza, il cessionario conserva il diritto alla detrazione dell'Iva.

COMMENTO

Nell'ambito delle operazioni soggettivamente inesistenti, è consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale deve dimostrare la conoscenza (o conoscibilità) da parte del cessionario di una frode Iva consumata “a monte” nella catena commerciale.

La Cassazione ha chiarito che, qualora si discuta sul corretto esercizio del diritto alla detrazione Iva in relazione a fatture di acquisto emesse da fornitori privi di una reale organizzazione (o da meri soggetti interposti), l'Ufficio è tenuto a provare non solo l'oggettiva fittizietà del soggetto interposto, ma anche la consapevolezza del cessionario di partecipare ad operazioni inserite in un meccanismo fraudolento. Solo ove tale prova venga fornita, l'onere probatorio si trasferisce sul contribuente, il quale deve dimostrare di avere adottato la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità in rapporto alle circostanze concrete (Cass. n. 14102/2024).

In termini analoghi, la giurisprudenza unionale ha costantemente affermato che, nei casi di frodi Iva poste in essere dal cedente, il diritto alla detrazione può essere negato al cessionario solo se quest'ultimo abbia partecipato come complice alla frode stessa.

In particolare, la Corte di Giustizia ha precisato che, per di negare il diritto alla detrazione, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a dimostrare che l'operazione si inserisce nell'ambito di una frode, ma deve (i) identificare gli elementi a fondamento della frode stessa e provarne le relative condotte, nonché (ii) dimostrare che il cessionario abbia partecipato attivamente alla frode o che quantomeno sapeva, o avrebbe dovuto sapere, della frode.

Tuttavia, secondo i giudici comunitari, non può gravare sul cessionario l'onere di effettuare controlli o verifiche sul cedente eccessivamente complesse o difficoltose, non essendo dette

verifiche di sua competenza e non essendo il cessionario dotato di poteri istruttori specifici (CGUE Global Ink Trade Kft, C-537/22).

Alice Gargagli

Riferimenti giurisprudenziali: CGUE: Global Ink Trade Kft, C-537/22; Corte di Cassazione: n. 14102/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4484/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Iva – Mancata apposizione del visto di conformità (art. 10 del d.l. n. 78 del 2009) – Credito esistente – Compensazione del credito Iva – Violazione formale sanzionabile in misura fissa (art. 8 d.lgs. 471/1997) – Prevalenza dell’indirizzo nomofilattico su prassi amministrativa.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza in esame – chiamata a pronunciarsi sulla disciplina sanzionatoria applicabile nei casi di mancata apposizione del visto di conformità ai fini Iva – ha respinto l’appello dell’Agenzia delle Entrate, confermando integralmente la decisione di primo grado. Il Collegio ha qualificato l’assenza del visto di conformità come una violazione di natura formale, sanzionabile in misura fissa ai sensi dell’art. 8, comma 1, del d.lgs. 471/1997.

Il presupposto sostanziale della ripresa per indebito utilizzo in compensazione è l’inesistenza del credito sotto i profili di certezza, liquidità ed esigibilità; l’irregolarità del visto di conformità integra un vizio meramente formale, inidoneo ex se a configurare un omesso versamento.

Nel caso di specie, il Collegio si conforma all’indirizzo di legittimità (Cass., ord. 26 febbraio 2020, n. 5289), secondo cui il visto di conformità ha funzione di controllo anticipato sulla spettanza del credito; la sua omissione, se il credito è sostanzialmente esistente, è inidonea a incidere su base imponibile e debenza del tributo e va, pertanto, qualificata come violazione meramente formale.

Trova altresì conferma il principio secondo cui, in caso di contrasti tra prassi amministrativa e interpretazione giudiziale, il giudice è soggetto solo alla legge (art. 101 Cost.) e deve attenersi all’indirizzo espresso dalla Corte di cassazione, in virtù della sua funzione nomofilattica.

Ne consegue l’irrelevanza della prassi dell’amministrazione finanziaria a cui si appella l’Ufficio per sostenere l’applicazione della sanzione di cui all’art. 13, co. 4, del d.lgs. 18.12.1997, n.471, pari al 30% dell’importo del credito indebitamente compensato, nonché gli interessi di cui all’art. 20 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

COMMENTO

La questione della qualificazione sanzionatoria della mancata applicazione del visto di conformità, di cui all’ art. 10 del d.l. n. 78 del 2009, va letta tenuto conto degli artt. 13, co. 4, (30% per utilizzi in violazione delle modalità di legge) e 8, co. 1, del d.lgs. 471/1997 (violazioni formali). L’Agenzia, nell’argomentare la propria tesi, sostiene che il visto di conformità non sia mero orpello formale, ma architrave del presidio anti-abuso, comportando una violazione sanzionabile ai sensi del soprarichiamato art. 13, co.4, d. lgs. 471/1997. Il giudice di secondo grado, al contrario, fonda la propria decisione su un accertamento fattuale di carattere decisivo: il credito è esistente. In tale scenario, la mancanza del visto non pregiudica i controlli (che possono svolgersi ex post) e non altera il debito/credito di imposta; pertanto, la violazione si qualifica come formale, con irrogazione della sanzione in misura fissa. Questa impostazione è coerente con l’indirizzo di legittimità di cui all’ordinanza Cass. ord. n. 5289/2020, la quale qualifica il visto come controllo anticipato sulla spettanza, la cui omissione – a credito esistente – resta inidonea a ledere la posizione erariale, se non sul piano meramente procedurale.

L'impostazione della Corte è ulteriormente corroborata da rilevanti argomenti sistematici: equiparare "assenza del visto" e "omesso versamento" comporterebbe un'irragionevole uniformazione di condotte eterogenee per lesività: la sanzione per omesso versamento è reazione tipica a fatti che incidono sulla riscossione; la carenza di visto attiene alla regolarità procedurale della compensazione, non al rapporto d'imposta. In tale ottica, la soluzione accolta dal giudice preserva la proporzionalità del sistema sanzionatorio.

La linea argomentativa risulta oggi ancor più solida alla luce della recente ordinanza Cass., Sez. V, 5 marzo 2026, n. 4917, che chiarisce come, in presenza di un credito Iva reale, certo e spettante, l'irregolarità del visto – sia essa mancanza, tardività o infedeltà – non possa essere equiparata all'omesso versamento, poiché non incide sulla determinazione dell'imposta né comprime le prerogative di controllo dell'Amministrazione

La CGT del Lazio, inoltre, nella motivazione, rigetta l'impostazione dell'Ufficio, rilevando come quest'ultimo si fosse limitato a richiamare esclusivamente argomenti tratti dalla prassi amministrativa, senza confrontarsi con orientamenti giurisprudenziali pertinenti. Il Collegio ribadisce, invece, che il giudice tributario di merito è tenuto a conformarsi all'indirizzo del giudice nomofilattico, il quale – in quanto espressione del diritto vivente – prevale sulle circolari e sugli atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria.

L'appello erariale, volto ad attribuire al visto una funzione sostanziale, finisce così per confondere il piano dell'utilizzabilità con quello della spettanza, sovrapponendo fattispecie tra loro eterogenee. La CGT del Lazio, richiamando il ruolo nomofilattico della Cassazione, ristabilisce l'assetto sistematico corretto e offre un criterio operativo chiaro per la prassi applicativa.

Alessandra Savini
Martina Lemme

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997; d.l. 78/2009; d.lgs. 471/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5289/2020; 4917/2026.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5471/2025, depositata il 11/09/2025 – Pres. e Rel. Greco.

Iva – Rimborso – Diritto del cessionario ad agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il cessionario non è legittimato a richiedere direttamente all'Agenzia delle entrate il rimborso dell'Iva.

COMMENTO

Con la sentenza in esame la Corte si è correttamente uniformata al diritto vivente in ordine all'insussistenza in capo al cessionario del diritto di agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'A.F.

A partire dal precedente Cass. n. 23288 del 2018, la S.C. distingue ormai due fattispecie: da un lato, quella relativa alla posizione del soggetto che esercita il diritto alla detrazione dell'imposta versata nell'operazione di acquisto a monte (ossia, in caso di eccedenza a credito, ne chiede il rimborso con la dichiarazione fiscale); dall'altro, quella relativa al soggetto che ha assolto l'Iva in rivalsa nei confronti del soggetto passivo (emittente la fattura) e che, sul presupposto del parziale o totale pagamento indebito di detta somma (in quanto l'imposta liquidata in fattura non era dovuta, del tutto, in quanto l'operazione era esente o non imponibile, oppure in parte errata, in quanto era stata applicata un'aliquota maggiore), ne chiede la restituzione direttamente al fisco anziché al soggetto passivo.

Il presupposto della prima fattispecie, che consente un'azione diretta dinanzi all'A.f. per il rimborso dell'Iva, è l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, che inerisce al meccanismo stesso dell'imposta e si fonda proprio sull'esistenza di un'imposta dovuta.

Il presupposto della seconda, invece, è il diritto al rimborso, ancorato all'esistenza di un versamento indebito alle autorità tributarie, da parte di un soggetto passivo, di una somma a titolo di Iva.

Ancora secondo Cass. n. 23288 del 2018 alla base del diritto alla ripetizione è il carattere indebito dell'Iva, di modo che l'onere economico che deriva da tale versamento venga neutralizzato nei confronti di tale soggetto passivo (*in terminis*, Corte giust. UE, 14 giugno 2017, causa C-38/16, *Compass Contract Services Ltd*).

Con giurisprudenza ormai consolidatasi negli ultimi anni (da ultimo Cass. nn. 6810 del 2025 e 19837 del 2023), la S.C. distingue ormai una fascia di rapporti: uno, tra l'A.f. ed il cedente, relativo al pagamento dell'imposta; l'altro, tra il cedente ed il cessionario, concernente la rivalsa; un terzo ancora, tra l'ente impositore ed il cessionario, relativo alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Tali rapporti, pur essendo collegati, non interferiscono.

Ciò che importa, nell'esercitare gli Stati membri la facoltà di stabilire i requisiti al ricorrere dei quali le domande di rimborso possono essere presentate, è che siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione (così, tra le tante, Corte Giust. UE, 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, causa C- 35/05, punto 37).

Nel prisma dei delineati principi il giudice unionale ha ricostruito il sistema dell'IVA nel senso che, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente al fisco l'IVA può chiederne il rimborso; dall'altro, l'acquirente di tale bene può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del venditore. Nei suesposti termini, il sistema IVA è stato correttamente ritenuto rispettoso dei suddetti principi nonché di quello di neutralità (Corte Giust. UE, causa C-35/05, cit., punti 38 e 39).

Il fruitore dei beni o dei servizi può, di conseguenza, ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata sperando nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di valenza civilistica (così, in tema IVA, Corte Giust. UE, 15 dicembre 2011, *Banca popolare antoniana veneta*, causa C-427/10, punto 42; in tema di accise, v. Corte Giust. UE, 20 ottobre 2011, causa C-94/10, *Danfoss*, punto 39).

Soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie (come nel caso di fallimento del venditore secondo quanto chiarito da Corte Giust. UE, 26 aprile 2017, causa C564/15, *Farkas*, punto 57; Id., 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, *KollroB e Wirti*, punto 66).

Giuseppe Maria Cipolla

Riferimenti normativi: direttiva CE 28 novembre 2006 n. 112; d.P.R. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Giust. UE, 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, KollroB e Wirti; Corte giust. UE, 14 giugno 2017, causa C-38/16, Compass Contract Services Ltd; Corte Giust. UE, 26 aprile 2017, causa C564/15, Farkas; Corte Giust. UE, 15 dicembre 2011, Banca popolare antoniana veneta, causa C-427/10; Corte Giust. UE, 20 ottobre 2011, causa C-94/10, Danfoss; Corte Giust. UE, 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, causa C- 35/05; Corte di Cassazione, sez. V, 14 marzo 2025, n. 6810; Corte di Cassazione, sez. V, 12 luglio 2023, n. 19837; Corte di Cassazione, sez. V, 27 settembre 2018, n. 23288.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5533/2025, depositata il 18/09/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Terranova.

Iva – Compensazione crediti/debiti – Contratto di accollo – Applicabilità art. 8 l. 212/2000 – Divieto dl 124/2019 – Efficacia retroattiva – Anno d'imposta 2018 – Accoglimento appello – Compensazione spese.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il principio della compensazione tributaria previsto dall'art. 8 della legge 212/2000 va interpretato in senso evolutivo e sostanzialistico, riconoscendo, prima dell'introduzione del divieto di cui al d.l. 124/2019, la possibilità di estinguere obbligazioni fiscali anche in presenza di contratti di accollo, purché siano garantite trasparenza e tracciabilità delle operazioni. La compensazione tra debiti e crediti fiscali opera solo nei limiti tassativamente previsti dalla legge, a tutela della certezza dei rapporti tributari e della regolarità dei versamenti; non è ammessa un'estensione analogica oltre i casi disciplinati. Il divieto introdotto nel 2019 non ha efficacia retroattiva e non incide sulle operazioni pregresse, con conseguente tutela dell'affidamento del contribuente. È valorizzata la necessità di un contraddittorio effettivo e di motivazioni adeguate da parte dell'Amministrazione, nonché la corretta lettura della documentazione di accollo e della legittimazione dei soggetti coinvolti.

COMMENTO

La sentenza in esame affronta la delicata questione della legittimità della compensazione di crediti Iva in presenza di un contratto di accollo, con particolare riferimento all'annualità 2018 e alla disciplina applicabile *ratione temporis*. La società contribuente aveva impugnato la cartella di pagamento emessa a seguito di liquidazione automatizzata, contestando il disconoscimento di un credito Iva utilizzato in compensazione tramite accollo da parte di un terzo (accollante). L'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto non spettante tale credito, in quanto non risultante dalle dichiarazioni precedenti e, soprattutto, in quanto la compensazione era stata effettuata da soggetto diverso dal debitore originario, in violazione dell'art. 17 d.lgs. 241/1997.

La Corte di secondo grado ha accolto l'appello della società, valorizzando la portata innovativa dell'art. 8 della l. 212/2000 (Statuto del contribuente), che ammette l'estinzione delle obbligazioni tributarie tramite compensazione e consente l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del debitore originario. La Corte sottolinea come la compensazione, anche in ambito tributario, abbia conosciuto una progressiva espansione, culminata con l'introduzione dell'art. 8 citato, che ha attenuato il vincolo della coincidenza soggettiva tra creditore e debitore prevedendo espressamente al comma 2 che "È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario."

Sul fronte civilistico, come viene evocato anche dai giudici di appello, la situazione è diversa, in quanto è richiesta ai fini della compensazione la coincidenza tra debitore e creditore. La necessità di questa coincidenza la si desume dal dettato dell'art. 1241 c.c., che stabilisce che "quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, ciascuna può opporre in compensazione il debito con il credito, purché entrambi siano liquidi ed esigibili", così come la si desume anche dal successivo art. 1242 c.c., che prevede che la compensazione estingue i debiti fino alla concorrenza dell'importo minore "dal giorno in cui si sono trovate riunite nelle due persone la qualità di creditore e di debitore reciproco". La necessaria coincidenza tra soggetti esclude la possibilità di compensazione in caso di accollo, posto che in detta ipotesi non è integrato il requisito della reciprocità tra le stesse persone richiesto dalla disciplina civilistica della compensazione.

Sulla base di questo quadro normativo, la Corte di Giustizia del Lazio, nella sentenza in rassegna, valorizza la propria decisione di ritenere, nel caso di specie, ammissibile la compensazione in presenza di accollo, richiamando a conforto la giurisprudenza di Cassazione (Cass. 23787/2010 e Cass. 22872/2006), nella quale è affermata la portata

innovativa dell'art. 8 della legge 212/2000 e la sua immediata operatività, anche in assenza dei regolamenti attuativi e, quindi, nonostante la natura "programmatica" della norma da un punto di vista formale.

Nella sentenza viene anche dato atto di come a conclusioni diverse sia addivenuta la prassi amministrativa, che nella Risoluzione n. 140/E/2017, ha chiarito che, secondo l'ordinamento tributario, l'accollo non comporta la liberazione del debitore originario e non trasforma l'accollante in contribuente, ma lo qualifica come coobbligato in forza di titolo negoziale. Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, in assenza di una specifica previsione normativa, la compensazione tra debiti accollati e crediti dell'accollante non è consentita.

Ebbene ciò che rende questa sentenza qui in commento interessante è la scelta di aderire alla linea sostanzialistica- che privilegia l'effettività del rapporto obbligatorio e la funzione di semplificazione della compliance tributaria- assunta anche nell'ottica di favorire la collaborazione tra contribuente e amministrazione e di garantire la certezza dei rapporti tributari.

Scelta che è stata fatta pur nella dichiarata consapevolezza e considerazione dell'esistenza di una posizione contraria assunta dalla prassi e di una incertezza normativa legata, da un canto, alla lettura controversa dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000 e, dall'altro, all'introduzione di un divieto espresso ex lege, seppure con decorrenza dal 2019.

Il punto fermo dal quale i giudici non hanno inteso muoversi e sul quale hanno fondato il proprio convincimento è rappresentato dal fatto che solo con il dl 124 del 2019, il divieto è stato elevato a rango normativo ed è stata sancita in via definitiva la preclusione per l'accollante di compensare debiti altrui con crediti fiscali propri.

Nella pronuncia in commento viene comunque evidenziata la necessità di presidiare la prova della legittimazione dell'accollante, la correlazione tra versamenti e debiti, l'assenza di intenti elusivi e la trasparenza dei flussi, al fine di neutralizzare contestazioni automatizzate e riportare la verifica sul piano sostanziale.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: art. 8 l. 212/2000; art. 17 d.lgs. 241/1997; d.l. 124/2019; d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione nn. 23787/2010 e 22872/2006.

Prassi: Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 140/E/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5805/2025, depositata il 30/09/2025 – Pres. Palillo e Rel. Vivarelli.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Commercio autoveicoli – Società “evasore totale” – Onere della prova – Pagamenti tracciati – Regolarità contabile – Inerenza e buona fede – Insufficienza presunzioni – Art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992 – Accoglimento dell'appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di Iva, l'Amministrazione finanziaria che contesta l'indebita detrazione dell'imposta per operazioni soggettivamente inesistenti ha l'onere di dimostrare, ai sensi dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, la consapevolezza o la partecipazione del contribuente alla frode, non potendo fondare la ripresa a tassazione su mere affermazioni circa la natura di “evasore totale” del fornitore.

La regolare registrazione delle fatture, la tracciabilità dei pagamenti mediante bonifico e la coerenza tra documentazione contabile e flussi finanziari costituiscono elementi idonei a escludere la fittizietà dell'operazione, in assenza di prova concreta della consapevole partecipazione del cessionario al meccanismo fraudolento.

COMMENTO

Nell'accogliere l'appello della contribuente, la Corte affronta il tema della detraibilità dell'Iva in presenza di contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti nel settore del commercio di autoveicoli.

Il Collegio censura l'impostazione dell'Ufficio, fondata essenzialmente sulla qualificazione del fornitore quale "evasore totale" e sulla presunta interposizione fittizia, rilevando l'assenza di un adeguato riscontro probatorio in ordine alla partecipazione consapevole della società acquirente alla frode.

Particolare rilievo viene attribuito alla congruenza tra le fatture emesse, la loro regolare registrazione nei registri Iva e la tracciabilità dei pagamenti effettuati mediante bonifici bancari nella medesima frazione temporale. La Corte evidenzia come tali elementi, unitamente alla coerenza tra acquisti e successive rivendite, siano idonei a dimostrare la reale esecuzione delle operazioni, in difetto di specifiche prove contrarie.

La pronuncia si pone in linea con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità e unionale secondo cui, nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare non solo l'inesistenza soggettiva dell'operazione, ma anche la consapevolezza del cessionario circa l'inserimento dell'operazione in un meccanismo fraudolento, non potendo la mera irregolarità fiscale del fornitore determinare automaticamente il disconoscimento del diritto alla detrazione.

La decisione valorizza il principio di neutralità dell'Iva e la centralità dell'onere probatorio gravante sull'Ufficio, escludendo che incongruenze meramente formali o ricostruzioni contabili non coerentemente dimostrate possano legittimare la ripresa a tassazione.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e 54.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. nn. 27566/2018; 5873/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6020/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Capuzzi.

Iva – Frode carosello – Operazioni oggettivamente/soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Diligenza qualificata del cessionario – Documentazione formale irrilevante – Rigetto appello contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio conferma il rigetto del ricorso e respinge l'appello avverso la sentenza n. 120/2024 della CGT di primo grado di Roma. L'accertamento – originato da una verifica seguita all'autodenuncia di un operatore del settore pubblicitario – ha contestato la partecipazione della società ricorrente a un meccanismo di frode c.d. 'carosello' incentrato sulla compravendita di servizi pubblicitari tra 'service editor', concessionaria e editori, con applicazione alternata delle aliquote Iva del 22% e del 4% e successiva estinzione circolare dei reciproci debiti/crediti. Secondo il Collegio, le operazioni risultano prive di effettività: l'Ufficio ha ricostruito una sequenza transazionale chiusa, priva di riscontri operativi, idonea a generare artificiosamente un credito Iva del 18% in capo alla concessionaria. Le dichiarazioni rese in sede penale dal presunto 'dominus' dell'operazione, hanno confermato, poi, che l'intero circuito era finalizzato esclusivamente alla creazione del vantaggio Iva da ripartire tra i soggetti coinvolti. Gli elementi difensivi (fotografie di poster pubblicitari, regolarità formale di fatture, pagamenti e scritture) non sono stati ritenuti idonei a dimostrare l'effettività delle prestazioni né la loro riferibilità alla Stone S.r.l. Conseguentemente, la Corte ha confermato il recupero di imposta, interessi e sanzione unica, con condanna alle spese di lite.

COMMENTO

La pronuncia si colloca nel solco delle decisioni che riconducono il fenomeno delle frodi carosello entro confini interpretativi ormai maturi, dove la netta prevalenza della sostanza sulla forma consente al giudice tributario di disvelare la reale architettura economica delle operazioni contestate. La Corte osserva come l'intero impianto negoziale presenti una coerenza interna tale da escludere qualsiasi residua plausibilità commerciale: la triangolazione dei servizi pubblicitari, l'alternanza delle aliquote e la chiusura dei reciproci debiti tramite compensazione costituiscono, nel loro insieme, un sistema chiuso, incapace di generare un'utilità diversa dal vantaggio fiscale indebitamente conseguito.

È proprio questa 'inutilità economica', elevata a dato sintomatico dalla giurisprudenza di legittimità, a fungere da discriminante tra operazioni solo formalmente documentate e operazioni realmente avvenute. La Cassazione ha, infatti, ripetutamente chiarito che la mera regolarità formale della documentazione non basta a fondare il diritto alla detrazione quando gli elementi indiziari rivelano un quadro di inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni (si pensi a Cass., sez. trib., n. 2160/2024). In tali casi, l'Amministrazione può legittimamente ricorrere a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, mentre il contribuente resta onerato della prova contraria dell'effettività.

Nel caso di specie, la Corte si sofferma anche sulla posizione del cessionario e sulla sua responsabilità in ordine alla verifica dei propri interlocutori commerciali. Tale profilo è decisivo nelle ipotesi di inesistenza soggettiva: come ribadito nelle ordinanze Cass. n. 26374/2025 e n. 22510/2025, la consapevolezza – o anche soltanto la conoscibilità – dell'inserimento dell'operazione in un disegno fraudolento comporta la perdita del diritto alla detrazione Iva. Il parametro di riferimento non è quello dell'uomo qualunque, ma dell'operatore economico diligente, dotato di competenze professionali adeguate alla natura dell'attività svolta.

L'impianto motivazionale della sentenza si innesta coerentemente nel quadro tracciato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea a partire dalla celebre sentenza Kittel (cause riunite C-439/04 e C-440/04), secondo cui il soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio comportamento, a una frode Iva, deve essere considerato privo del diritto alla detrazione. In tale prospettiva, l'adesione alla frode non richiede un coinvolgimento attivo: è sufficiente una condotta negligente che, alla luce delle circostanze del caso, avrebbe richiesto un'attività di verifica più attenta.

Il Collegio affronta, inoltre, un profilo spesso equivocado nelle difese dei contribuenti operanti nel settore pubblicitario: il richiamo all'aliquota Iva ridotta del 4% prevista per l'editoria. La Corte chiarisce che il regime monofase ex art. 74, dPR 633/1972 riguarda i prodotti editoriali e non può essere esteso ai servizi pubblicitari, che restano soggetti al regime ordinario. Invocare la differenza di aliquota come giustificazione del differenziale di imposta non solo non dissipa i dubbi sull'effettività delle operazioni, ma anzi evidenzia la finalità elusiva del meccanismo.

Merita attenzione anche la questione dell'utilizzo, nel processo tributario, delle dichiarazioni rese in ambito penale. La Corte ribadisce che, nell'ottica del doppio binario, tali dichiarazioni costituiscono elementi indiziari pienamente valutabili dal giudice tributario, purché riferibili al rapporto d'imposta e non acquisite in violazione delle garanzie previste dal codice di rito. Nel caso concreto, le confessioni del presunto artefice del sistema fraudolento costituiscono un tassello coerente del mosaico probatorio, che le produzioni documentali della contribuente non sono state in grado di incrinare.

In conclusione, la sentenza offre un quadro organico e rigoroso della frode carosello, valorizzando sia l'analisi economica del fatto sia i criteri probatori consolidati dalla giurisprudenza. L'esito – il rigetto dell'appello e la conferma del recupero impositivo – si presenta dunque come la naturale conseguenza della ricostruzione sostanziale dell'operazione, che rivela un disegno fraudolento non neutralizzabile dalla mera esibizione di documenti formalmente regolari.

Riferimenti normativi: dPR 26 ottobre 1972, n. 633: artt. 19, 21, 54; art. 74, comma 1, lett. c); dPR 29 settembre 1973, n. 600: art. 39, comma 1, lett. d); d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: art. 7, comma 5-bis; direttiva 2006/112/CE (Iva).

Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04 (Kittel); Cass., sez. trib., n. 2160/2024 – Presunzioni e inesistenza oggettiva delle operazioni; Cass., sez. V, ord. n. 26374/2025 – Onere probatorio sulla conoscenza della frode; Cass., sez. V, ord. n. 22510/2025 – Diligenza qualificata del cessionario; Cass., sez. trib., n. 3488/2024 – Presunzioni e ricostruzione sostanziale dei fatti; CTP Milano, sent. n. 4404/2021 – Inesistenza e funzione dell'accollo in operazioni collegate

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6222/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Iva – Diritto alla detrazione – Consapevole partecipazione al meccanismo fraudolento del fornitore - Indetraibilità – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

La contribuente riassumeva il giudizio definito con sentenza della CTR del Lazio n. 2578/2017, cassata con rinvio dalla Corte di Cassazione con ordinanza n. 700/2024.

Nel I grado di giudizio, la CTP aveva respinto il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale l'ufficio aveva recuperato a tassazione un'Iva ritenuta indetraibile poiché la contribuente avrebbe consapevolmente partecipato al meccanismo fraudolento posto in essere dal fornitore che, pur avendo percepito l'imposta in via di rivalsa, ne aveva omesso il versamento all'Eriario.

La CTR riformava la sentenza e annullava integralmente l'accertamento.

L'Amministrazione finanziaria ricorreva alla Suprema Corte sostenendo che la CTR avrebbe operato una valutazione atomistica e non complessiva degli indizi valorizzati dall'Ufficio ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva.

La Corte di Cassazione accoglieva il ricorso e cassava con rinvio.

Riassunto il giudizio, la contribuente ribadiva l'infondatezza della pretesa, sostenendo l'inesistenza di qualsiasi consilium fraudis e l'effettività delle prestazioni rese dal suo fornitore. L'Agenzia delle Entrate si costituiva insistendo per la conferma della legittimità dell'atto impositivo.

I giudici di appello confermavano la legittimità del recupero Iva operato dall'Ufficio “alla luce del complessivo quadro probatorio e dei principi fissati dalla Suprema Corte”.

COMMENTO

Oggetto del presente giudizio sono due profili:

- il primo riguarda la detraibilità dell'Iva nel caso di una partecipazione consapevole ad un meccanismo evasivo (ad. es. frode carosello).

- Il secondo, che nel nostro caso costituisce l'elemento principale, è la prospettazione di come debba essere valutato un contesto probatorio ai fini della prova della consapevolezza partecipativa.

Per quanto riguarda il primo profilo, è ormai giurisprudenza consolidata che la partecipazione consapevole a una frode fiscale comporti l'indetraibilità dell'Iva.

In particolare il diritto alla detrazione dell'IVA è negato quando, sulla base di elementi oggettivi, risulta che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza richiesta a un operatore economico accorto, che l'operazione si inseriva in una frode fiscale (per tutte Cass. Ord. n. 11713/2024; Cass. Ord. n. 14102/2024; Cass. sent. n. 9588/2019; Corte di Giustizia UE, sentenza 13 febbraio 2014, causa C-18/13).

In questo contesto è pacifico altresì che l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di provare sia la fittizietà dell'operazione sia la consapevolezza (o la conoscibilità) del destinatario della fattura rispetto alla frode.

Eguale pacifico è che l'onere della prova possa essere adempiuto anche tramite presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (Cass. sent. n. 10036/2018; Cass. sent. n. 27718/2013). Una volta assolto tale onere, si verifica una inversione dell'onere della prova di talché spetterà al contribuente dimostrare di aver adottato tutte le cautele ragionevoli per evitare di essere coinvolto nella frode stessa (Cass. Ord. n. 2800/2025).

Sulla stessa linea la Corte di Giustizia UE per la quale il diritto alla detrazione IVA può essere negato solo se l'Amministrazione dimostra che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si inseriva in una frode (Corte di Giustizia UE, cause C-439/04 e C-440/04; C-285/11; C-642/11; C-18/13; C-277/14).

Si osserva infine che neppure è richiesto che l'Ufficio provi che il contribuente abbia partecipato attivamente alla frode essendo sufficiente la consapevolezza o la colpevole ignoranza.

Pertanto la consapevole partecipazione a una frode fiscale, rilevante come tale anche solo per colpevole ignoranza, comporta l'indetraibilità dell'Iva, con onere probatorio a carico dell'Amministrazione e successivo diritto del contribuente di provare la propria buona fede e diligenza.

Emerge a questo punto la rilevanza del secondo profilo affrontato dai giudici di II grado, oggetto specifico della cassazione con rinvio da parte della Suprema Corte: come debba essere espletata la valutazione degli elementi indiziari esposti nell'atto accertativo, in questo caso ai fini della verifica della "partecipazione" o meno all'attività fraudolenta, nei termini prima espressi.

Infatti l'Amministrazione finanziaria ricorreva alla Suprema Corte sostenendo che la CTR, nel rigettare il suo appello, avrebbe operato una valutazione atomistica e non complessiva degli indizi valorizzati dall'Ufficio ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva.

Ed i giudici di appello investiti dalla riassunzione, attraverso la documentazione in atti, applicando i principi enunciati dall'ordinanza di rinvio, hanno ritenuto gli elementi indiziari valorizzati dall'Ufficio, nel loro insieme e alla luce dei canoni di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c. – idonei a fondare la presunzione semplice della partecipazione consapevole della contribuente al meccanismo evasivo.

A tal fine consideravano il fatto che dalla documentazione sarebbero emersi una serie di elementi (comune appartenenza dell'appellante e del suo fornitore, ad uno stesso gruppo; sostanziale sovrapposizione di soggetti apicali all'interno delle due società nel periodo antecedente e contiguo ai fatti di causa; mancanza di autonome procedure di controllo interne; fatture emesse dal fornitore con descrizioni estremamente generiche e prive di dettaglio tecnico-economico; richiami contrattuali non coerenti e in parte riferiti a rapporti anteriori; contratto di servizi sottoscritto in copia da soggetto privo della rappresentanza legale dell'appaltatore alla data indicata; mancata verifica dell'effettivo adempimento fiscale del fornitore) complessivamente idonei a rafforzare la presunzione di consapevolezza o quanto meno di colpa grave.

Vengono altresì indicati altri profili indiziari che non convincono nel quadro probatorio complessivo (coincidenza di utenze telefoniche e di strutture amministrative tra le due società non giustificata da ragioni organizzative autonome) pertanto costituenti ulteriore indizio di interconnessione operativa e di permeabilità gestionale, indicativi della piena conoscenza, da parte dell'appellante, della situazione fiscale del suo fornitore.

Dunque gli elementi indiziari intesi globalmente avrebbero costituito elemento qualificante di conoscibilità della frode.

Si deve qui osservare che la "valutazione complessiva e non atomistica degli indizi" si riferisce al principio secondo cui gli elementi indiziari raccolti dall'Amministrazione finanziaria

debbano essere valutati nel loro insieme e non singolarmente, al fine di fondare presunzioni semplici, idonee a giustificare un accertamento.

In merito la Corte di Cassazione ha più volte affermato che gli indizi devono essere valutati globalmente, poiché solo la loro considerazione complessiva può conferire ai requisiti di gravità, precisione e concordanza la forza probatoria richiesta dall'art. 2729 c.c. (Cass. n. 13169/2022). La valutazione atomistica, cioè isolata dei singoli indizi, non è sufficiente a fondare una presunzione valida ai fini dell'accertamento tributario.

Pertanto una corretta lettura degli artt. 39 dPR 600/1973 e 54 dPR 633/1972, che disciplinano l'accertamento analitico-induttivo e richiedono che le presunzioni siano "gravi, precise e concordanti", trovano una concreta chiave interpretativa nella necessità che tali requisiti possano emergere solo da una valutazione complessiva degli elementi raccolti (Cass. n. 13169/2022). E tale valutazione complessiva degli indizi è un principio cardine nell'accertamento tributario, volto a garantire che la ricostruzione presuntiva del reddito sia fondata su un quadro probatorio solido e coerente, e non su singoli elementi considerati isolatamente.

Tale esito interpretativo non va comunque inteso nel senso della necessità assoluta della molteplicità degli elementi indiziari. Infatti la stessa Corte di Cassazione (Cass. n. 19801/2025) ha stabilito che il convincimento del giudice possa fondarsi anche su un solo elemento, purché grave e preciso, e che il requisito della concordanza si applica solo quando vi sia una pluralità di elementi presuntivi. La gravità si riferisce al grado di convincimento che la presunzione può produrre, la precisione alla determinazione storica del fatto noto, mentre la concordanza riguarda la convergenza di più fatti noti, ma non è necessaria se vi sia un solo elemento presuntivo sufficiente (art. 2729 c.c.; Cass. n. 19801/2025).

Per la Suprema Corte la presunzione semplice è un procedimento logico da cui il giudice desume l'esistenza di un fatto ignoto dalla presenza di un fatto noto sul presupposto di una loro successione nella normalità dei casi (Cass. 2372/83).

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art. 2729 c.c.; artt. 39 dPR 600/1973 e 54 dPR 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. n. 11713/2024; Cass. Ord. n. 14102/2024; Cass. sent. n. 9588/2019; Corte di Giustizia UE causa C-18/13; Cass. sent. n. 10036/2018; Cass. sent. n. 27718/2013; Cass. Ord. n. 2800/2025; Corte di Giustizia UE cause C-439/04 e C-440/04, C-285/11, C-642/11, C-18/13, C-277/14; Cass. Ord. n. 8919/2020; Cass. n. 13169/2022; Cass. sent. n. 2372/1983; Cass. Ord. n. 19801/2025.

Prassi: Comando Generale Guardia di Finanza, Circolare 29/12/2008, n. 1/2008, capitolo 5.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 7052/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. e Rel. Terrinoni.

Iva – Irpef - Accertamento, controlli automatici - Misure cautelari.

SINTESI DELLA SENTENZA

Preliminarmente: il rigetto in sede cautelare dell'istanza sospensiva è preclusiva della riproposizione in sede di merito della medesima. Non è invocabile, in relazione ad una cartella di pagamento, il vizio di carenza di motivazione attesa la natura dell'atto in questione, ai sensi dell'art. 25, d.P.R. 602/1973 come avente contenuto vincolato; né è possibile, per l'Ufficio, provvedere a rettifiche della dichiarazione a seguito dei controlli automatici potendosi solamente da parte di questo rilevare gli omessi versamenti di quanto dovuto in termini di imposte dirette e indirette. Nel caso di specie, inoltre è infondata la doglianza di illegittimità del provvedimento che abbia disposto la decadenza da un piano di rateizzazione, attesa la natura di conseguenza *ope legis* della predetta decadenza ed altresì non può dichiararsi la nullità di una cartella di pagamento sulla base di un asserito

mancato invio di preventivo Avviso bonario in conseguenza dell'avvenuta decadenza dal piano, non ponendosi in tal senso alcun obbligo a carico dell'Amministrazione finanziaria.

COMMENTO

Atteso che il rigetto di istanza cautelare sospensiva fonda una preclusione circa la sua riproponibilità in sede di merito, la sentenza in commento statuisce che la cartella di pagamento, atto a contenuto vincolato ai sensi dell'art. 25, non richiede alcun requisito di motivazione circa le ragioni della pretesa tributaria quando derivi, l'accertamento, dai controlli automatici previsti dall'art. 36-bis, TUIR, limitandosi, detto atto, a rilevare omessi versamenti risultanti dalle dichiarazioni che, in ogni caso, l'Ufficio non può rettificare e, qualora segua alla decadenza dal piano di rateizzazione, non deve seguire all'invio di Avviso Bonario riguardante la disposta decadenza, la cui omissione non costituisce, pertanto, vizio di nullità del conseguente atto.

In caso di decadenza dalla rateizzazione, peraltro, questa consegue al mancato adempimento all'obbligazione tributaria nel termine di scadenza.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 25, d.P.R. 602/73; art.36-bis, d.P.R. 600/73.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7166/2025, depositata il 20/11/2025– Pres. e Rel. Palillo.

Iva – Art. 60 bis dPR 633/1972 – Solidarietà passiva – Competenza territoriale – Principio buona fede – Violazione termine 60 giorni – Contraddittorio endoprocedimentale – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della corretta individuazione della competenza territoriale in ipotesi di cartella di pagamento, l'elemento determinante è costituito dalla sede ove ha luogo l'Agente della Riscossione che ha emesso la cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. 546/1992, risultando irrilevante la pendenza di una controversia presso una diversa Corte territoriale avente ad oggetto l'avviso di accertamento iscritto a ruolo. Costituisce, inoltre, un comportamento lesivo dei principi di correttezza e buona fede procedere all'iscrizione a ruolo della pretesa impositiva dopo tre giorni dalla notifica dell'invito alla contribuente a produrre documentazione giustificativa entro il termine di 60 giorni, omettendo la valutazione degli atti depositati tempestivamente dalla società.

COMMENTO

La prima questione affrontata dalla pronuncia riguarda il motivo di appello sulla litispendenza, eccepito dall'Agenzia delle Entrate ove rilevava la presenza della controversia anche presso la Corte di Giustizia Tributaria di Alessandria sulla stessa materia. Secondo l'ente impositore, la competenza doveva essere radicata fin dal primo grado di giudizio dinanzi quest'ultima corte. Tuttavia, la Corte del Lazio ha rigettato il motivo richiamando l'applicazione alla fattispecie dell'art. 4 del d.lgs. 546/1992 secondo cui, in ipotesi di cartella di pagamento, la corretta individuazione della competenza territoriale è costituita dalla sede dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, non rilevando né la sede dell'ente impositore né eventuali rapporti di litispendenza con altri giudizi.

Sul piano sostanziale, la fattispecie si inserisce nel regime di responsabilità solidale del cessionario previsto dall'art. 60 bis del d.P.R. 633/1972 per le cessioni di determinati beni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, qualora il cedente ometta il versamento dell'Iva. La norma prevede che l'Agenzia inviti il cessionario a fornire prova dell'avvenuto pagamento del corrispettivo con mezzi tracciabili o elementi da cui si evinca che il prezzo non è inferiore al valore normale, assegnando un termine di 60 giorni.

La Corte ha opportunamente censurato la condotta dell'Agenzia che, pur avendo riconosciuto alla contribuente il diritto di produrre documentazione difensiva entro il termine di 60 giorni ex art. 60 bis, comma 3, d.P.R. 633/1972, ha vanificato tale garanzia procedendo all'iscrizione a ruolo dopo soli tre giorni, in contrasto con il principio di buona fede e correttezza che regola i rapporti tra contribuente e Amministrazione, sancito dall'art. 10, comma 1, della l. 212/2000.

Antonio Maria Marrazzo

Riferimenti normativi: art. 60 bis dPR 633/1972, art. 4 d.lgs. 546/1992, art. 10 l. 212/2000, artt. 91 e 92 c.p.c., art. 15 d.lgs. 546/1992, dm 22 dicembre 2005.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 28064/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7184/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Frattarolo.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Indetraibilità dell'Iva – Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Amministrazione finanziaria che contesti la fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti è gravata dall'onere di dimostrare, anche mediante presunzioni, che il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un meccanismo evasivo ovvero che tale consapevolezza fosse esigibile secondo l'ordinaria diligenza richiesta in relazione alla qualità professionale rivestita. In presenza di tale prova, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare la propria buona fede.

COMMENTO

La sentenza in commento si colloca nel solco dei principi affermati dalla più recente giurisprudenza di legittimità in materia di riparto dell'onere della prova nell'ipotesi di contestazione della detrazione Iva afferente a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

Sul punto, il Collegio ribadisce che, qualora l'Amministrazione finanziaria deduca l'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, grava su di essa l'onere di dimostrare, anche in via presuntiva, che il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un contesto evasivo ovvero che tale consapevolezza fosse acquisibile mediante l'impiego dell'ordinaria diligenza esigibile in ragione della qualità professionale rivestita. Tale valutazione deve essere condotta tenendo conto delle concrete modalità di svolgimento dei rapporti commerciali, nonché delle circostanze di tempo e di luogo del caso concreto.

Solo ove l'Amministrazione assolva a tale onere probatorio, si determina lo spostamento dell'onere della prova in capo al contribuente, il quale è tenuto a dimostrare di avere agito in buona fede e di avere adottato tutte le cautele ragionevolmente esigibili da un operatore economico diligente per non essere coinvolto in un'operazione finalizzata all'evasione dell'imposta. A tal fine, non assumono rilievo dirimente la mera regolarità formale della contabilità o dei pagamenti (cfr., *ex multis*, Cass. nn. 33620/2023; 16361/2024; 3949/2025). Al riguardo, del resto, la Corte di Cassazione ha affermato che la presenza di indizi idonei a far sospettare irregolarità o fenomeni evasivi nella sfera del soggetto emittente impone all'operatore economico diligente di acquisire adeguate informazioni sul fornitore, adottando tutte le misure necessarie per verificarne l'effettiva esistenza e operatività (cfr. Cass. nn. 28165/2022; 34531/2021; 21072/2022).

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto assolto l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria, valorizzando un complesso di elementi oggettivi - quali l'estrema genericità delle fatture, l'assenza di una struttura organizzativa e di personale in capo al fornitore, la mancata presentazione del modello 770, l'omessa iscrizione alla Camera

di Commercio e l'assenza di riscontri sui pagamenti - idonei, nel loro insieme, a dimostrare la non realizzabilità delle prestazioni fatturate e, dunque, l'inesistenza delle operazioni. Per contro, il contribuente non è riuscito a fornire elementi concreti idonei a dimostrare la propria buona fede.

Giuseppe Emiliano Zucco

Riferimenti normativi: art. 7, co. 5-bis, d.lgs. 504/92; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 33620/232; 16361/24; 3949/25; 28165/2022; 34531/2021; 21072/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7663/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. Passero, Rel. Monaca.

Iva – Credito – Compensazione – Mancata apposizione del visto di conformità – Violazione meramente formale – Legittimità della compensazione – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di compensazione di crediti Iva oltre soglia, la mancata apposizione del visto di conformità – ovvero la sua apposizione da parte di un soggetto non abilitato – integra una violazione meramente formale che, in assenza di contestazioni sulla effettiva esistenza e spettanza del credito e non incidendo sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo, non legittima il recupero dell'imposta né l'irrogazione di sanzioni, permanendo integri i poteri di controllo sostanziale dell'Amministrazione finanziaria.

COMMENTO

La pronuncia in esame affronta l'annosa questione della rilevanza dell'apposizione del visto di conformità ai fini della validità della compensazione dei crediti tributari (ex art. 10, comma 1, lett. a, n. 7, d.l. n. 78/2009). La decisione sottende una *ratio* sostanzialistica: se il credito utilizzato in compensazione è esistente e veritiero, l'omissione di un adempimento procedurale – pur obbligatorio – non può trasformare una compensazione legittima in un omesso versamento d'imposta.

La pronuncia si pone nel solco di un orientamento giurisprudenziale che valorizza l'art. 6, comma 5-bis, del d.lgs. n. 472/1997, a tenore del quale non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo. Nel caso di specie, il Collegio ha ritenuto che la l'apposizione del visto di conformità da parte di un professionista non iscritto nel registro dei soggetti a ciò abilitati, oltre a non costituire condotta frodatoria, non avesse arrecato alcun pregiudizio per le casse erariali atteso che l'eventuale controllo sull'esistenza e sulla spettanza del credito compensabile non è in alcun modo pregiudicato dalla presenza o meno del visto di conformità, la cui funzione è soltanto quella di assicurare un controllo anticipato dell'esistenza e spettanza del credito compensabile mediante l'attribuzione della relativa verifica ad un professionista abilitato.

Sotto un profilo critico, l'indirizzo merita riflessioni alla luce del combinato disposto tra l'art. 1, comma 574, l. 27.12.2013 n. 147 – che impone l'obbligo del visto per crediti superiori a 5.000 euro prevedendo specificamente il recupero dei crediti utilizzati in violazione – e l'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471/1997 (nella versione ante d.lgs. 87/2024). Tale quadro normativo, prevedendo una sanzione specifica del 30 per cento, parrebbe configurarsi quale *lex specialis*, tale da escludere la qualificazione della condotta in termini di violazione “meramente formale”.

Chiara Francioso

Riferimenti normativi: art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, d.l. 78/2009; art. 6, comma 5-bis, d.lgs. 472/1997; art. 13, comma 4, d.lgs. 471/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: nn. 5289/2020; 25736/2022; 7153/2025; 7154/2025; 7160/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7681/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Iva – Detrazione – Inerenza – Congruità e antieconomicità – Appalto e subappalto – Onere della prova – Limiti al sindacato quantitativo.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel giudizio di rinvio conseguente a Cass. n. 14941/2019, la CGT Lazio annulla l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia aveva disconosciuto la detrazione Iva (2004) su fatture relative a lavori edili, ritenendo non inerenti i costi per asserita sproporzione del corrispettivo e per il ruolo dell'appaltatore, consociato dell'appaltante. La Corte osserva che la consociazione tra società, la struttura tecnica "leggera" dell'appaltatore e la differenza tra corrispettivo dell'appalto e quello del subappalto non integrano, di per sé, prova di non inerenza, in quanto non integrano prova di antieconomicità manifesta e macroscopica, ma attribuiscono al contribuente un onere di allegazione rafforzato, che nel caso in esame è stato assolto.

COMMENTO

Il principio di inerenza in materia di Iva si colloca sul piano qualitativo: rileva la correlazione tra costo e attività d'impresa, prescindendo da valutazioni di utilità economica o di congruità del prezzo. Ne deriva che l'Amministrazione non può rideterminare il valore delle prestazioni al solo fine di escludere il diritto alla detrazione Iva, salvo che dimostri una antieconomicità manifesta e macroscopica, idonea a costituire indizio qualificato di non veridicità della fattura ovvero di destinazione non inerente del bene/servizio.

Nel caso di specie gli elementi posti a base della ripresa (rapporti infragruppo, limitate risorse tecniche proprie della appaltatrice, differenza tra corrispettivo economico tra appalto e subappalto) possono, al più, fondare un onere di allegazione rafforzato in capo al contribuente circa la coerenza economica dell'operazione; onere ritenuto assolto mediante documentazione dell'effettività dei lavori, dei contratti e della funzione di *general contractor* da parte dell'appaltatrice (coordinamento, direzione, supervisione). In assenza di riscontri oggettivi comparabili (perizie, listini, *benchmark*, contratti analoghi) idonei a provare l'abnormità del prezzo, il mero giudizio di "eccessività" non consente di disconoscere la detrazione Iva.

Matteo Chionchio

Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16010/19; 14941/19; 18904/18; 2240/18; 450/18.

NOTIFICAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 585/2025, depositata il 28/01/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Molino.

Notificazioni - Diretta per posta - Consegna al portiere – Senza invio raccomandata informativa (CAN).

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario ai sensi dell'art. 14 della l. n. 890 del 1982, si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c.; con la conseguenza che non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se [NDR: circostanza nemmeno dedotta nella fattispecie] il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione (*ex multis*, Cass. civ., Sez. 5, Sent. n. 29642 del 14/11/2019, Rv. 655744 - 01).

COMMENTO

La Corte rigetta l'appello, confermando integralmente la sentenza di primo grado e fonda la decisione su due principi centrali: il primo in caso di notifica a mezzo posta direttamente da parte dell'amministrazione finanziaria (art. 14 l. 890/1982) si applicano le norme sul servizio postale ordinario, non quelle sulle notifiche giudiziarie e non è richiesta la relata dell'ufficiale giudiziario, né l'invio della raccomandata informativa ex art. 139 c.p.c., così che l'atto è considerato ritualmente notificato con la consegna al portiere e si presume conosciuto ai sensi dell'art. 1335 c.c., salvo prova contraria di impossibilità non colpevole da parte del destinatario (che nella specie non è stata nemmeno dedotta); il secondo l'ininfluenza dell'eventuale mancanza di delega al portiere e validità della notifica che non è condizionata da accordi interni condominiali o contrattuali relativi al portiere.

Questo orientamento però rischia di confliggere con il principio costituzionale del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e con quello di effettiva conoscibilità degli atti amministrativi, specie in ambito tributario, dove la posizione del contribuente è strutturalmente debole rispetto all'Amministrazione (art. 6 l. 212/2000). Infatti, la presunzione dell'art. 1335 c.c. è superabile, ma solo con prova rigorosa e spesso difficile da fornire, specie quando l'atto è ricevuto da soggetti terzi (come nel caso di specie il portiere). L'automatismo secondo cui la notifica è perfetta con la sola consegna del plico al portiere non garantisce che il destinatario ne venga realmente a conoscenza, vanificando la possibilità di esercitare tempestivamente il proprio diritto di difesa. La C.A.N. (comunicazione di avvenuta notifica) è infatti uno strumento minimale che favorisce l'effettiva conoscenza dell'atto e non comporta oneri eccessivi per l'amministrazione. Inoltre, il fatto che il portiere non sia formalmente autorizzato a ricevere atti (come nel caso in esame, in cui il contratto di servizio lo escludeva espressamente) dovrebbe rilevare almeno sul piano della valutazione dell'effettiva idoneità della notifica a raggiungere il suo scopo, atteso che anche la disciplina per le "c.d. Raccomandate ordinarie" stabilisce che *"nella impossibilità di effettuarla al destinatario in persona, la consegna può essere fatta al portiere nel solo caso che esso sia all'esclusivo servizio del destinatario medesimo"* (art. 155 d.P.R. 655/82). La giurisprudenza citata dalla sentenza in commento esclude ogni rilevanza a tali elementi, ma così facendo neutralizza il contenuto sostanziale

del principio di conoscenza, trasformandolo in un requisito puramente formale. Al contrario la comunicazione di avvenuta notifica, nelle notifiche tramite messo, è considerata un presidio essenziale per assicurare che il destinatario sia messo in condizione di conoscere l'atto. La sua esclusione nella notifica diretta crea invece una asimmetria irragionevole: la notifica "più semplice" (diretta) richiede meno garanzie, mentre la notifica "più formale" (tramite messo) ne richiede di più. È un paradosso sistematico che indebolisce il diritto di difesa.

Per evitare l'effetto paradossale di cui sopra, si dovrebbe arrivare ad una interpretazione orientata ai principi costituzionali degli artt. 3, 24, 111, 113 Cost. in relazione anche all'art. 6 CEDU, nel senso che, seppur l'ente impositore si sia avvalso della posta ordinaria, deve comunque essere applicato l'art. 60 lett. b) bis del d.P.R. n. 600/1973. Tale lettura confermerebbe, peraltro, sia il tenore letterale dell'art. 14 della l. n. 890/1982 che fa *"salvo il disposto dell'art. 60 dPR 600/73 nel caso di notifica diretta per posta da parte dell'Agenzia Entrate"*, sia quanto previsto all'art. 2, lettera e), dell'allegato A, intitolato "Servizi inclusi nel servizio postale universale, alla delibera 385/13/CONS del 20 giugno 2013 dell'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni", ove è stabilito che: *"e) atti giudiziari: servizio di posta raccomandata attinente alle notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890. Tali invii sono trattati secondo le disposizioni normative citate e successive modifiche e integrazioni"*.

Salvatore Cantelli

Riferimenti normativi: art. 14 l. n. 890/82; art. 155 d.P.R. 655/82; art. 60 d.P.R. 600/73; artt. 1 e 6 l. 212/2000; artt. 3, 24, 111, 113 Cost..

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione sfavorevoli al contribuente in caso di notifica diretta per posta: n. 29642/2019; n. 6586/2025; n. 28618/2024; Corte di Cassazione favorevoli al contribuente in caso di notifica per posta tramite Agente notificatore: n. 16300/2024; n. 27446/2022; n. 14093/2022; n. 8700/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 853/2025, depositata il 10/02/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Notificazioni – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo pec – Art. 26 d.P.R. n.602 del 1973 – Indirizzo mittente - Casella di posta elettronica non indicata nei pubblici registri – Necessità – Esclusione – Riferibilità atto al mittente - Validità notifica – È tale.

SINTESI DELLA SENTENZA

A norma dell'art. 26, co. 5, del d.P.R. n. 602/1973, che regola la notificazione della cartella di pagamento può essere effettuata con posta elettronica certificata si trova espressamente previsto che l'atto notificando debba essere inviato all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC)". Analoga previsione non si rinviene per l'indirizzo del mittente.

Trattandosi di normativa speciale, non trova applicazione il disposto dell'art. 3-bis della legge 53/1994, il quale stabilisce per le notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali effettuate dagli avvocati e procuratori legali che anche l'indirizzo del mittente debba figurare nei pubblici registri. Conseguentemente è valida la notifica della cartella esattoriale effettuata da un indirizzo di posta elettronica del mittente non risultante dai pubblici registri.

COMMENTO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio nella sentenza in rassegna affronta la questione della validità o meno della notifica di atti tributari (nello specifico di una cartella) eseguita nei confronti di un contribuente da un indirizzo di posta elettronica dell'agente della

riscossione non risultante dai pubblici registri.

Il collegio, fonda la propria decisione sulla posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità in tema di notifica di atti tributari a mezzo pec. I giudici di seconde cure, infatti, richiamano la copiosa giurisprudenza nella quale la Corte di Cassazione ha a chiare note statuito che l'estraneità dell'indirizzo del mittente dal registro INI-Pec non inficia "ex se" la presunzione di riferibilità della notifica al soggetto da cui essa risulta provenire. Secondo questa ormai consolidata posizione interpretativa assunta dalla Corte di legittimità, l'eventuale invalidità della notifica non discende dalla mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata nei pubblici registri, bensì dalla non riferibilità dello stesso al soggetto mittente, che deve essere provata dal destinatario, il quale, per poter invocare il vizio di notifica, deve individuare il pregiudizio sostanziale al diritto di difesa subito in ragione della ricezione della notifica della cartella di pagamento da un indirizzo diverso da quello telematico presente in tale registro.

I giudici di appello nella sentenza in commento, nel richiamare e fare propria questa posizione interpretativa, hanno anche chiarito che la legittimità di detta conclusione affonda le radici nello stesso dettato normativo, posto che l'art.26 del d.P.R. n. 602/73, nel prevedere la possibilità che la notifica di atti della riscossione possa esser fatta a mezzo pec, richiede espressamente che il solo indirizzo del destinatario risulti dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), non anche quello del mittente. Viene altresì precisato che *a contrario* non può essere invocato il disposto dell'art. 3-bis della legge n. 53/1994, che, invece, prevede che anche l'indirizzo del mittente debba figurare nei pubblici. Ciò in quanto si tratta di norma applicabile soltanto alle notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali effettuate dagli avvocati e procuratori legali. La normativa sulla notificazione degli atti tributari ha carattere speciale e, quindi, la stessa va applicata in modo rigoroso, senza possibilità di interpretazioni estensive che davano oltre il dato letterale (*ubi lex voluit dixit*).

Il Collegio ha anche giustificato la riconosciuta validità nella notifica della cartella eseguita da un indirizzo dell'agente della riscossione non ufficiale, per il fatto che alla contestata pec risultava allegato l'atto notificato, recante la chiara intestazione dell'Ufficio mittente, il che porta a ritenere che nessun dubbio si poteva nutrire sulla provenienza dell'atto stesso e sulla sua riferibilità all'Ufficio titolare del potere di emetterlo. Da cui l'esclusione di ogni pregiudizio del diritto di difesa del contribuente, anche in considerazione del mancato disconoscimento dell'atto da parte dell'agente della riscossione in corso di causa.

La sentenza in rassegna, benchè non abbia fissato un principio nuovo - essendosi la stessa apertamente pronunciata nel solco del consolidato indirizzo interpretativo della Corte di legittimità in materia - presenta il pregio di aver chiarito la questione interpretativa in modo puntuale.

In tale senso i Giudici nell'esplicitare le ragioni del proprio convincimento sono partiti *in primis* dal dettato normativo e dal carattere speciale rivestito dalle norme tributarie, le quali - laddove disciplinano una particolare questione, sia essa sostanziale che procedurale - precludono la possibilità che nella regolamentazione dei rapporti con il fisco facciano ingresso principi e regole diverse di derivazione civilistica e aventi portata generale, se non nel caso in cui ad esse venga fatto espresso rinvio.

Altro elemento che viene posto in risalto è quello del pregiudizio alla difesa e della riferibilità dell'atto al mittente, come condizioni per poter considerare il lamentato vizio (correlato alla notifica da casella di posta del mittente non ufficiale) idoneo a giustificare la sanzioni dell'invalidità del processo notificatorio. Ciò a dimostrazione che il rispetto della forma va sempre correlato e valutato in relazione all'effetto sostanziale, soprattutto avendo riguardo al cd. principio del raggiungimento dello scopo.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: art. 26, comma 5 del d.P.R. n. 602/1973; art. 60 del d.P.R. n. 600/1973; art. 3-bis l. n. 53/1994; 156 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 6417/2019; 8700/2020; SS.UU. n.15979/2022; n.982/2023, n. 6015/2023; 5263/2024; 7175/2023; 19677/2024; 26682/2024; 30842/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 - Sentenza n. 1864/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Notificazioni - Prova dell'avvenuta notificazione dell'appello – Ricevute di accettazione e di consegna in formato “.pdf” – Inammissibilità – Sussiste - Esibizione del documento informatico in formato “.eml” – Necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

La prova della regolare notifica dell'atto di appello effettuata a mezzo posta elettronica certificata non è validamente offerta attraverso il deposito delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna del messaggio pec in formato “.pdf”, ma deve essere fornita con modalità telematica, ovverosia con l'esibizione del documento informatico in formato “.eml”. Ciò a pena di inammissibilità dell'atto di gravame stante la contumacia della parte intimata.

COMMENTO

La sentenza in commento si colloca nel solco di un indirizzo giurisprudenziale di merito che ha trovato l'avallo della Corte di cassazione nella recentissima ordinanza dell'11 dicembre 2025, n. 32316, secondo il quale l'atto introduttivo del giudizio deve ritenersi inammissibile quando la prova della notifica a controparte sia fornita in giudizio con il deposito telematico delle ricevute di accettazione e consegna in formato .pdf, senza l'allegazione dei relativi file in formato .eml.

Solo il formato .eml, contenendo il messaggio di posta elettronica e gli atti in formato di testo, consentirebbe di provare l'allegazione dell'atto al messaggio di posta.

Trattasi di pronunce che, rilevata in alcuni casi la contumacia della parte intimata, invocando i principi espressi dalla Suprema Corte di cassazione nelle sentenze nn. 16189/2023 e 14790/2024, pervengono alla declaratoria di inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio sulla base della ritenuta applicabilità alla materia tributaria degli artt. 3-bis, comma 3, 9, comma 1 e 1-bis della l. 21 gennaio 1994, n. 53 e dell'art. 19-bis, comma 5, delle specifiche tecniche del Provvedimento 16.4.2014 del Responsabile dei Sistemi informativi automatizzati del Ministero della Giustizia, equiparando, per l'effetto, le notificazioni in ambito civile a quelle in ambito tributario.

Diversamente dal processo tributario telematico, nel processo civile telematico è ammesso il deposito delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna solo in formato “.eml” e “.msg” e non anche in formato “.pdf/a”.

Le predette sentenze di merito, così come quella in commento, trascurano di considerare che il processo tributario soggiace a regole proprie rispetto a quelle processual-civilistiche, tra cui rileva l'art. 16-bis, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, in base al quale *“le parti [...] depositano gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali notificati esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico”*. Il comma 4 dell'art. 16-bis prevede poi che *“La violazione delle disposizioni dei commi da 1 a 3, nonché delle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico, non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l'obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice”* (disposizione quest'ultima, applicabile ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024). Gli *standard* degli atti e dei documenti informatici depositabili nel processo tributario telematico sono individuati dall'art. 10, comma 2, del d.m. 4 agosto 2015, come modificato dall'art. 1, comma 1, n. 5), lett. b), del d.m. 21 aprile 2023,

ivi prevedendosi i formati "Pdf/A-1a o Pdf/A-1b, Tiff [...] nonché Emf". La circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1 del 4 luglio 2019 chiarisce che la prova delle notifiche PEC degli atti processuali digitali è fornita attraverso il deposito delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna, le quali ricevute "possono essere salvate con le seguenti modalità: a) senza modificare l'estensione del file ".eml" in quanto formato nativo digitale contenente i file digitali degli atti notificati; b) effettuando il salvataggio con il formato PDF/A 1a-1b e predisponendo, sullo stesso documento informatico o su atto separato, una attestazione di conformità ai sensi dell'articolo 23-bis, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD) – opzione riservata ai soli pubblici ufficiali - con l'obbligo di conservazione dell'originale informatico, ove previsto (...)".

La Corte di Cassazione, sez. trib., nell'ordinanza n. 32316/2025 citata *supra*, afferma in proposito: "Orbene, in tema di deposito telematico di atti processuali, ogni tentativo di deposito genera una PEC di esito controlli, ma soltanto la PEC con ricevuta di avvenuta consegna - che viene rilasciata dal gestore del Ministero nel momento in cui il messaggio contenente la busta telematica è ricevuto nella casella PEC di detto Ministero - contiene il messaggio di invio con la relativa busta allegata; pertanto, ogni qual volta sia in contestazione la tempestività del deposito di un atto, non è sufficiente allegare la PEC di esito controlli, ma è necessario produrre (nel formato .msg o .eml) la PEC di consegna, in quanto solo l'esame di questa consente di verificare che cosa e quando è stato depositato (vedi Cass. Sez. 3, 17.6.2025, n. 16211). È stato, ancora, condivisibilmente affermato che in tema di contenzioso tributario, nel procedimento di appello (...), la rituale costituzione in giudizio del ricorrente, ancorata alla spedizione e non alla ricezione del ricorso da parte del resistente, richiede il deposito, entro trenta giorni dalla proposizione, nella segreteria della Commissione tributaria adita, dell'originale del ricorso notificato o di copia dello stesso, unitamente a copia della ricevuta di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale, sicché, in difetto, attenendo l'adempimento al riscontro della stessa tempestività della costituzione, il ricorso è inammissibile e tale sanzione va rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del processo, né è sanabile per via della costituzione del convenuto" (Cass. 9.8.2016, n. 16758; Conf. Cass. n. 31879 del 2022).

Federica Gardano

Riferimenti normativi: art. 16-bis del d.lgs. n. 546/1992; art. 10 del decreto 4 agosto 2015. Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: nn. 32316/2025; 16189/2023 e 14790/2024; CGT di I grado di Salerno, n. 5549/2025; CGT di I grado di Siracusa, n. 2123/2025; CGT di II grado del Lazio, n. 5575/2024; CGT di I grado di Caserta, n. 3461/2024; CGT di I grado di Catanzaro, n. 1821/2024; CGT di I grado di Enna, n. 338/2024; CGT di I grado di Siracusa, nn. 225/2024, 1704/2024, 2292/2024. Prassi: Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2069/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Caso.

Notificazioni – Cartella esattoriale notificate – Indirizzo del contribuente presente da visure anagrafiche – Irreperibilità relativa con notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c. – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di notifica della cartella esattoriale, si ha irreperibilità assoluta del destinatario qualora non vi sia alcun luogo conosciuto nell'ambito di quel comune, in base all'ordinaria attività che il messo notificatore deve espletare, dove effettuare la notifica; ove, invece, il nuovo luogo di domicilio sia conoscibile, si ha irreperibilità relativa ed occorre procedere ai sensi dell'art. 140 cpc.

Ne consegue che soltanto nell'ipotesi in cui nel comune dove la notifica deve essere effettuata non si rinvenga l'effettiva abitazione, l'ufficio o la sede del contribuente, la notifica può essere eseguita nei modi previsti dall'articolo 60, comma 1, lettera e), del dPR n. 600/1973. In caso contrario, la

notificazione deve essere effettuata nel rispetto delle forme prescritte dall'articolo 140 c.p.c.

Nel caso oggetto di giudizio, come peraltro ammesso dall'appellante Agenzia, la medesima conosceva il luogo di residenza del contribuente risultante dalle visure anagrafiche; il mero fatto che ivi il medesimo non fosse reperibile non è sufficiente a configurare un'ipotesi di irreperibilità assoluta (con relativa applicabilità del citato art. 60 dPR 600/1973), versandosi, invece, in ipotesi di irreperibilità relativa (con applicazione del disposto dell'art. 140 c.p.c.).

COMMENTO

Ad avviso dei giudici della seconda sezione, la documentazione anagrafica che attesti ufficialmente l'indirizzo di residenza del destinatario della cartella, impone al messo notificatore, che rilevi l'irreperibilità del contribuente presso il predetto indirizzo, di dare seguito al procedimento di notifica mediante esecuzione delle formalità previste dall'art. 140 del c.p.c. (c.d. procedimento di notifica in caso di irreperibilità relativa).

Preme, tuttavia, segnalare l'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione che, con riferimento alla distinzione tra irreperibilità relativa e assoluta, ha precisato (*cf. ex multis*, ordinanza n. 24781/2025 e n. 27729/2024) come la prima implichi che il destinatario (o i soggetti abilitati a ricevere) non si trovi temporaneamente presso la residenza nota.

L'irreperibilità assoluta atterrebbe, invece, all'ipotesi in cui sia ignoto il luogo stesso in cui notificare, il destinatario si sia trasferito senza lasciare traccia, o non esista più alcun legame con il luogo di notifica ed è in simili casi che troverebbe applicazione la disciplina di cui all'articolo 60, lettera e), dPR n. 600/1973.

In particolare, la Suprema Corte ha stabilito che la documentazione anagrafica non ha efficacia fidefaciente tale da contrastare gli accertamenti compiuti dall'ufficiale giudiziario sul luogo effettivo della residenza, essa può integrare la valutazione probatoria ma non prevale rispetto all'atto pubblico dell'ufficiale notificatore, salvo querela di falso.

Secondo tale insegnamento, in caso di notifica di atti impositivi, la fede privilegiata dell'attestazione dell'ufficiale notificatore (sia esso giudiziario o postale) sarebbe prevalente rispetto al certificato di residenza, ogniqualvolta l'ufficiale constati l'assenza di elementi esterni che colleghino il destinatario al luogo. Pertanto, nei casi in cui l'organo notificatore recatosi presso l'indirizzo in cui la ricorrente risulti formalmente residente constati, ad esempio, che nessun citofono o cassetta postale riporti il nominativo della ricorrente o che, anche a mezzo dichiarazione di terzi, il destinatario risulti trasferito", si configurerebbe l'ipotesi di irreperibilità assoluta.

Giacomo Parlange

Riferimenti normativi: art. 60, comma 1, lettera e), del dPR n. 600/1973; art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sentenze n. 7971 e n. 7972 del 4 aprile 2014, ordinanza n. 24781/2025 e n. 27729/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 - Sentenza n. 2470/2025, depositata il 14/04/2025 – Pres. Sessa, Rel. Ajello.

Notificazioni - Cartella di pagamento Ires – Notifica PEC – Mancata iscrizione dell'indirizzo PEC del mittente nei registri pubblici - Verificabilità dell'identità dell'ente notificante – Raggiungimento dello scopo - Validità della notifica.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha esaminato l'appello dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione contro la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso di una società, annullando la cartella di pagamento Ires. La decisione di prime cure aveva dichiarato nulla la notifica della cartella, effettuata tramite PEC, perché l'indirizzo del mittente non risultava iscritto nei pubblici registri. L'Agenzia ha impugnato la sentenza sostenendo che la notifica era regolare, che la prescrizione

del tributo non era maturata e che vi erano errori nel calcolo degli interessi e nel riconoscimento del pieno valore probatorio della documentazione. La Corte di secondo grado ha accolto l'appello.

COMMENTO

La pronuncia ribadisce principi ormai consolidati in materia di notifiche telematiche degli atti tributari. In particolare, si evidenzia come la PEC, se proveniente da un dominio ufficialmente riconducibile all'ente notificante e indirizzata alla casella PEC ufficiale del destinatario, garantisca piena conoscibilità dell'atto e sia sostanzialmente equipollente alla notifica tradizionale tramite raccomandata A/R.

Questo orientamento, confermato da più sentenze della Cassazione (tra cui Cass. Sez. Un. 15979/2022 e Cass. 7175/2023), chiarisce che la mancata iscrizione dell'indirizzo PEC del mittente nei registri pubblici non comporta nullità, purché sia verificabile l'identità dell'ente notificante. La notificazione, dunque, resta valida se il messaggio proviene da un dominio riconducibile all'ente notificante e raggiunge la casella PEC ufficiale del destinatario, coerentemente con il principio del raggiungimento dello scopo. La PEC in questione era stata ricevuta dalla casella ufficiale della società con evidenze certe di presa in carico, accettazione e consegna.

La decisione sottolinea l'importanza della certezza giuridica e della prova telematica, con ricevute che attestano presa in carico, accettazione e consegna.

Inoltre, la Corte conferma il principio secondo cui la prescrizione dell'Ires è decennale, rigettando ogni eccezione di primo grado in merito alla decorrenza dei termini.

Sul piano pratico, la sentenza ha un impatto rilevante: rafforza la validità delle notifiche tramite PEC effettuate dagli enti di riscossione, riducendo le possibilità di opposizione basate su presunti vizi formali, confermando che la tecnologia delle notifiche digitali è pienamente compatibile con il diritto alla difesa e con la certezza degli atti tributari.

Marzia Mobrici

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26; d.lgs. 472/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 15979/2022; 7175/2023; 2961/2021; 23620/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2536/2025, depositata il 09/04/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Notificazioni – PEC – Varia.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' rigettato l'appello proposto da Beta Manufatti Conglomerati S.r.l. contro l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Latina e l'Agenzia delle Entrate – Riscossione Latina, confermando la validità delle notifiche delle cartelle di pagamento effettuate tramite posta elettronica certificata (PEC). La CGT ha ritenuto regolare la notifica, pur in presenza di contestazioni circa la riconducibilità dell'indirizzo mittente, valorizzando la presenza della ricevuta di avvenuta consegna e la conformità delle modalità di trasmissione agli standard normativi.

In merito all'eccezione di decadenza, la Corte ha chiarito che, ai sensi dell'art. 25, comma 1, dPR 602/1973, il termine per la notifica della cartella di pagamento decorre dalla scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione, e che la notifica eseguita entro tale termine è tempestiva.

COMMENTO

La motivazione della sentenza conferma un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato in tema di validità della notifica via PEC degli atti impositivi e delle cartelle di pagamento, anche nel caso in cui l'indirizzo mittente non risulti censito nei registri pubblici,

purché la notifica sia accompagnata da ricevute standard e attestazioni di conformità ex art. 3-bis l. 53/1994.

Tale giudicato si inserisce, dunque, nell'alveo della giurisprudenza di legittimità che riconosce la piena validità delle notifiche delle cartelle di pagamento effettuate tramite PEC, anche in presenza di irregolarità formali relative all'indirizzo del mittente, purché siano rispettati i requisiti sostanziali di tracciabilità, integrità e conformità della trasmissione.

In linea con la giurisprudenza di legittimità (Cass. S.U. 28/09/2018, n. 23620; Cass. S.U. 18/04/2016, n. 7665; Cass. 28452/2024), la Corte afferma che la notificazione via PEC da indirizzo non registrato nei pubblici elenchi può considerarsi valida se risultano rispettati i requisiti formali e se il contribuente non fornisce prova contraria dell'inesistenza tecnica del recapito.

Nel caso di specie, inoltre, risulta rilevante la conferma che la "riconducibilità al mittente" possa essere desunta non solo dalla firma digitale o dai dati PEC, ma anche da elementi grafici e contenutistici dell'atto.

Altro aspetto di rilievo è la questione della decadenza, affrontata con riferimento all'art. 25, comma 1, lett. c-bis, dPR 602/1973, che prevede uno specifico termine triennale dalla scadenza dell'ultima rata nei casi di decadenza da piani di rateazione. La Corte respinge l'eccezione di decadenza sollevata dall'appellante, evidenziando che la notifica del 27 febbraio 2020 risulta tempestiva, essendo l'ultima rata del piano successivamente scaduta nel gennaio 2023.

Infine, il rigetto dell'appello è stato accompagnato da una compensazione delle spese, motivata con riferimento ad alcune incertezze interpretative esistenti nel periodo oggetto di giudizio circa la validità delle notifiche via PEC da indirizzi non ufficialmente censiti.

Si evidenzia che la suprema Corte, con l'ordinanza n. 26682 del 14 ottobre 2024, ha ritenuto valida ed efficace, la notifica della cartella di pagamento effettuata a mezzo Pec da un indirizzo non contenuto nei pubblici registri, quando è certa la riconducibilità dell'atto all'ente incaricato della riscossione di quanto dovuto dal contribuente.

Tale scelta dimostra una sensibilità equilibrata del Collegio rispetto a situazioni processuali complesse e in evoluzione.

In termini generali, la sentenza si inserisce nel più ampio contesto delle controversie tributarie in materia di riscossione e di regolarità formale degli atti, ponendo l'accento sull'esigenza di garantire certezza ed efficienza nell'attività notificatoria, senza per questo pregiudicare i diritti di difesa del contribuente, che può sempre dimostrare eventuali disfunzioni tecniche.

Marco Margarita

Riferimenti normativi: dPR 602/1973; d.lgs. 546/1992; l. 53/1994.

Riferimenti giurisprudenziali. Corte di Cassazione: 23620/2018; 7665/2016; 2193/2023; n.16125/2023; 28452/2024. Ordinanze: n. 26682/2024.

Prassi: Circolari e Risoluzioni: Circolari Agenzia delle Entrate su notifiche via PEC e decadenza.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 2751/2025, depositata 29/04/2025 – Pres. Picone, Rel. Frangiosa.

Notificazioni – Riscossione – Misure Cautelari – Indirizzo PEC non registrato.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non è prevista alcuna nullità nel caso di notifica proveniente da un indirizzo PEC non registrato essendo necessario solo che l'indirizzo PEC utilizzato sia chiaro e identificabile, come non appare revocabile in dubbio nel caso che ricorre.

COMMENTO

L'Agenzia Entrate Riscossione appellava la sentenza di primo grado con cui il Collegio di cura *ab ovo* aveva accolto il ricorso introduttivo di un contribuente destinatario di un avviso di iscrizione ipotecaria. Con tale ricorso si eccepiva l'omessa rituale notifica delle cartelle sottese.

La Corte di II grado accoglieva l'appello della parte pubblica ritenendo che, sulla scorta del precedente giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione, ordinanza n. 26682 del 14 ottobre 2024, non ricorresse in alcun caso l'illegittimità delle notificazioni tramite PEC delle cartelle predette.

Tanto in ragione del fatto per cui dalla produzione documentale nel processo effettuata dall'Ente riscossore (in sede di gravame) emergeva la tempestiva notifica a mezzo PEC di tutte le cartelle sottese al preavviso di iscrizione ipotecaria impugnato così oltremodo risultando infondata l'eccezione di parte appellata attinente una pretesa inesistenza notificatoria per essere stato utilizzato un indirizzo PEC non risultante iscritto nei pubblici registri.

Di conseguenza, per il Collegio di secondo esame, non è prevista alcuna nullità nel caso di notifica proveniente da un indirizzo PEC non registrato essendo necessario solo che l'indirizzo stesso sia chiaro e identificabile.

Angelo Lucarella

Riferimenti normativi: l. n. 546/1992, art. 58; d.P.R. 602/1973, art. 26.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 26682/2024.

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 2777/2025, depositata il 02/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Polito.

Notificazioni - Riscossione tributaria – Intimazione di pagamento – Notificazione degli atti – Ultrapetizione – Operatori postali privati – Nullità della notifica – Inesistenza della notifica – Raggiungimento dello scopo – Notifica al portiere.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di riscossione tributaria, incorre nel vizio di ultrapetizione il giudice che fonda la decisione su una causa di nullità della notifica non dedotta dal contribuente nel ricorso introduttivo, in violazione dell'art. 112 c.p.c. La notificazione degli atti di riscossione eseguita mediante operatori postali privati (nel caso di specie, Nexive), fuori dai casi di riserva legale, non determina inesistenza dell'atto ma, al più, una nullità sanabile ove l'atto abbia comunque raggiunto il suo scopo. La tempestiva impugnazione dell'atto da parte del destinatario sana il vizio di notifica ai sensi degli artt. 156 e 160 c.p.c., giacché costituisce prova del fatto che l'atto sia entrato nella sfera di conoscenza del destinatario. La notifica effettuata al portiere ai sensi dell'art. 139 c.p.c. è valida quando risulti provato l'invio della raccomandata informativa, essendo sufficiente la prova della spedizione e non necessaria la ricevuta di ritorno. Le cartelle non impunate nei termini divengono definitive e consolidano il credito erariale.

COMMENTO

La sentenza in commento riforma integralmente la decisione di primo grado che aveva annullato un'intimazione di pagamento e le cartelle sottostanti per asserita inesistenza delle notifiche. La Corte di giustizia tributaria accoglie l'appello dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione ritenendo, in primo luogo, sussistente il vizio di ultrapetizione ex art. 112 c.p.c., poiché il giudice di prime cure aveva fondato l'accoglimento del ricorso su una causa di nullità della notifica (affidamento a operatore postale non autorizzato) non dedotta dal contribuente nel ricorso introduttivo.

Nel merito, la Corte richiama il quadro normativo in tema di notificazioni postali, evidenziando come, a seguito del d.lgs. n. 58/2011 e, soprattutto, della legge n. 124/2017 (art. 1, commi

57 e 58), sia venuto meno il monopolio di Poste Italiane anche per le notifiche di atti giudiziari e amministrativi, con conseguente insussistenza di un divieto generalizzato di utilizzo di operatori privati. In ogni caso, la Corte precisa che eventuali irregolarità nella notifica dell'intimazione integrerebbero una nullità sanabile, e non un'inesistenza, risultando sanata per raggiungimento dello scopo ai sensi degli artt. 156 e 160 c.p.c., atteso che il contribuente ha dimostrato piena conoscenza dell'atto mediante tempestiva impugnazione, in linea con la giurisprudenza di legittimità richiamata.

Quanto alle notifiche delle cartelle esattoriali eseguite al portiere, la Corte chiarisce la corretta applicazione dell'art. 139 c.p.c., affermando che ai fini del perfezionamento della notifica è sufficiente l'invio della raccomandata informativa semplice e che non è richiesta la prova della ricezione mediante avviso di ricevimento (ricevuta di ritorno). Avendo l'Ufficio prodotto le ricevute di spedizione, risulta provato l'adempimento di tutte le formalità prescritte dalla legge. Ne consegue la validità delle notifiche e la definitività delle cartelle non impugnate nei termini, con consolidamento del credito tributario e conseguente riforma della sentenza di primo grado, oltre alla condanna alle spese.

Nancylee Bortone

Riferimenti normativi: art. 112 c.p.c.; art. 115 c.p.c.; art. 116 c.p.c.; art. 139 c.p.c.; art. 156 co.3 c.p.c.; art. 160 c.p.c.; d.lgs. 58/2011; l. 124/2017; l. 449/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 8674/2015; 1301/2015; 416/2015; 27089/2014.

Corte di Giustizia Tributaria II grado del Lazio, Sez. 5, Sentenza n. 3075/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni - Irreperibilità assoluta - Affissione all'albo comunale e deposito presso la casa comunale - Ulteriori ricerche – Non necessitano – Definitività della notifica e dell'atto impositivo – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di contenzioso tributario, la notificazione dell'avviso di accertamento presso l'indirizzo risultante dall'Anagrafe tributaria si considera validamente perfezionata, ai sensi dell'art. 60, lett. e), d.P.R. n. 600/1973, in caso di irreperibilità assoluta del destinatario, mediante affissione all'albo comunale e deposito presso la casa comunale, senza necessità di ulteriori ricerche.

Una volta che l'atto impositivo non sia stato tempestivamente impugnato, esso diviene definitivo e non può essere oggetto di contestazione indiretta in sede di opposizione ad atti esecutivi successivi, come l'intimazione di pagamento, neppure per dedurre l'estinzione del credito per intervenuta prescrizione, a meno che non vengano dedotti vizi propri dell'atto successivo.

(Fattispecie in cui è stato rigettato l'appello avverso un'intimazione fondata su avviso di accertamento ritualmente notificato e divenuto definitivo, ritenendo infondata l'eccezione di inesistenza della notifica e inammissibile l'eccezione di prescrizione).

COMMENTO

La Corte affronta una questione di frequente ricorrenza nel contenzioso tributario: la possibilità di contestare, in via indiretta, la legittimità di un avviso di accertamento non impugnato, nel momento in cui viene notificata l'intimazione di pagamento. Il Collegio afferma con chiarezza che, in presenza di irreperibilità assoluta del destinatario all'indirizzo risultante in Anagrafe tributaria, la notifica è validamente perfezionata mediante le formalità di cui all'art. 60, lett. e), d.P.R. n. 600/1973 (affissione all'albo comunale e deposito in casa comunale). Nel caso specifico, il contribuente risultava "sconosciuto" presso l'indirizzo fiscale, senza che ciò implicasse l'obbligo per il messo notificatore di effettuare ulteriori ricerche (come la consultazione degli ordini professionali): elemento che esclude la dedotta nullità o

inesistenza della notifica. Richiamando numerosi precedenti della Cassazione (Cass. nn. 3005/2020, 34902/2023, 13260/2022), la Corte ribadisce il principio secondo cui la definitività dell'atto impositivo per mancata impugnazione preclude qualsiasi eccezione relativa alla pretesa sostanziale, come quella di prescrizione.

Ciò in quanto, ai sensi dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, è possibile impugnare l'intimazione solo per vizi propri, non per far valere fatti estintivi anteriori già cristallizzati con l'atto presupposto definitivo.

Debora Frezzini

Riferimenti normativi: art. 60, lett. e), d.P.R. 600/73, art. 140 c.p.c.; art. 19 comma 3, d.lgs. 546/92, art. 15, comma 2-sexies, d.lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3005/2020, 37259/2021, 13260/2022, 34902/2023, 27634/2021, 1019/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3075/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni – Avviso di accertamento esecutivo – Irreperibilità assoluta – Art. 60, lett. e), d.P.R. 600/1973 – Domicilio fiscale – Affissione all'albo comunale e deposito in casa comunale – Validità – Preclusione di eccezioni su atti definitivi – Art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992 – Spese a favore dell'Amministrazione difesa da funzionari – Art. 15 d.lgs. 546/1992.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha rigettato l'appello del contribuente avverso la sentenza di primo grado che aveva dichiarato inammissibile il ricorso contro l'intimazione di pagamento, ritenendo ritualmente notificato l'avviso di accertamento esecutivo presupposto. Secondo il Collegio, la notifica deve avvenire ai sensi dell'art. 140 c.p.c. solo in ipotesi di irreperibilità relativa (residenza/indirizzo conosciuti), mentre va effettuata ex art. 60, lett. e), d.P.R. 600/1973 quando il notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto. Nel caso di specie, accertato che il destinatario era "sconosciuto" presso l'indirizzo risultante in Anagrafe tributaria quale domicilio fiscale, e svolte le ricerche anagrafiche, l'Ufficio ha correttamente perfezionato la notifica mediante deposito dell'atto in casa comunale e affissione all'albo comunale. Divenuto definitivo l'avviso di accertamento per mancata impugnazione, il contribuente non può far valere, con riferimento all'atto successivo, eccezioni (quali la prescrizione) attinenti a vicende estintive anteriori alla definitività dell'atto presupposto. L'appellante è stato altresì condannato alle spese di lite, liquidate in € 2.500.

COMMENTO

La pronuncia si inserisce nel solco della giurisprudenza di legittimità che distingue nettamente tra irreperibilità "relativa" e "assoluta" ai fini del perfezionamento della notificazione degli atti impositivi. L'art. 140 c.p.c. presuppone che l'indirizzo del destinatario sia conosciuto e che la mancata consegna dipenda da una temporanea assenza; per contro, qualora il contribuente risulti trasferito in luogo sconosciuto – circostanza che, nella prassi, si manifesta spesso con l'annotazione di "sconosciuto" all'indirizzo del domicilio fiscale – il legislatore tributario consente la notifica secondo l'art. 60, lett. e), d.P.R. 600/1973, con le formalità proprie dell'irreperibilità assoluta (deposito presso la casa comunale, affissione all'albo e decorso del termine).

Di particolare rilievo è l'attenzione del Collegio al dato del domicilio fiscale risultante dall'Anagrafe tributaria, riscontrato anche attraverso l'interrogazione al SIAT: la regolarità della notifica viene ancorata all'affidamento dell'Amministrazione sulle risultanze ufficiali, con conseguente irrilevanza, in assenza di un'elezione di domicilio valida ai fini tributari, della diversa sede professionale invocata dal contribuente. Ne discende un profilo operativo

chiaro: l'onere di mantenere aggiornate le risultanze anagrafiche e fiscali ricade sul contribuente; in difetto, la contestazione della notifica richiede la prova di specifiche omissioni nelle ricerche dovute, non potendosi fondare su prospettazioni meramente assertive.

La sentenza valorizza inoltre il principio di "consolidamento" della pretesa in presenza di un atto impositivo divenuto definitivo. In applicazione dell'art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992, la mancata impugnazione dell'avviso di accertamento (ove validamente notificato) preclude la deduzione, in sede di impugnazione dell'intimazione di pagamento, di eccezioni che investano l'an o il quantum del credito in ragione di vicende anteriori (nel caso di specie, la prescrizione del credito). La regola che tutela l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici impone, sul piano difensivo, di concentrare tempestivamente le censure sull'atto presupposto, oppure di dimostrare la mancanza e/o l'invalidità della sua notifica, unica motivazione idonea a riaprire la discussione sulla pretesa.

In chiusura, merita un approfondimento il passaggio sulle spese: il Collegio ribadisce che, anche quando l'Amministrazione finanziaria stia in giudizio a mezzo di propri funzionari, il diritto alla rifusione va liquidato secondo i parametri forensi, con la riduzione prevista dall'art. 15 d.lgs. 546/1992. Si tratta di un orientamento che incide concretamente sulla valutazione del rischio economico del contenzioso, specie in appello.

Giampietro Maria Teodori

Riferimenti normativi: art. 60 d.P.R. 600/1973; art. 140 c.p.c.; art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992; art. 15 d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 6788/2017; Cass. n. 9782/2018; Cass. n. 27825/2018; Cass. n. 6089/2020; Cass. n. 3005/2020; Cass. n. 37259/2021; Cass. n. 13260/2022; Cass. n. 34902/2023; Cass. n. 27634/2021; Cass. n. 1019/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3690/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Notificazioni – Servizio postale – Assenza temporanea del destinatario – Plico non ritirato – Illegittimità della procedura di notifica dell'atto presupposto – Prova dell'avvenuta ricezione comunicazione di avvenuto deposito (CAD) – Onere probatorio a carico del notificante.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di notifica degli atti impositivi a mezzo del servizio postale ai sensi della legge 890/1982, qualora l'atto non sia consegnato per temporanea assenza del destinatario o di persone abilitate al ritiro, la notifica è valida solo se il notificante fornisce la prova dell'avvenuta ricezione della comunicazione di avvenuto deposito (CAD) da parte del contribuente, non essendo a tal fine sufficiente la mera prova dell'avvenuta spedizione della CAD. Nel caso esaminato dai giudici di secondo grado, l'Agenzia delle Entrate non ha assolto all'onere probatorio in questione, con la conseguenza che l'avviso di accertamento è stato ritenuto invalidamente notificato e l'atto di riscossione consequenziale, per l'effetto, è stato annullato.

COMMENTO

La pronuncia affronta un tema di grande rilievo pratico: la validità della notifica degli atti impositivi quando il contribuente non riceve materialmente il plico a lui destinato e detto plico viene depositato presso l'ufficio postale e non ritirato entro il termine di dieci giorni.

I giudici di primo grado avevano ritenuto che, nel caso di temporanea assenza del destinatario, la notifica dell'avviso di accertamento mediante raccomandata si perfezionasse con il decorso di dieci giorni dal rilascio dell'avviso di giacenza ovvero di deposito dell'atto presso l'ufficio postale, senza necessità dell'invio della CAD. Tale interpretazione si fondava sull'orientamento giurisprudenziale secondo cui, nelle notifiche degli uffici finanziari a mezzo

del servizio postale, l'invio della suddetta raccomandata non sarebbe necessaria, non essendo prevista dall'art. 1, comma 161, l. 296/2006.

Tuttavia, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha ribaltato la decisione richiamando la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 10012/2021 e le più recenti pronunce di legittimità (Cass. nn. 7086, 6352, 3017/2024), le quali hanno chiarito che la prova del perfezionamento della notifica può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della CAD, non bastando a tal fine la sola prova dell'avvenuta spedizione di detta raccomandata.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate non aveva fornito tale prova, con la conseguenza che la notifica dell'avviso di accertamento è stata dichiarata invalida, determinando il conseguente annullamento dell'intimazione di pagamento impugnata dal contribuente.

La decisione conferma così l'importanza delle garanzie procedurali in materia tributaria nonché l'essenzialità del ruolo della comunicazione di avvenuto deposito - in caso di mancata consegna del plico contenente l'atto notificando - al fine di garantire la conoscibilità, intesa come possibilità di conoscenza effettiva, dell'atto da parte del destinatario.

Allo stesso tempo, la Corte ha disposto la compensazione delle spese di giudizio, rilevando la disomogeneità degli orientamenti giurisprudenziali sul tema in materia, in particolare circa la necessità del deposito dell'avviso di ricevimento della raccomandata CAD.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: legge 890/1982; art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 175/2018; Corte di Cassazione: nn. 3017/24; 6352/24; 7086/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4152/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Notificazioni - Riscossione – Preavviso di fermo amministrativo – Cartelle di pagamento – Indirizzo PEC non risultante dai pubblici registri – Irrilevanza – Carenza di legittimazione del personale Ader – Infondatezza – Raggiungimento dello scopo della notifica – Sanatoria.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non è affetto da nullità il preavviso di fermo amministrativo notificato tramite un indirizzo PEC del mittente non incluso nei pubblici registri (nello specifico, IPA), in quanto la certezza dell'indirizzo del mittente non è prevista dalla legge come requisito essenziale della notificazione che ne condiziona la validità. In ogni caso, trova applicazione il principio generale di cui al terzo comma dell'art. 156 c.p.c., secondo cui l'eventuale nullità della notificazione risulta sanata dal raggiungimento dello scopo.

La Corte ha, inoltre, rilevato che, non essendo il registro IPA più ricompreso nella tipologia dei "pubblici registri", la notifica effettuata utilizzando un indirizzo risultante da tale elenco non rappresenta più un presupposto obbligatorio.

Parimenti infondata è stata ritenuta l'eccezione relativa alla carenza di legittimazione del responsabile del procedimento e del personale Ader, per asserita assunzione in assenza di concorso pubblico. Tanto la normativa speciale (art. 1, d.l. n. 193/2016), quanto la giurisprudenza di legittimità hanno, infatti, chiarito che l'ente pubblico economico è subentrato *ex lege* alle società del gruppo Equitalia, con piena continuità funzionale e giuridica del personale. La Corte, pertanto, ha rigettato l'appello della società contribuente, in quanto infondato in fatto e in diritto.

COMMENTO

La pronuncia in esame riafferma il principio, sancito dalla consolidata giurisprudenza in materia di notifiche a mezzo PEC, secondo cui la provenienza dell'atto da un indirizzo non censito nei pubblici registri non costituisce causa di nullità della notifica, qualora risulti

comunque raggiunto lo scopo cui l'atto era preordinato, ossia la conoscenza legale da parte del destinatario.

In particolare, secondo quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 23445/2021, l'elenco IPA, espunto dalla categoria dei registri pubblici rilevanti per la validità delle notifiche telematiche, a seguito della modifica dell'art. 16-ter, d.l. n. 179/2012, rende ininfluente l'eventuale mancato utilizzo da parte del mittente di un indirizzo PEC ivi iscritto.

Assume altresì rilievo la conferma della piena legittimazione del personale Ader proveniente dalle cessate società del gruppo Equitalia. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 15911/2021, hanno chiarito che il subentro *ex lege* disposto dal d.l. n. 193/2016, costituisce una successione *in universum ius*, con trasferimento del *munus publicum* dell'attività di riscossione e senza soluzione di continuità, nell'ambito di un riassetto organizzativo ispirato ai principi di efficienza e imparzialità di cui all'art. 97 Cost.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 26, co. 2, d.P.R. 602/73; art. 156 c.p.c.; art. 160 c.p.c.; art. 16-ter, d.l. 179/12; art. 45-bis, co. 2, lett. a), d.l. 90/14; art. 1, co. 3 e 9, d.l. 193/16, conv. in l. n. 225/16.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 7665/16; 23620/18; 20625/17; 24568/18; 23445/21; 15911/21; Consiglio di Stato: 6739/20; 28684/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4477/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Chiné.

Notificazioni - Registro – Irap – Cartelle di pagamento – Validità della notifica – Inoppugnabilità dei vizi – Mancata impugnazione nei termini – Interessi e sanzioni – Autonomia dell'obbligazione accessoria – Prescrizione quinquennale – Prescrizione decennale dell'imposta – Accoglimento parziale

SINTESI DELLA SENTENZA

Risultano regolarmente eseguite, ai sensi dell'art.140 c.p.c., le notifiche delle cartelle esattoriali impugnate, a nulla valendo le pretese del contribuente di far valere vizi propri o decadenze e prescrizioni anteriori alla notifica delle stesse, attesa la mancata impugnazione nel termine di 60 giorni, ex art. 21, d.lgs. 546/1992.

È invece decorso il termine di prescrizione per le sanzioni e gli interessi maturati successivamente alla notifica delle cartelle, che, in assenza di una sentenza passata in giudicato, sono soggetti al termine quinquennale previsto dall'art. 20, comma 3, d.lgs. 472/1997 e dall'art. 2948, n. 4, c.c. e non al termine decennale proprio dell'imposta, erroneamente applicato dal giudice di primo grado.

COMMENTO

La pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio si inserisce nel solco della giurisprudenza ormai consolidata in materia di notificazione degli atti di riscossione e di prescrizione delle obbligazioni accessorie tributarie, confermando principi interpretativi che negli ultimi anni hanno trovato stabile affermazione nella giurisprudenza di legittimità.

Nell'ipotesi di temporanea assenza del destinatario dal luogo di residenza, la validità della notifica delle cartelle di pagamento deve essere valutata alla luce del corretto espletamento della procedura di cui all'art. 140 c.p.c.. In tale contesto, risulta infondato il tentativo del contribuente di invocare l'applicazione dell'art. 143 c.p.c., disposizione riferita ai soli casi di residenza, dimora o domicilio sconosciuti, la cui operatività in ambito tributario è, peraltro, espressamente esclusa dall'art. 60, comma 1, lett. f), d.P.R. 600/1973. Accertata la validità delle notifiche, consegue logicamente l'inoppugnabilità delle cartelle di pagamento per decorso del termine di 60 giorni ex art. 21, d.lgs. 546/1992 e, con essa, l'impossibilità di far valere vizi propri degli atti presupposti o eccezioni di decadenza e prescrizione maturate anteriormente alla loro notifica.

Di particolare rilevanza è l'inquadramento del regime prescrizionale applicabile alle obbligazioni accessorie rispetto al tributo principale. L'orientamento ormai consolidato della Corte di cassazione ribadisce la necessità di distinguere il termine prescrizionale dell'imposta da quello relativo alle obbligazioni ad essa collegate, in quanto soggette a un autonomo regime. In tale prospettiva, il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative tributarie è assoggettato al termine quinquennale previsto dall'art. 20, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997; analogamente, gli interessi, qualificandosi come prestazioni periodiche, ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 2948, n. 4, c.c., che stabilisce per tali obbligazioni il medesimo termine di prescrizione di cinque anni. L'eventuale applicazione del termine decennale, proprio del tributo principale ai sensi dell'art. 2946 c.c., è configurabile, per le obbligazioni accessorie, esclusivamente nell'ipotesi in cui il relativo credito sia stato accertato in una sentenza passata in giudicato, ai sensi dell'art. 2953 c.c.

Alla luce di tali principi, la Corte, nel caso di specie, ha ritenuto pienamente valide le notifiche delle cartelle di pagamento, eseguite ai sensi dell'art. 140 c.p.c., con conseguente definitività delle stesse per mancata impugnazione nei termini, e ha accolto il motivo di appello relativo alla prescrizione degli accessori, rilevando che sanzioni e interessi, non essendo assistiti da un titolo giudiziale definitivo, risultavano soggetti al termine quinquennale di prescrizione e dovevano pertanto considerarsi estinti per decorso del tempo. La sentenza in esame, in continuità con i più recenti orientamenti della Corte di cassazione, adotta un'impostazione pienamente coerente con i principi di legalità e tipicità dell'obbligazione tributaria, ribadendo con chiarezza la distinzione tra obbligazione principale e obbligazioni accessorie e garantendo la corretta applicazione dei termini prescrizionali entro cui l'Amministrazione può far valere sanzioni e interessi.

Alessia De Luca
Matteo Zulli

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c., art. 143 c.p.c., art. 60 comma 1 lett. f) d.P.R. 600/1973, art. 26 d.P.R. 602/1973, art. 20 comma 3 d.lgs. 472/1997, art. 2948 n.4 c.c., art. 2953 c.c., art. 21 d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Sez. U. n. 25790/2009; Corte di Cassazione nn. 5837/2011; 5577/2019; 10549/2019; 30901/2019; 12740/2020. Cass. Civ., Sez. V, Ord., nn. 17970/2019; 872/2024; 8910/2025; Cass. Civ., Sez. VI-2, n. Ord., n. 10672/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 9 – Sentenza n. 4532/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. e Rel. Lo Surdo.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Notifica telematica – Pec non proveniente da pubblici registri Art. 60 d.P.R. n. 60/1973 -- Illegittimità – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione ha ad oggetto la legittimità o meno della notifica dell'atto impugnato (cartella di pagamento) a mezzo Pec proveniente 8(mittente) da un indirizzo non inserito nei registri ufficiali.

La Corte ha escluso l'inesistenza della notificazione della cartella di pagamento mancante di attestazione di conformità dell'atto analogico a quello digitale notificato, trasmessa alla contribuente in formato Pdf e priva di c.d. firma digitale; quanto precede vale anche se la Pec proviene da indirizzo non inserito negli elenchi ufficiali.

COMMENTO

L'art. 26, co. 2 d.P.R. 602/1973 (in tema di notificazione della cartella di pagamento) e l'art. 60, co. 7 d.P.R. 600/1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente), nel prevedere che la notificazione di atti tributari possa essere effettuata con posta elettronica certificata, stabiliscono che l'atto

notificato debba essere inviato all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC)", ma nulla prescrivono in ordine all'indirizzo Pec del mittente.

La Corte ha ritenuto, infatti, che in tema di notifica telematica, sotto il profilo della riferibilità al mittente, l'atto inviato a mezzo Pec non necessita di attestazione di conformità, posto che - ai sensi dell'art. 22, co. 3, d.lgs. n. 82/2005 (c.d. CAD) come modificato dal d.lgs. n. 217/2017, art. 66, co. 1 -, le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle linee guida hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta

Conseguentemente, trattandosi di disposizioni speciali, non trova applicazione, in materia, il disposto dell'art. 3-bis l. 53/1994, il quale prescrive che anche l'indirizzo del mittente debba figurare nei pubblici registri.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto, in tema di notificazione a mezzo Pec della cartella esattoriale da parte dell'agente della riscossione, l'estraneità dell'indirizzo del mittente dal registro INI-Pec, che non inficia "ex se" la presunzione di riferibilità della notifica al soggetto da cui essa risulta provenire, testualmente ricavabile dall'indirizzo del mittente, occorrendo invece che la parte contribuente evidenzii quali pregiudizi sostanziali al diritto di difesa siano dipesi dalla ricezione della notifica della cartella di pagamento da un indirizzo diverso da quello telematico presente in tale registro.

Sul tema altra giurisprudenza di merito ha ritenuto, invece, che l'invio telematico di un atto esattivo da parte della P.A., eseguito mediante un indirizzo di posta elettronica certificata non risultante dai pubblici registri, rende la notifica inesistente e, in quanto tale, non suscettibile di sanatoria.

Pertanto la notifica degli atti tributari sostanziali e processuali, effettuata mediante un indirizzo di posta elettronica certificata non iscritta nei pubblici registri, è inesistente e, come tale, non suscettibile di sanatoria.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 19 d. lgs n. 546/1992; art. 26, co. 2, d.P.R. 602/1973; art. 60, co. 7, d.P.R. n. 600/1973

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., n. 28852/2023; Cass. n.18684/2023; Cass. Sez. 6, n. 19216/2022; Cass. n. 29458/2022 (contra)

Riferimenti giurisprudenziali: CTP Lazio n. 6298/2022; CTR Lazio n. 915/2022; n.11779/2021; CTP Napoli n. 5911/2022 (contra).

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4803/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Omesso versamento Iva – Notifica della cartella da un indirizzo non ricompreso nei pubblici elenchi - Validità

SINTESI DELLA SENTENZA

La cartella di pagamento notificata da un indirizzo non ricompreso nei pubblici elenchi deve essere considerata valida, in quanto, in materia tributaria, non trova applicazione l'art. 3 bis della l. 53/94. È sufficiente ai fini della debenza dell'imposta l'indicazione nella liquidazione periodica della somma da versare, quale acconto Iva. Infatti, in assenza di rettifiche e/o correzioni l'importo indicato a titolo di acconto con il metodo storico deve essere versato anche in assenza di operazioni nell'anno successivo.

COMMENTO

In materia tributaria non trova applicazione il principio espresso dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 17346/2019, in quanto espressamente riferito all'art. 3 bis l. 53/94.

Sul punto la Corte di Cassazione ha precisato che la cartella di pagamento notificata a mezzo pec al contribuente e inviata da una casella di posta elettronica diversa da quella presente sull'Ipa, è valida, perché la disposizione non si riferisce all'indirizzo pec del mittente, ma solo del ricevente (Cass. 32041/2024).

Per quanto attiene al merito, il Collegio ha evidenziato che la società ricorrente ha omesso di versare somme che essa stessa aveva autoliquidato, pertanto il debito è *in re ipsa*.

Infatti, la parte avendo effettuato operazioni Iva nell'anno precedente è tenuta al versamento dell'acconto sulla base del metodo storico (dalla stessa scelto) essendo irrilevante l'omesso compimento di operazioni rilevanti ai fini Iva.

Infatti, in assenza di rettifiche e/o correzioni, con il metodo storico, l'importo indicato a titolo di acconto deve essere versato anche in assenza di operazioni nell'anno successivo.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: l. 53/94; art. 6, co. 2, l. 405/1990.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 17346/2019; 3204/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4804/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Notificazioni - Notificazione degli atti tributari – Invio della raccomandata informativa – Prescrizione quinquennale per interessi e sanzioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

La notifica degli atti tributari segue regole particolari nell'ipotesi di applicazione dell'art. 26 d.P.R. 602/73, cd. notifica diretta, non essendo necessario l'invio della raccomandata informativa. Nel caso, invece, di applicazione dell'art. 60 d.P.R. 600/73 deve essere inviata la raccomandata semplice se l'atto è stato consegnato al portiere ovvero ad un familiare. La Corte riconosce, poi, l'applicazione della prescrizione quinquennale per gli interessi e le sanzioni.

COMMENTO

Il contribuente rilevava l'omessa notifica degli atti prodromici all'intimazione impugnata e chiedeva la conseguente prescrizione del credito sotteso. La Corte affermava la correttezza delle notifiche effettuate ai sensi dell'art. 26 d.P.R. 602/73.

Infatti, la cd. notifica diretta non prevede alcun invio della raccomandata informativa nel caso in cui l'atto venga consegnato a soggetto diverso dal destinatario. Tale orientamento è confermato dalla Corte di Cassazione che riconosce l'applicazione di un procedimento semplificato nel caso in cui l'Agente della riscossione proceda alla notifica diretta senza l'ausilio dei messi notificatori (Cass. n. 10131/2020; conforme Cass. n. 2339/2021).

La Corte, nella sentenza in commento, passa poi ad esaminare l'ipotesi in cui la notifica sia effettuata per il tramite dei messi notificatori come previsto dall'art. 60 d.P.R. 600/73, precisando che l'art. 60 lett. b-bis) d.P.R. 600/73 prevede l'invio della raccomandata informativa semplice, non essendo prevista la raccomandata con ricevuta di ritorno (Cass. 2377/2022).

Nella sentenza qui in commento non è possibile comprendere se l'invio della raccomandata semplice è stato effettuato, ma la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 27446/2022 ha precisato che quando la cartella di pagamento è consegnata a una persona di famiglia del destinatario dell'atto, l'Agente della riscossione deve poi provare in giudizio l'avvenuta spedizione e la ricezione della raccomandata informativa.

Per quanto attiene alla prescrizione quinquennale dei crediti tributari la Corte ha aderito all'orientamento maggioritario (Cass. 4969/2024).

Infatti, l'art. 20, co. 3 del d. lgs. 472/1997 stabilisce espressamente che *“il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni”* (Cass. 2095/2023).

Ovviamente, solo se il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, deriva da sentenza passata in giudicato la prescrizione sarà decennale.

Inoltre, la Cassazione anche in materia di interessi per ritardo d'esazione del tributo, ha precisato che si tratta di un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale, pertanto è sottoposta al termine quinquennale di prescrizione ai sensi dell'art. 2948, comma 1 n. 4 c.c. (Cass. 30901/2019; Cass. 12740/2020; Cass. 7486/2022 e Cass. 31430/2022).

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 26 d.P.R. 602/73; art. 60 d.P.R. 600/73; art. 20 d. lgs. 472/97.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 10131/2022; 2339/2021; 4969/2024; 27446/2022; 2095/2023; 30901/2019; 12740/2020; 7486/2022; 31430/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4807/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Notificazioni - Atti tributari – Domicilio fiscale – Rilevanza ai fini tributari - Dichiarazione da partes del contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ribadisce che ai fini tributari rileva il domicilio fiscale. Detto domicilio deve essere dichiarato dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi e in caso di modifiche le variazioni hanno effetto decorsi 30 giorni. Per quanto attiene alla prescrizione, si ribadisce che di regola ha una durata decennale, ma per gli interessi e le sanzioni deve essere riconosciuto un termine quinquennale.

COMMENTO

La Corte con la pronuncia in commento affronta molteplici questioni.

In *primis*, occorre soffermarsi sulla notificazione degli atti in materia tributaria. La contribuente aveva dimostrato che le cartelle di pagamento erano state notificate in luogo diverso dalla propria residenza.

Tuttavia, la Corte ha ritenuto valide le notificazioni, in quanto il domicilio fiscale della contribuente coincideva con il luogo in cui erano state effettuate le notifiche.

Correttamente, la Corte ha chiarito che l'indirizzo è il mero luogo fisico presso cui il contribuente può essere reperito, mentre il domicilio fiscale rappresenta il luogo predeterminato dalla legge secondo criteri obiettivi per il recapito formale di atti.

È quindi onere del contribuente comunicare il proprio domicilio fiscale all'Ufficio tributario. Infatti, in difetto di tale comunicazione l'amministrazione procedente è legittimata ad eseguire le notifiche nell'ultimo domicilio fiscale noto (Cass. 14435/2024).

Il Collegio, poi, ha ritenuto valida la notifica a mani della suocera – seguita da raccomandata informativa – perché *“... ha accettato l'atto senza far risultare a verbale che la nuora aveva trasferito la residenza”*.

Tale affermazione non può essere condivisa, in quanto la giurisprudenza è unanime nell'affermare che la notifica a mani di un familiare eseguita nella residenza di quest'ultimo – diversa da quella del destinatario – non determina l'operatività della presunzione di convivenza non meramente occasionale tra i due, con conseguente nullità della notificazione medesima (Cass. n. 7750/2011; Cass. n. 25391/2017; Cass. 7267/2020).

Per quanto attiene, poi, alla prescrizione quinquennale dei crediti tributari la Corte ha aderito all'orientamento maggioritario (Cass. 4969/2024).

Infatti, l'art. 20, comma 3 del d.lgs. n. 472/1997 stabilisce espressamente che *“il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni”* (Cass. 2095/2023).

Ovviamente, solo se il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, deriva da sentenza passata in giudicato la prescrizione sarà decennale.

Inoltre, la Cassazione anche in materia di interessi per ritardo d'esazione del tributo, ha precisato che si tratta di un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale, pertanto è sottoposta al termine quinquennale di prescrizione ai sensi dell'art. 2948, co. 1 n. 4 c.c. (Cass. 30901/2019; Cass. 12740/2020; Cass. 7486/2022 e Cass. 31430/2022).

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 60 d.P.R. 600/73; art. 20 d. lgs.472/97.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14435/2024; 7750/2011; 25391/2017; 7267/2020; 4969/2024; 2095/2023; 30901/2019; 12740/2020; 7486/2022; 31430/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4808/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel.Riccio.

Notificazioni - Copie fotostatiche delle relazioni di notifica – Mancato disconoscimento – Validità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha ritenuto valide le copie fotostatiche delle relazioni di notifica, in quanto non era stato presentato formale disconoscimento ai sensi dell'art. 2719 c.c.. Inoltre, la corretta notifica degli atti prodromici impedisce l'esame del merito delle questioni sottese.

COMMENTO

La Corte affronta il tema dell'efficacia probatoria delle copie fotostatiche degli avvisi di ricevimento e delle raccomandate che generalmente costituiscono la prova dell'avvenuta notifica degli atti dell'Agenzia delle Entrate o dagli Agenti della Riscossione.

Il Collegio aderisce all'orientamento della Suprema Corte che ritiene valide le fotocopie fino a quando il contribuente non ne disconosca espressamente la conformità all'originale, ex art. 2719 c.c. (Cass. 1593/2017).

La Suprema Corte ha infatti ribadito la rilevanza probatoria delle copie fotostatiche, per tutti i documenti e quindi anche per l'avviso di ricevimento, qualora la loro conformità all'originale non venga disconosciuta dalla controparte, con divieto per il giudice di sostituirsi nell'attività di disconoscimento alla parte interessata, pur se contumace (Cass. n. 13439/2012; n. 201003/2017).

Di conseguenza, la prova dell'avvenuta notifica degli atti prodromici impediva al Giudice di esaminare il merito della questione, come previsto dall'art. 19 d. lgs.546/92 che consente di impugnare gli atti solo per vizi propri.

Trattandosi poi di cartelle di pagamento il vizio di motivazione deve essere esaminato alla luce del principio espresso dalla Suprema Corte di Cassazione che ha statuito *“In tema di riscossione, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 602 del 1973, per la validità del ruolo e della cartella esattoriale non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica dell'accertamento precedentemente emesso al quale detti atti facciano riferimento, essendo sufficiente l'indicazione di circostanze univoche che consentano l'individuazione di quell'atto, al fine di tutelare il diritto di difesa del contribuente rispetto alla verifica della procedura di riscossione promossa nei suoi confronti”* (Cass. 6206/2024).

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.; art. 19 d. lgs. 546/92; art. 25 d.P.R. 602/73; art. 7 l. 212/2000.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 13439/2012; 201003/2017; 1593/2017; 6206/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4812/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

*Notificazioni - Copie fotostatiche delle relazioni di notifica – Mancato disconoscimento – Validità
- Raccomandata informativa - Notificazione atti a familiare convivente – Validità.*

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha ritenuto valide le copie fotostatiche delle relazioni di notifica, in quanto non era stato presentato formale disconoscimento ai sensi dell'art. 2719 c.c.. Inoltre, la consegna della raccomandata informativa a familiare convivente è atto valido per il perfezionamento dell'iter.

COMMENTO

La Corte affronta il tema dell'efficacia probatoria delle copie fotostatiche degli avvisi di ricevimento e delle raccomandate che generalmente costituiscono la prova dell'avvenuta notifica degli atti dell'Agenzia delle Entrate o dagli Agenti della Riscossione.

Il Collegio ha aderito all'orientamento della Suprema Corte che ritiene valide le fotocopie fino a quando il contribuente non ne disconosca espressamente la conformità all'originale, ex art. 2719 c.c. (Cass. 1593/2017).

La Suprema Corte ha infatti ribadito la rilevanza probatoria delle copie fotostatiche, per tutti i documenti e quindi anche per l'avviso di ricevimento, qualora la loro conformità all'originale non venga disconosciuta dalla controparte, con divieto per il giudice di sostituirsi nell'attività di disconoscimento alla parte interessata, pure se contumace (Cass. n. 13439/2012; n. 201003/2017).

La Corte, nella sentenza in commento, passa poi ad esaminare il perfezionamento della notifica, in quanto la raccomandata informativa era stata consegnata alla suocera della ricorrente.

In atti non risulta una residenza diversa del familiare che ha ritirato l'atto pertanto opera la presunzione di convivenza non meramente occasionale tra i due, con conseguente validità della notificazione medesima.

Infatti, solo nell'ipotesi in cui la notifica sia eseguita presso la residenza del familiare che risulta diversa da quella del destinatario, non trova applicazione la presunzione di convivenza tra i due (Cass. n. 7750/2011; Cass. n. 25391/2017; Cass. 7267/2020).

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 2719 c.c.; art. art. 60 d.P.R. 600/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 13439/2012; 201003/2017; 1593/2017; 7750/2011; 25391/2017; 7267/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6068/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Notificazioni - Tasse automobilistiche – Cartella di pagamento – Prescrizione della tassa – Notifica eseguita a mani di soggetto non convivente – Prova a carico dell'ufficio - Notifica oltre il termine triennale - Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia riguarda la validità della notifica della cartella di pagamento (tasse automobilistiche) eseguita presso l'abitazione della ricorrente e consegnata a soggetto terzo.

Infatti dalla documentazione in atti è risultato che la notifica è stata effettuata nelle mani del padre della contribuente, soggetto non convivente né delegato alla ricezione, senza che l'ufficio abbia fornito la prova della successiva spedizione della raccomandata informativa ex art. 60, co. 1, lett. b-bis, d.P.R. n. 600/1973.

Da ciò la nullità della notifica della cartella, nonché la illegittimità della medesima in quanto notificata decorso il termine triennale di prescrizione della tassa.

COMMENTO

La notifica dell'atto tributario, disciplinata dagli artt. 137 Cpc e 60 d.P.R. n. 600/1973, è la procedura formale con cui si porta a conoscenza di uno o più destinatari l'esistenza di un certo atto che lo riguarda, eseguita da soggetto abilitato (*ufficiale giudiziario, messo comunale*) che nel consegnare l'atto redige una relata di notifica; quest'ultima può avvenire con consegna "*brevi manu*" o a mezzo del servizio postale.

La raccomandata informativa, prova del perfezionamento della notifica in caso di irreperibilità relativa, è lo strumento mediante cui l'ufficiale giudiziario comunica al destinatario che vista l'irreperibilità o il rifiuto di ricevere la notifica a lui diretta, la copia dell'atto è stata depositata presso la casa comunale ex art. 140 Cpc; essa segue le regole previste dal regolamento postale per la raccomandata ordinaria, atteso che non tiene conto dell'atto da notificare ma fornisce solo notizia del deposito dello stesso nella casa comunale.

Nel caso in esame il tema principale riguarda la validità della notifica della cartella di pagamento, risultando, dall'esame dei documenti in atti, che la stessa è stata eseguita nelle mani del padre della contribuente, soggetto non convivente né delegato alla ricezione, senza che da parte dell'ufficio sia stata fornita prova della successiva spedizione della raccomandata informativa prevista dall'art. 60, co.1, lett. b-bis, d.P.R. n. 600/1973.

La mancata dimostrazione dell'invio della raccomandata informativa al destinatario, in caso di consegna a persona diversa, comporta la nullità della notifica, non essendo sufficiente la sola prova dell'avvenuta consegna dell'atto a soggetto terzo né la produzione del mero elenco di raccomandate depositate presso Poste Italiane.

La prova dell'effettiva spedizione della raccomandata informativa è elemento costitutivo della validità della notifica e la sua omissione determina la nullità insanabile della notificazione, con la conseguenza che la cartella non può ritenersi mai divenuta efficace nei confronti del contribuente. La cartella di pagamento in oggetto non risulta validamente notificata, *in quanto eseguita a persona diversa del destinatario* e, pertanto, non è idonea a costituire titolo esecutivo opponibile all'appellante.

La Corte ha accolto l'appello e condannato l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 60 d.P.R. n. 600/1973; art. 137 e 140 c.p.c.; art. 5, d.l. 953/1982.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 14089/2025; Cass. n. 3629/2025; Cass. n. 18880/2025; Cass. n. 26064/2025; Cass. n. 26310/2021.

Riferimenti giurisprudenziali: CGT 2° gr Lazio n. 7028/25; CGT 2° gr Lazio nn. 6085 e 6087/2025; CGT 2° gr Lazio n. 2591/2025; CGT 2° gr Napoli n. 3569/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6100/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Notificazioni - Notifica a mezzo Pec – Utilizzo di indirizzo Pec risultante dall'indice nazionale – Obbligo solo per i destinatari e non anche per i soggetti notificanti – Illegittimità - Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione verte sul tema di notifica delle cartelle esattoriali a mezzo Pec, la cui normativa prevede l'utilizzo delle stesse presenti nel registro INI-Pec.

Tale obbligo di utilizzo, tuttavia, è riferito solo al destinatario della notifica e non al soggetto notificante, in relazione al quale è previsto unicamente l'utilizzo "di un indirizzo di posta elettronica certificata risultante dagli indirizzi risultanti dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata".

COMMENTO

Il tema principale della decisione riguarda l'inesistenza della notificazione eseguita a mezzo Pec dell'intimazione di pagamento e degli atti presupposti sottesi.

Con l'appello il contribuente eccepisce l'invalidità della sentenza insistendo sulla mancata notifica degli atti presupposti e sulla invalidità della notifica a mezzo Pec.

La normativa al riguardo stabilisce che gli atti esattivi possono essere notificati solo per mezzo Pec presente nei pubblici registri ovvero: IndicePA (IPA), tenuto da Agid (Agenzia per l'Italia digitale) che è di libero accesso, o RegInde, che è consultabile solo per mezzo dell'abilitazione al Processo civile telematico (Pct), o INI-PEC.

L'art. 3-bis della legge n. 53/94 stabilisce, testualmente che *“la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici”*. Inoltre, la notificazione, tramite posta elettronica certificata, può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo del notificante risultante da pubblici elenchi

L'art. 26 dPR 602/1973, che consente la notifica delle cartelle esattoriali a mezzo Pec, impone che si debbano utilizzare - solo per i destinatari e non anche per i mittenti - gli indirizzi risultanti dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata.

La Corte, avallando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito, ha ritenuto che l'obbligo di utilizzo di un indirizzo presente nel registro INI-Pec appare testualmente riferito solo al destinatario della notifica e non al notificante, in relazione al quale è previsto unicamente l'utilizzo "di un indirizzo di posta elettronica certificata risultante da pubblici elenchi".

Pertanto, la norma speciale prevista per le notifiche in ambito tributario degli atti dell'Agente della riscossione differisce dalla previsione generale di cui al citato art. 3-bis della l. n. 53 del 1994 solo con riferimento al soggetto che riceve la notificazione.

Tale differente trattamento normativo, non configura alcuna disparità di trattamento. Le prescrizioni che ineriscono all'indirizzo del mittente non vanno, assoggettate alle stesse regole previste per il destinatario dell'atto, con riguardo al quale va applicata la disciplina propria dell'elezione di domicilio, cui dev'essere equiparato l'indirizzo Pec inserito, diversamente da quanto accade per il mittente.

Pertanto, se l'agente della riscossione abbia eseguito la notifica per mezzo di un indirizzo Pec non risultante nei pubblici registri (RegInde, INI Pec e Ipa) non vi è alcuna nullità della notifica. Ciò posto, la Corte, ritenendo le cartelle validamente notificate, ha respinto l'appello del contribuente, condannandolo anche al pagamento delle spese di lite.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 26 d.P.R. n. 600/1973; art. 3-bis l. n. 53/1994.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 31722/2024; Cass. n. 32234/2024; Cass. 18684/2023; Cass n. 6015/2023; Cass. n. 29548/202; CGT 1° gr. Siracusa n. 225/2024; CGT 1° gr Roma n. 846/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6437/2025, depositata il 24/10/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Notificazioni - Intimazione di pagamento - Notifica – Art. 140 c.p.c. – Art. 143 c.p.c. - Onere probatorio – Irreperibilità – Prescrizione – Decadenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di giustizia tributaria ha esaminato le cartelle di pagamento relative all'imposta ipotecaria e catastale e alla Tares, poste a fondamento dell'intimazione di pagamento impugnata, rilevando la nullità delle notifiche per mancata prova dell'avvenuta ricezione ex art. 140 c.p.c. e per carenze nelle verifiche del rito degli irreperibili. La nullità della notifica, tuttavia, non determina la decadenza dal potere impositivo, poiché gli atti risultano consegnati tempestivamente all'ufficio postale. Ne consegue la conferma della pretesa principale relativa all'imposta ipotecaria e catastale, mentre sanzioni e interessi risultano prescritti. Quanto alla Tares, il credito deve ritenersi comunque estinto per prescrizione, non trovando applicazione la sospensione emergenziale prevista dal d.l. 18/2020 ("Cura Italia").

COMMENTO

La sentenza affronta principalmente la validità delle pretese tributarie inserite in un'intimazione di pagamento, alla luce delle eccezioni di prescrizione e delle contestazioni relative alla regolarità delle notifiche degli atti presupposti. La Corte è stata chiamata a verificare se gli elementi prodotti dagli enti impositori – in particolare le relazioni di notifica e la documentazione relativa al ricorso al rito degli irreperibili – fossero idonei a dimostrare l'effettiva conoscibilità degli atti da parte della contribuente, superando le sue eccezioni sulla nullità del procedimento notificatorio.

Sul punto, la Corte ribadisce che la procedura di cui all'art. 140 c.p.c. richiede la prova dell'avvenuto invio e della ricezione della raccomandata informativa, elemento mancante nel caso di specie. Analoga valutazione negativa viene formulata per le notifiche eseguite con il rito degli irreperibili: il giudice sottolinea che tale modalità impone lo svolgimento di ricerche concrete e documentate sulla reperibilità del contribuente presso il domicilio fiscale. L'assenza di tali verifiche comporta la nullità delle notifiche delle cartelle relative tanto all'imposta ipotecaria e catastale quanto alla Tares.

Un passaggio centrale della decisione riguarda inoltre la distinzione tra nullità della notifica e decadenza dell'azione impositiva. La Corte richiama il principio di scissione soggettiva degli effetti della notifica, chiarendo che, ai fini del rispetto del termine decadenziale, è sufficiente che l'ente abbia consegnato l'atto al servizio postale entro il termine previsto dalla legge. La nullità della notifica incide quindi sulla sua efficacia nei confronti del contribuente, ma non travolge la validità dell'atto né determina la decadenza del potere impositivo se la spedizione è tempestiva. Per tale motivo la pretesa principale relativa all'imposta ipotecaria e catastale – pur essendo stato dichiarato nullo il procedimento notificatorio – non è considerata decaduta; risultano invece prescritte le sanzioni e gli interessi, soggetti a un autonomo termine di prescrizione.

Differente è l'esito per la Tares: la Corte rileva la prescrizione del credito ritenendo che la sospensione emergenziale prevista dal "Cura Italia" non si applichi ai termini di prescrizione dei tributi locali non ancora affidati all'agente della riscossione nel periodo di riferimento. Ne consegue l'estinzione del credito per decorso del termine prescrizionale, aggravato dall'assenza di una valida notifica interruttiva.

In definitiva, la sentenza si inserisce nel consolidato orientamento che richiede un rigoroso rispetto delle forme di notifica degli atti tributari, valorizzando gli oneri probatori dell'Amministrazione e tutelando il contribuente da pretese fondate su atti non ritualmente portati a sua conoscenza. Al tempo stesso, conferma il principio secondo cui la decadenza dall'azione impositiva resta ancorata al momento della spedizione dell'atto, a garanzia dell'efficacia dell'azione amministrativa.

Amato Tomao

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986; d.lgs. n. 546/1992; d.P.R. n. 600/1973; art. 140 c.p.c.; art. 143 c.p.c.; d.l. 18/2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 1974/2015; 12754/2016; 10012/2021; 40543/2021; 32885/2024; 21765/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Roma, Sez. 41 – Sentenza n. 6803/2025, depositata il 20/05/2025 – Pres. Russo, Rel. Carrelli Palombi Di Mont.

Notificazioni - Tari – Accertamento - Atti impositivi – Atti presupposti - Notificazioni a mezzo posta – Perfezionamento della notifica - Vizi di notifica – Omessa notifica degli atti presupposti.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia trae origine dall'impugnazione, da parte del contribuente, di un sollecito di pagamento emesso dal concessionario della riscossione comunale, fondato su due avvisi di accertamento Tari. Il ricorrente deduceva l' illegittimità della pretesa impositiva, sostenendo, da un lato, che l'obbligazione tributaria facesse capo esclusivamente alla società Srl e, dall'altro, la nullità dell'atto impugnato per omessa notificazione degli avvisi di accertamento presupposti, nonché per ulteriori vizi di natura formale.

Il concessionario si è costituito in giudizio, eccependo la regolarità del procedimento di riscossione e affermando che gli avvisi di accertamento erano stati validamente notificati al ricorrente in qualità di legale rappresentante della società Srl, mediante il meccanismo della compiuta giacenza.

La Corte di giustizia di primo grado accoglieva il ricorso, rilevando la nullità dell'atto impositivo per carenza di prova circa il perfezionamento del procedimento di notifica, in ragione dell'omesso deposito della comunicazione informativa della notifica.

COMMENTO

La pronuncia in esame attribuisce carattere assorbente al vizio concernente la mancata rituale notificazione degli avvisi di accertamento posti a fondamento dell'atto di riscossione. Dalla documentazione versata in atti risulta, infatti, che le notificazioni eseguite ai sensi della l. n. 890/1982, a seguito della temporanea assenza del destinatario, non si sono perfezionate per difetto della prova dell'invio della raccomandata informativa prevista dall'art. 8, comma 4, della medesima legge, formalità imprescindibile ai fini della validità del procedimento di notifica.

In materia di notificazione degli atti impositivi e processuali a mezzo del servizio postale, la sola attestazione dell'avvenuto invio della raccomandata informativa non è idonea a dimostrare il perfezionamento della notifica, essendo invece necessaria la produzione in giudizio della comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.). Tale approdo interpretativo si fonda su una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 8 della l. n. 890/1982, volta a garantire l'effettività del diritto di difesa del destinatario, ai sensi dell'art. 24 Cost., nonché il rispetto del principio del giusto processo di cui all'art. 111 Cost.

L'omissione di tale adempimento comporta la nullità degli avvisi di accertamento, con conseguenti effetti caducanti sugli atti successivi. Poiché il procedimento di riscossione tributaria si articola in una sequenza ordinata di atti tra loro logicamente e giuridicamente presupposti, l'invalidità degli atti impositivi determina, per invalidità derivata, l'annullamento del sollecito di pagamento oggetto di impugnazione.

Monica A. Sommo

Riferimenti normativi: legge n. 890/1982, art. 24 Cost., art. 111 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 25985/2014, 26945/2017, 6242/2017, 4043/2017, 13833/2018, 9782/2018, 16601/2019, 33070/2019, 33257/2019, 2638/2019, 5077/2019, 16601/2019, 6363/2020, 21714/2020, 23921/2020, 25140/2020, 26078/2020, 23921/2020, 10012/2021, 40543/2021, 8894/2022, 26489/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7053/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Notificazioni - Cartella di pagamento – Consegna nella residenza del contribuente a familiare soggettivamente individuato – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata impugnazione delle cartelle di pagamento nel termine prescritto dei sessanta giorni determina la acquisizione del giudicato sull'accertamento in esse contenuto, precludendo al Contribuente la proposizione di qualsivoglia eccezione non tempestivamente proposta, in virtù del principio di non contestazione anche con riferimento alla dedotta prescrizione dei crediti tributari.

È valida, in base alla presunzione di convivenza non meramente occasionale con il destinatario, la notificazione della cartella di pagamento effettuata nella residenza dello stesso ed accettata da persona che vi abiti, nonché quella effettuata a familiare soggettivamente individuato, in assenza di indicazioni riguardanti la residenza effettiva, in diverso luogo del destinatario.

La prescrizione, per il tributo come per sanzioni ed interessi, deve ritenersi quinquennale ed il suo decorso deve tener conto dei periodi di interruzione.

COMMENTO

La notificazione, secondo la sentenza commentata, è valida laddove effettuata nel luogo di residenza del destinatario, salva la dimostrazione di effettiva residenza in diverso luogo, ed è valida quando accettata da familiare convivente non occasionale. Tale validità riguarda anche la notifica eseguita in altro luogo da quello di residenza a persona identificata specificamente come convivente non occasionale con il contribuente. La prescrizione, che si conferma essere quinquennale per tributi, sanzioni ed interessi, deve tener conto dei periodi di interruzione.

Federica Leporelli

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. V, n. 18485/2025; Cass., n. 15938/2008; Cass., SU, n. 19704/2015; Cass., SU n. 23997/2016; Cass., n. 25391/2017; Cass. 22616//2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 7061/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Passero, Rel. Baldovini.

Notificazioni – Messo notificatore o ufficiale giudiziario - Ricerche presso l'indirizzo risultante dagli uffici anagrafici del domicilio fiscale – Necessitano - Accertamento della non rintracciabilità del contribuente nel Comune del domicilio fiscale – Necessita - Attestazione di mera irreperibilità - Insufficienza – Nullità della notifica – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudice tributario è giudice competente per l'opposizione all'atto esecutivo in materia tributaria, anche nelle ipotesi in cui si facciano valere omissioni e vizi della notificazione avverso l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento, essendo, detto atto, l'impulso con il quale si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un determinato credito tributario.

In virtù della disciplina delle notificazioni di atti tributari, il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario è tenuto a svolgere opportune ricerche presso l'indirizzo risultante dagli uffici anagrafici del domicilio fiscale, non potendosi ritenere sufficiente l'attestazione di mera irreperibilità, ma dovendosi pervenire all'accertamento della non rintracciabilità del contribuente nel Comune del domicilio fiscale.

Dalla mancanza di ricerche e delle indicazioni del suo perimetro e degli esiti - costituendo dette omissioni di attività e di documentazione carenze del procedimento notificatorio - consegue la nullità della notifica e, di conseguenza, l'invalidità del successivo atto di pignoramento presso terzi.

Atteso che la notifica della cartella costituisce atto necessitato volto a permettere al contribuente di conoscere dell'avvenuta iscrizione a ruolo in suo danno da parte dell'Ente creditore, la procedura per irreperibilità assoluta presuppone effettivo previo ricorso a tutta la serie di attività che il messo o l'agente postale devono porre in essere in modo concreto e documentato, con la conseguenza che, dalla invalidità della notifica della cartella, consegue l'invalidità del pignoramento, dal momento che, a detto adempimento, la legge affida le funzioni espletate nel procedimento esecutivo del c.p.c. alla notifica del titolo esecutivo e del precetto.

COMMENTO

La sentenza in esame assimila la notifica della cartella di pagamento alla notifica del titolo esecutivo, con la conseguenza che in caso di omissioni e vizi di detta notifica, come diviene invalido il procedimento esecutivo iniziato senza la notifica del precetto, diviene invalido il pignoramento anche presso terzi attuato per crediti tributari.

Non è sufficiente, sulla scorta della disciplina generale, perché sia percorribile la via alternativa della notifica all'irreperibile, la mera indicazione della qualifica di 'sconosciuto' sulla relata di notifica da parte del messo o dell'agente postale.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: artt. 2, co. 1, 19, d.lgs. 546 del 1992; art. 57, d.P.R. n. 602/1973; art. 617 c.p.c.; art. 100 c.p.c.; art. 60, co.1 lett. e), TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. 13913/2017; Cass. 40467/2021; Cass., 36649/202; Cass. 22754/2024; Sezioni Unite n. 9570/2014, n. 3773/2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7173/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Notificazioni - Nullità della notifica dell'appello – Inammissibilità dell'impugnazione – Notifica postale a soggetto privo di collegamenti con il destinatario – Passaggio in giudicato della sentenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la pronuncia in esame, ha ritenuto che la notificazione eseguita mediante consegna del plico contenente l'atto di appello a soggetto del tutto privo di collegamenti con il destinatario, in assenza di prova dell'invio della raccomandata informativa, sia radicalmente inefficace sotto il profilo giuridico. Ne è conseguito il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado favorevole al contribuente a seguito del decorso del termine lungo per l'impugnazione.

COMMENTO

La sentenza in commento, riprendendo i principi sanciti dalla Cassazione nell'ordinanza di rinvio n. 10906/2024, afferma che la notificazione dell'atto di appello effettuata mediante consegna del plico a persona del tutto estranea al destinatario, unitamente alla mancata prova dell'invio della raccomandata informativa, integra un vizio tale da escludere la stessa configurabilità giuridica della notificazione.

Muovendo da tali principi, la C.G.T. Lazio evidenzia che una notificazione affetta da tali vizi non è suscettibile di rinnovazione, in quanto priva degli effetti tipici che l'ordinamento ricollega all'atto notificatorio, con conseguente impossibilità di sanatoria (Cass. S. U. n. 20604/2008, Corte dei conti, Sez. giur. Centrale d'appello, n. 241/2022).

La nullità radicale della notificazione dell'appello comporta, sul piano processuale, l'inammissibilità dell'impugnazione per decorso del termine lungo, ossia del termine di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza previsto dal combinato disposto dell'art. 38, co. 3, d.lgs. 546/1992 e dell'art. 327, co. 1, c.p.c.

La Corte chiarisce inoltre che la deroga alla decadenza dall'impugnazione prevista dall'art. 327, co. 2, c.p.c., opera esclusivamente in favore della parte contumace che dimostri di non aver avuto conoscenza del processo, situazione che nel caso di specie non ricorre in capo all'Amministrazione finanziaria, con conseguente definitivo passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

Francesca Berardi

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 327, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 10906/2024; 20604/2008, Corte dei conti, Sez. giur. Centrale d'appello, n. 241/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 7176/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Lepore, Rel. Briguori.

Notificazioni - Validità della notificazione via pec – Mancata produzione originaria delle ricevute di accettazione e consegna (.eml /.msg) – Raggiungimento dello scopo – Produzione integrativa in appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la pronuncia in esame, ha ribadito che eventuali irregolarità formali inerenti alla notificazione via *pec* di un atto dell'Amministrazione finanziaria non determinano la nullità della notifica, qualora sia raggiunto lo scopo dell'atto, ossia la conoscenza effettiva da parte del destinatario.

COMMENTO

In linea generale, la pronuncia in commento valorizza la prova tecnica della notificazione a mezzo *pec*, affermando che la produzione delle ricevute di accettazione e consegna in formato *.eml* costituisce elemento idoneo a dimostrare l'avvenuta trasmissione e consegna dell'atto al domicilio digitale del contribuente, rendendo la notifica pienamente valida (art. 6-*bis*, d.lgs. 82/2005 e artt. 3-*bis* e 9, l. 53/1994).

In particolare, la Corte chiarisce che eventuali contestazioni relative alla forma dei documenti prodotti non sono idonee a inficiare la regolarità della notificazione quando la prova dell'invio e della consegna risulti comunque integrata, ammettendo altresì la produzione integrativa in grado di appello delle ricevute di notifica dell'atto presupposto in formato *eml* le quali, da quanto sembra evincersi dalla parte in fatto della decisione, in primo grado non sarebbero state prodotte in formato originale.

Sul piano sostanziale, la decisione ribadisce il principio secondo cui le irregolarità formali della notifica non comportano nullità qualora risulti raggiunto lo scopo dell'atto, ossia la piena conoscenza della pretesa tributaria da parte del destinatario, come dimostrato dalla proposizione del ricorso avverso la cartella (principio del raggiungimento dello scopo) (Cass. n. 20440/2021).

Infine, la Corte afferma che, nel giudizio relativo ad un atto della riscossione, è precluso il sindacato sul merito della pretesa impositiva in presenza di un avviso di liquidazione regolarmente notificato e non impugnato nei termini ex art. 21, d.lgs. 546/1992, con conseguente definitività dell'obbligazione tributaria e legittimità dell'azione di riscossione.

Francesca Berardi

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005, l. 53/1994, d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 20440/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7494/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Cotta, Rel. Perone.

Notificazioni - Portiere dello stabile – Mancato invio della raccomandata informativa – Nullità della notifica – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di notifica di atti della riscossione a persona diversa dal destinatario, come il portiere dello stabile, è necessario rispettare l'art. 60, comma 1, lett. b) bis, del d.P.R. n. 600/1973, che richiede l'invio di una seconda raccomandata informativa. Il mancato invio di tale raccomandata può determinare la nullità della notifica. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione aveva notificato un avviso di intimazione nelle mani del portiere dello stabile, senza fornire prova dell'invio della comunicazione di avvenuta notifica prevista dall'art. 60, comma 1, lett. b) bis, cit. nonché dall'art. 139 c.p.c.

COMMENTO

La notifica dell'atto della riscossione eseguita dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati ex art. 60, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 600/1973, mediante consegna nelle mani del portiere deve essere seguita dalla spedizione della raccomandata informativa semplice di cui all'art. 139, comma 4, c.p.c. e non con avviso di ricevimento, atteso che la lett. b-bis) dello stesso comma 1 fa riferimento alla sola raccomandata, senza ulteriori specificazioni, trovando giustificazione tale procedura semplificata nella ragionevole aspettativa che l'atto notificato venga effettivamente conosciuto dal destinatario, in quanto consegnato a persone (familiari, addetti alla casa, personale di servizio, portiere, dipendente, addetto alla ricezione) che hanno con lo stesso un rapporto riconosciuto dal legislatore come astrattamente idoneo a tal fine, cosa che non è avvenuta nella sentenza in commento. Diversamente, qualora la notifica dell'atto della riscossione sia eseguita, ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602/1973 mediante invio diretto, da parte del concessionario, di raccomandata con avviso di ricevimento, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890/1982. Quest'ultima forma semplificata di notificazione si giustifica, come affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 175 del 2018, in relazione alla funzione pubblicistica svolta dall'agente per la riscossione volta ad assicurare la pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato.

Diletta Barzagli

Riferimenti normativi: art. 26 del DPR 602/1973; art. 60 del d.P.R. 600/1973; l. n. 890/1982.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 28850/2025; n. 2377/2022; 24899/2022; n. 12083/2016; n. 28872/2018; Corte Costituzionale n. 175/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7615/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Nispi Landi.

Notificazioni – Appello – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione della regolarità della notifica e della prescrizione – Esclusione dei vizi di notifica – Valutazione della Corte sulla validità della documentazione prodotta – Esclusione della prescrizione per la presenza di atti interruttivi – Rigetto dell'appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

La notifica della cartella esattoriale deve ritenersi regolare se l'avviso di ricevimento depositato riporta, scritta a penna, la data di consegna. Essa, infatti, fa fede fino a querela di falso, indipendentemente dalla leggibilità del timbro postale. Inoltre, l'illeggibilità della firma non costituisce vizio, se è stata apposta nel rigo contrassegnato dalla voce destinatario, come ha confermato dalla giurisprudenza di

legittimità. La produzione di copia fotostatica dell'avviso di ricevimento è sufficiente, salvo contestazioni specifiche e motivate.

COMMENTO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha esaminato l'appello presentato da un contribuente contro l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, relativo a una cartella di pagamento per accise 2011 e alla sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso del contribuente.

Il contribuente aveva contestato la regolarità della notifica della cartella esattoriale e l'intervenuta prescrizione del debito, sostenendo l'illeggibilità della documentazione e la mancata prova della notifica. Le amministrazioni resistenti hanno ribadito la correttezza della notifica e l'assenza di prescrizione, anche in virtù di atti interruttivi successivi.

La Corte ha respinto l'eccezione di difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia delle Dogane, confermando che l'ente impositore è parte legittimata nel processo tributario. Nel merito, ha ritenuto infondate le eccezioni del contribuente sulla notifica, affermando che la data scritta a penna sull'avviso di ricevimento fa fede e che l'illeggibilità della firma non costituisce vizio, secondo la giurisprudenza. La produzione di copia fotostatica dell'avviso di ricevimento è sufficiente, salvo contestazioni specifiche e motivate, che non sono state presentate.

La Corte ha, inoltre, escluso la prescrizione, sia per il periodo precedente sia per quello successivo alla notifica della cartella, rilevando la presenza di atti interruttivi regolarmente notificati. Le contestazioni del contribuente su questi atti sono state giudicate infondate.

L'appello è stato, quindi, rigettato e il contribuente condannato al pagamento delle spese di lite a favore dell'Agenzia delle Dogane e delle spese di lite oltre accessori all'ADER.

La vicenda sottoposta alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio offre l'occasione per richiamare alcuni principi consolidati in materia di notifica delle cartelle di pagamento, legittimazione passiva dell'ente impositore e prescrizione dei debiti tributari, con particolare attenzione al valore probatorio dell'avviso di ricevimento e alla produzione di copie fotostatiche.

La notifica degli atti tributari, tra cui la cartella di pagamento, è disciplinata da norme specifiche (art. 26 d.P.R. n. 602/73; art. 60 d.P.R. n. 600/73), che prevedono modalità rigorose per garantire la conoscenza effettiva dell'atto da parte del contribuente. La Suprema Corte ha più volte ribadito che la relata di notifica costituisce atto pubblico e fa piena prova fino a querela di falso delle attività svolte dall'ufficiale giudiziario (Cass., n. 27050/2006; Cass., n. 17064/2006).

In tema di valore dell'avviso di ricevimento, la giurisprudenza ha chiarito che la data apposta a penna sull'avviso fa fede, salvo querela di falso, e che l'illeggibilità della firma del consegnatario non costituisce vizio invalidante, a meno che non sia specificamente contestata e motivata (Cass., n. 11137/2006; Cass., n. 25095/2006). La produzione di copia fotostatica dell'avviso di ricevimento è ritenuta sufficiente, salvo che la parte interessata non sollevi contestazioni circostanziate sulla conformità all'originale (Cass., n. 10474/2003).

Quanto alla legittimazione passiva, l'ente impositore è parte necessaria nel processo tributario, anche quando la controversia riguarda atti della riscossione, in quanto titolare del rapporto sostanziale d'imposta (Cass., n. 23028/2006).

In materia di prescrizione, i giudici di legittimità hanno affermato che la notifica della cartella di pagamento interrompe il termine prescrizionale e che eventuali atti successivi, se regolarmente notificati, producono ulteriori effetti interruttivi (Cass., n. 5957/2000; Cass., n. 15687/2002).

In conclusione, la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si pone in linea con i principi consolidati della giurisprudenza di legittimità: la regolarità della notifica si presume sulla base della documentazione prodotta, la legittimazione passiva

dell'ente impositore è pacifica e la prescrizione è esclusa in presenza di atti interruttivi validamente notificati. Le eccezioni del contribuente, in assenza di contestazioni specifiche e motivate, non possono condurre all'annullamento della cartella di pagamento.

Sara Cerrato

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, d.P.R. 602/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sent. n. 27050/06, Cass. Sent. n. 17064/06, Cass. Sent. n. 11137/06, Cass. Sent. n. 10474/03, Cass. Sent. n. 15687/02.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7617/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Lostorto.

Notificazioni - Riscossione - Imposte indirette – Omesso pagamento – Controllo cartolare – Art. 36-bis d.P.R. n. 600/1972 – Art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972 – Nullità della notifica a mezzo PEC – Mancanza di firma digitale – Omessa notifica dell'avviso bonario – Non obbligatorietà dell'avviso bonario.

SINTESI DELLA SENTENZA

È valida la notifica della cartella di pagamento effettuata a mezzo PEC mancante dell'attestazione di conformità dell'atto analogico a quello digitale notificato, trasmessa senza la c.d. firma digitale sull'allegato, in quanto ai fini della validità della notifica è sufficiente l'utilizzo di un indirizzo PEC valido e l'idoneità della copia allegata a dimostrare la provenienza dall'Ente. Inoltre, la notifica della cartella di pagamento emessa a seguito di un controllo cartolare ex art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 o art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972 è valida anche se non è stata preceduta dalla notifica del c.d. avviso bonario, nel caso in cui il controllo automatico abbia ad oggetto la sola divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate.

COMMENTO

La questione affrontata dai giudici di seconde cure ha ad oggetto una cartella di pagamento emessa a seguito di un controllo cartolare (ex. art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972), relativo al mancato versamento di tributi indiretti, la cui notifica era stata effettuata a mezzo PEC senza l'allegazione del documento informatico munito della c.d. firma digitale. Inoltre, la notifica della cartella di pagamento non era stata preceduta dalla previa notifica dell'avviso bonario. Con la sentenza in commento, i giudici di seconde cure aderiscono all'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale la notifica della cartella di pagamento può avvenire sia allegando alla PEC il c.d. "atto nativo digitale" sia mediante la c.d. "copia informatica", stante il fatto che nessuna norma di legge prevede la sottoscrizione con firma digitale (v. Cass., 18/10/2023 n. 28852, che richiama testualmente Cass. 27/11/2019, n. 30948. Si vedano, ex multis, anche Cass. 05/10/2020, n. 21328 e Cass. 08/07/2020, n. 14402; più recentemente, Cass. 15/05/2025, n. 12997). Quanto alla mancata notifica dell'avviso bonario all'esito del controllo cartolare, la Corte si allinea all'orientamento della Suprema Corte secondo il quale la notifica dell'avviso bonario non è obbligatoria nel caso in cui non vi siano erroneità nella dichiarazione, ma venga rilevato esclusivamente il mancato versamento delle imposte dichiarate.

Chiara Cinotti

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; d.P.R. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 17396/10; 42/14; 3154/15; 30948/19; 13837/20; 14402/20; 21328/20; 28852/23; 12997/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7624/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Lentini, Rel. Caputi.

Notificazioni - Notifica della cartella di pagamento – Distinzione tra notifica diretta a mezzo posta e notifica tramite messo notificatore – Necessità della raccomandata informativa ex art. 139 c.p.c. – Nullità della notifica – Inefficacia interruttiva della prescrizione.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di riscossione tributaria, la notifica della cartella di pagamento è valida senza raccomandata informativa solo se effettuata direttamente dall'agente della riscossione a mezzo servizio postale, ai sensi dell'art. 26 d.P.R. n. 602/1973, con applicazione della disciplina postale ordinaria. Qualora, invece, la notifica sia eseguita tramite messo notificatore, trovano applicazione le regole del codice di procedura civile e, in caso di consegna dell'atto a persona diversa dal destinatario, è necessaria la spedizione della raccomandata informativa ex art. 139, comma 4, c.p.c. L'omissione di tale adempimento comporta la nullità della notificazione. È altresì nulla la notifica dell'avviso di intimazione effettuata presso un indirizzo diverso dalla residenza anagrafica del contribuente, in assenza di adeguate verifiche. La nullità della notifica esclude l'idoneità dell'atto a interrompere la prescrizione, con conseguente accoglimento dell'impugnazione e assorbimento delle ulteriori censure.

COMMENTO

La decisione in esame affronta in modo puntuale il tema, di costante attualità nel contenzioso tributario, della validità della notificazione delle cartelle di pagamento, chiarendo la distinzione tra le diverse modalità notificatorie previste dall'ordinamento e le conseguenze derivanti dal loro non corretto utilizzo da parte dell'agente della riscossione.

Il Collegio muove dal richiamo al principio della "ragione più liquida", ritenendo prioritario l'esame della censura relativa alla ritualità della notifica della cartella, in quanto logicamente assorbente e preliminare rispetto alle ulteriori doglianze (prescrizione, decadenza e vizi degli atti successivi). Tale impostazione consente di risolvere la controversia sulla base di un vizio preliminare, evitando l'esame di questioni ulteriori.

Nel merito, la Corte ribadisce il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui la notifica diretta della cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione a mezzo servizio postale, ai sensi dell'art. 26 d.P.R. n. 602/1973, è disciplinata dalle norme del servizio postale ordinario e non dalla legge n. 890/1982. In tale ipotesi, la consegna del plico a soggetto diverso dal destinatario, purché legittimato, non richiede l'invio di alcuna raccomandata informativa, come confermato dalla giurisprudenza di legittimità e dalla Corte costituzionale (sent. nn. 175/2018 e 2/2020), che hanno ritenuto la procedura compatibile con i principi costituzionali in ragione delle esigenze di semplificazione connesse alla funzione pubblicistica della riscossione.

La pronuncia assume, tuttavia, particolare rilievo laddove precisa i limiti applicativi di tale regime semplificato, evidenziando che esso presuppone indefettibilmente che la notifica sia eseguita direttamente dall'agente della riscossione. Nel caso in cui, come nella fattispecie, la notificazione avvenga invece a mezzo messo notificatore, la procedura deve conformarsi alle regole ordinarie del codice di procedura civile. Ne consegue che, in caso di consegna dell'atto a persona diversa dal destinatario, diviene obbligatorio l'invio della raccomandata informativa prevista dall'art. 139, comma 4, c.p.c., la cui omissione determina la nullità della notifica, secondo il principio affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione (si veda Cass. S.U., 18992/2017).

Ulteriore profilo di interesse è rappresentato dalla valutazione della notifica dell'avviso di intimazione presso un indirizzo diverso dalla residenza anagrafica del contribuente, in assenza di adeguati accertamenti da parte del notificatore. Il Collegio ritiene tale circostanza idonea a viziare irrimediabilmente la procedura notificatoria, con effetti assorbenti anche in relazione alla pretesa efficacia interruttiva della prescrizione.

La sentenza si segnala, dunque, per la chiarezza con cui ribadisce che la semplificazione notificatoria in materia di riscossione non può essere estesa analogicamente a fattispecie diverse da quelle espressamente previste dalla legge, ponendo un argine a prassi operative non conformi al dato normativo. Ne deriva un significativo rafforzamento delle garanzie del contribuente, in particolare sotto il profilo della certezza della conoscenza legale degli atti impositivi e della corretta decorrenza dei termini prescrizionali.

NancyLee Bortone

Riferimenti normativi: Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU); Costituzione; d.P.R. 602/1973; art. 112 c.p.c.; art. 139 c.p.c.; d.m. 95/2001; l. 890/1982; l. 296/2006.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: nn. 175/2018, 2/2020. Corte di Cassazione: nn. 26242/2014; 3260/1995; 7663/2012; 11708/2011; 14327/2009; 6395/2014; 14196/2014; 3254/2016; 802/2018; 12083/2016; 29022/2017; 2083/2016; 28632/2019; 22840/2019; 18992/2017; Consiglio di Stato: nn. 5/2015; 3176/2016; 6119/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 - Sentenza n. 7631/2025, depositata il 10/12/2025 - Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Notificazioni - Cartella di pagamento - Liquidazione automatizzata - Inammissibilità del Ricorso Tributario - Convalidazione oggettiva.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel giudizio tributario il ricorso deve essere proposto dal contribuente, a pena di inammissibilità, nel termine perentorio di sessanta giorni decorrenti dalla notificazione dell'atto che si intende impugnare: questo è ciò che stabilisce l'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992.

La notifica della cartella di pagamento effettuata a mezzo PEC - posta elettronica certificata - quale risultante dai pubblici elenchi, tra cui INI-PEC, - ex art. 26 d.P.R. 602/1973 e del d.P.R. 68/2005 - deve essere ritenuta valida: in tal caso la prova a fondamento della avvenuta notifica è costituita dalle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna.

Pertanto, la notifica a mezzo PEC deve intendersi equiparata alla notifica ordinaria avendo uguale reale validità probatoria: le ricevute di accettazione e consegna determinano certezza e integrità del contenuto.

Fa fede la data come risultante dalla ricevuta di consegna della PEC per il decorso del termine di giorni sessanta per l'impugnazione: deve ritenersi, dichiararsi ed essere considerato inammissibile il ricorso proposto oltre tale termine perentorio, salva la prova della inesistenza dell'atto introduttivo e/o della sua notifica che determina un'inversione dell'onere della prova gravante sulla parte che intenda contestare.

Ove sia proposto ricorso, sono sanate eventuali irregolarità formali della notifica per raggiungimento dello scopo.

COMMENTO

La sentenza in oggetto pone l'attenzione sulla necessità dell'assoluto rispetto del termine perentorio di sessanta giorni, decorrenti dalla notifica dell'atto impositivo, per la proposizione dell'impugnazione: decorso inutilmente tale termine, l'eventuale ricorso è inammissibile.

Si tratta di una sentenza che va cristallizzare la validità della notifica dell'atto impositivo effettuata a mezzo posta elettronica certificata: detta notifica, infatti, assume valore probatorio - con efficacia privilegiata - con il deposito, ad opera dell'Ente impositore, delle ricevute di accettazione e consegna dell'atto *de quo* ove, però, l'indirizzo del destinatario sia risultante dai pubblici elenchi.

Silvia Borrelli

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 26, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445; art.

47, art. 36 bis, art. 60 del dPR 600/1973; art. 21 del d.lgs n. 546/1992; art. 19 del d.lgs n. 546/1992; art 26 del d.P.R. n. 602/73; d.P.R. 11.02.2005 n. 68; art. 15, comma 3, R.d. 267/1942; art. 156, comma 3, c.p.c.; art. 60- ter d.P.R. 29.09.1973 n. 600.

Riferimenti Giurisprudenziali: Cass., sez. 5, sentenza n. 9183 del 21/04/2011", Corte Cost. sent. 146/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7650/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Notificazioni - Avviso di intimazione - Omessa notifica degli atti presupposto - Prova in giudizio - Spedizione delle raccomandate - Deposito degli atti presso la casa comunale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La prova fornita in giudizio relativa all'avvenuta notifica degli atti prodromici all'intimazione di pagamento mediante l'invio della raccomandata e l'ulteriore avviso dell'avvenuto deposito degli atti presso la casa comunale rende legittima l'intimazione di pagamento. In materia di notificazione degli atti della riscossione, la mancata spedizione della raccomandata informativa non comporta nullità della notifica qualora risultino comunque realizzate le condizioni di conoscibilità dell'atto, anche mediante deposito dello stesso presso la casa comunale.

COMMENTO

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione notificava al contribuente un'intimazione di pagamento, avverso la quale quest'ultimo proponeva ricorso, deducendone l'illegittimità per mancata rituale notifica degli atti presupposti. Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria non avesse fornito prova della valida notifica degli atti prodromici, e disponeva la compensazione delle spese di lite.

Avverso tale decisione il contribuente proponeva appello principale, chiedendone la riforma limitatamente alla statuizione sulle spese, ritenuta illegittima, mentre l'Agenzia delle Entrate-Riscossione proponeva appello incidentale, sostenendo che le notifiche degli atti presupposti si fossero svolte nel pieno rispetto delle disposizioni di legge e che, in ogni caso, non sussistesse l'obbligo d'invio della raccomandata informativa nell'ipotesi di consegna del plico a persona di famiglia o al portiere da parte dell'ufficiale giudiziario.

Il giudice di secondo grado accoglieva l'appello incidentale dell'Agenzia, rilevando come in sede di giudizio fosse stata fornita la prova della regolare notifica di tutti gli atti prodromici all'intimazione di pagamento oggetto d'impugnazione. Diversamente da quanto affermato dal giudice di prime cure, risultava, altresì, dimostrata la spedizione delle raccomandate informative sia in relazione alla cartella di pagamento del 2013 sia con riferimento all'avviso di intimazione del 2017. In ogni caso, il giudice di appello condivideva l'orientamento secondo cui la mancata spedizione della raccomandata informativa non determina l'invalidità della notifica qualora risultino comunque realizzate le condizioni di conoscibilità dell'atto previste dall'ordinamento, condizioni che, a prescindere dall'effettivo invio delle raccomandate, si erano in ogni caso concretizzate mediante il deposito degli atti presso la casa comunale.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: art. 139 c.p.c.; 140 c.p.c.; 155 c.p.c..

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. n. 3/2010; Corte di Cassazione nn. 30176/17; 4049/18; 8477/02; 8700/20; 6565/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 7845/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Notificazioni – Procedura di notificazione telematica – Destinatario - Impresa, individuale o societaria, oppure professionista iscritto a un albo o a un elenco istituito con legge dello Stato - Eseguita mediante deposito dell'atto nell'area riservata del sito InfoCamere.it – Pubblicazione

dell'avviso di avvenuto deposito – Invio della raccomandata informativa al contribuente – Perfezionamento – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Agenzia entrate riscossione è legittimata a depositare la cartella di pagamento presso la Camera di commercio se non risulta valido o attivo l'indirizzo di posta elettronica certificata del contribuente, laddove si tratta di un'impresa, individuale o costituita in forma societaria, o di un professionista iscritto a un albo o a un elenco istituito con legge dello Stato. La notifica si perfeziona, con modalità progressiva, mediante: il deposito dell'atto nell'area riservato di Infocamere.it, la pubblicazione del relativo avviso sul sito e l'invio della raccomandata informativa al contribuente; la quale ultima si perfeziona anche con la consegna al familiare convivente, mentre l'incombente non può ritenersi andato a buon fine se il contribuente risulta sconosciuto all'indirizzo.

COMMENTO

L'appello proposto dall'Agenzia Entrate Riscossione è accolto in gran parte: dopo il giudizio di primo grado mancava la prova della notifica di tre cartelle di pagamento su sette e ora l'Ader riesce a dimostrarne il perfezionamento per altre due, depositando nel giudizio di gravame nuovi documenti anche se preesistenti al primo grado (possibilità ammessa per i giudizi instaurati prima del 4 gennaio 2024, dunque in epoca anteriore alle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 1, lettera bb) del d.lgs. 220/23 all'articolo 58 del d.lgs. 546/92). L'amministrazione finanziaria tenta la notifica via Pec ai sensi dell'articolo 14 del d.lgs. 159/15, ma non risulta un indirizzo valido del destinatario nell'Ini-Pec, l'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata istituito presso il ministero delle Imprese e del Made in Italy (ex Mise); si applica, insomma, la procedura a formazione progressiva che prevede il deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società Infocamere spa, con pubblicazione sullo stesso portale dell'avviso dell'incombente effettuato, entro il secondo giorno successivo a quello del deposito, per la durata di quindici giorni. L'ufficio dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto tramite raccomandata, senza ulteriori adempimenti a carico dell'amministrazione. L'Ader, nel caso specifico, produce l'attestazione del deposito, dell'avviso e della raccomandata informativa ricevuta a mani del figlio convivente del destinatario: la notifica deve ritenersi perfezionata decorso il quindicesimo giorno successivo alla spedizione, mentre ogni rilievo sulla procedura di notifica doveva essere sollevato dal contribuente impugnando le cartelle entro i termini di legge. Per l'ultima cartella, invece, la notifica non risulta perfezionata perché dall'avviso di ricevimento dell'operatore postale privato si evince il mancato recapito della raccomandata al contribuente in quanto sconosciuto all'indirizzo e non risulta alcuna attestazione di compiuta giacenza.

Dario Ferrara

Riferimenti normativi: d.lgs. 159/15, d.lgs. 220/23, d.lgs. 546/92, d.PR. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione 28741/2022; 14316/2023; 2268/2022.

PROCESSO TRIBUTARIO

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 252/2025, depositata il 13/01/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Giorgianni.

Processo tributario – Atti non impugnabili – Tutela anticipata – Mera facoltà – Rileva – Avviso presa in carico – Natura immediatamente impositiva – Esclusione – Omessa impugnazione – Cristallizzazione pretesa – Esclusione – Autonoma impugnabilità – Esclusione – Eventuale interesse azione – Provvedimento lesivo pregresso – Mancata conoscenza – Funzionalità opposizione – Atto lesivo – Attrazione cognizione – Soggetto contribuente – Atto impositivo – Conoscenza notifica – Dichiarazione processuale – Avviso presa in carico – Opposizione giudiziale – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'avviso di presa in carico, pur non essendo atto impugnabile, può essere facoltativamente opposto ancorché non abbia immediata natura impositiva e alla sua omessa impugnazione non consegue alcuna cristallizzazione della pretesa. Tuttavia, la dichiarazione resa in sede processuale dal contribuente/ricorrente di avvenuta notifica dell'atto impositivo presupposto impedisce il perfezionamento dell'interesse ad agire in quanto manca il provvedimento lesivo pregresso non formalmente comunicato in grado di legittimare l'attrazione a cognizione.

COMMENTO

La sentenza di Cassazione n. 21254/2023, pur individuando l'avviso di presa in carico quale atto amministrativo privo di natura provvedimentale e comunque non in grado di modificare la situazione giuridica del contribuente destinatario, ne ammette l'impugnazione nel caso in cui costituisca il primo atto con cui il contribuente viene messo al corrente del debito tributario. In base a tale tesi la conseguente impugnabilità è da considerarsi con formula vincolata ovvero con obbligo del contribuente/ricorrente di provare la fattispecie oggetto di vaglio da parte del Giudice.

Nel solco della medesima corrente giurisprudenziale si inserisce l'ordinanza di Cassazione n. 6589/2025 che ammette nuovamente il ricorso tributario nei confronti dell'avviso di presa in carico con la precisazione che, non avendo natura provvedimentale, non sarebbe annullabile e dunque l'impugnabilità vincolata è da intendersi “*solo in caso di mancata notifica dell'atto presupposto e nell'ipotesi di vizi propri*”.

Di segno contrario invece l'ordinanza di Cassazione n. 4903/2025, secondo cui anche qualora l'avviso di presa in carico porti a conoscenza il contribuente di un avviso di accertamento mai ricevuto, quest'ultimo non potrà comunque mai impugnarlo solo per far valere il difetto di notifica.

Questo in quanto l'avviso di accertamento non notificato è, in quanto tale, inefficace e comunque non in grado di generare l'interesse ad agire, che potrà invece essere ripristinato soltanto a seguito della notifica del primo atto potenzialmente lesivo, tipicamente costituito dall'intimazione di pagamento.

Il contribuente è così legittimato ad impugnare autonomamente l'intimazione di pagamento da sola ovvero unitamente all'atto (impositivo) presupposto non notificato.

In tal caso potrà eccepire formalmente l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dall'azione accertativa facendola risalire al momento in cui ha ricevuto l'avviso di presa in carico e altresì nel merito, una volta ottenuta la copia dell'atto impositivo, la sua (non) fondatezza conseguente alla sua piena conoscenza conseguita sempre attraverso la lettura dell'avviso di presa in carico.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 21254/2023; n. 36217/2023; n. 22670/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 256/2025, depositata il 13/01/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Riforma d.lgs. 220/2023 – Ricorso introduttivo – Successiva opposizione – Rileva – Contumacia Concessionario resistente – Soggetto contribuente – Iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva - Cartella pagamento sottesa – Contestazione omessa notifica – Giudice adito - Accoglimento ricorso introduttivo – Concessionario resistente – Proposizione ricorso appello – Cartella pagamento sottesa - Compiuta notifica – Divieto produzione documentale – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il ricorso introduttivo notificato in primo grado successivamente alla data di entrata in vigore della riforma di cui al d.lgs. 220/2023 non consente alle controparti processuali la produzione di nuovi documenti nei gradi di giudizio successivi. Pertanto, il Concessionario resosi contumace nel processo di primo grado nei confronti del quale il contribuente/ricorrente aveva contestato l'illegittimità della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria per omessa notifica delle cartelle di pagamento sottese, non può produrre nel giudizio di secondo grado alcun documento a comprova della regolarità della predetta notifica.

COMMENTO

Alla contumacia processuale degli Uffici nel primo grado di giudizio si accompagna l'impossibilità da parte di costoro di introdurre in secondo grado, per i giudizi tributari introdotti in vigore del d. lgs. 220/2023, in secondo grado, i documenti probatori non esibiti nel precedente grado.

La deroga recata al divieto disposto dalla novella di cui all'art. 58 del d. lgs. 546/1992 può avvenire, oltre a quanto prescritto dal comma 2, quando il Giudice ritenga le prove necessarie ai fini della decisione oppure quando la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado per causa ad essa non imputabile.

In linea generale, con riferimento alla necessità della prova, essa deve essere ammessa quando: 1) viene disposta, nel rispetto del principio del contraddittorio processuale a seguito di attività istruttoria svolta in sede di gravame, d'ufficio o su istanza di parte; 2) la controparte produca nuovi documenti non conosciuti, che rendano necessaria l'integrazione dei motivi in appello di cui all'art. 24 comma 2 del d.lgs. 546/1992 (applicabile anche in grado di appello in base all'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992); 3) siano proposte nuove eccezioni rilevabili d'ufficio e come tali ammesse in base all'art. 57, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 e sia di conseguenza necessario fornire la prova dei fatti medesimi.

L'attività di deposito telematico dei documenti ammessi sulla base delle fattispecie di deroga sopra riportate va esercitata entro il termine perentorio previsto dall'art. 32, comma 1 del d. lgs. n. 546/1992 ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, il cui mancato rispetto è rilevabile d'ufficio dal Giudice, anche nel caso di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva.

In conseguenza di tale condotta resta comunque inibito al Giudice di appello fondare la propria decisione sul predetto documento tardivamente prodotto perché, anche in caso di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva, la sanatoria a seguito di acquiescenza non può operare con riferimento all'osservanza dei termini perentori.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 58, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 259/2025, depositata il 14/01/2025 – Pres. Pannullo, Rel. Pannone.

Processo tributario – Ente impositore – Credito imposta ricerca sviluppo – Avvenuto disconoscimento - Soggetto contribuente/ricorrente – Opposizione atto impositivo - Parere MISE – Contestazione mancato svolgimento – Grado appello – Potere sostitutivo Giudice - Contestazione mancato esercizio – Non rileva – Parere MISE – Soggetto contribuente/ricorrente – Onere precipuo – Omesso assolvimento – Rileva.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente/ricorrente al quale è stato disconosciuto il credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo, non può invocare in grado di appello il mancato esercizio del potere sostitutivo del Giudice di prime cure. Questo in quanto il Giudice non è investito di alcun obbligo di sostituzione dei doveri processuali del contribuente/ricorrente, a cui compete in via residuale l'onere di richiedere il parere al MISE circa la legittimità del credito d'imposta Ricerca e Sviluppo utilizzato.

COMMENTO

Il processo tributario è tipicamente strutturato come giudizio d'impugnazione per vizi formali o sostanziali mentre la decisione del Giudice, oltre alla regolarità formale degli atti del procedimento concernenti il rispetto di norme di azione e il riesame nel merito del rapporto, riguarda il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento.

Il Giudice tributario, non potendo sostituirsi nell'Amministrazione nella ricerca dei presupposti del rapporto d'imposta, è tenuto ad accertare nei limiti della contestazione avanzata dal contribuente/ricorrente, i presupposti materiali e giuridici posti dalla stessa Amministrazione a fondamento della pretesa.

Essendo poi preclusa al Giudice tributario qualsiasi funzione supplente e sostitutiva, la sua cognizione può investire unicamente la legittimità dell'atto in vista del suo annullamento; non essendo ipotizzabile il riconoscimento di poteri decisori sostitutivi in capo al Giudice tributario, il sindacato giurisdizionale non può infatti svolgersi mediante la sostituzione del provvedimento impugnato bensì unicamente attraverso la sua eliminazione.

Il contrasto giurisprudenziale circa il possibile potere sostitutivo del Giudice tributario si origina dall'ordinanza di Cassazione n. 7695/2020, in base alla quale il giudizio tributario non si caratterizza come di impugnazione-annullamento bensì presuppone una decisione sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione di (ri) quantificazione dell'atto impositivo impugnato entro i limiti fissati dalle ragioni di fatto e di diritto esposte al suo interno e altresì della dichiarazione resa dal contribuente/ricorrente e dell'accertamento eseguito dall'Ufficio. L'utilizzo dei poteri istruttori del Giudice tributario al fine di sopperire alla supposta carenza probatoria dell'Amministrazione all'interno della fase procedimentale di formazione progressiva dell'atto impositivo, configura un'impostazione inquisitoria in conflitto con il principio del giusto processo.

I poteri di cui all'art. 7 del d.lgs. n.546/92, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata, possono dunque essere esercitati dal Giudice tributario solo allorquando il contribuente/ricorrente (impossibilitato, ex se, ad avvalersi dei poteri istruttori propri dell'Ufficio durante la fase procedimentale) abbia l'onere di fornire una prova impossibile o difficile da produrre.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 7695/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 307/2025, depositata il 15/01/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Atto impositivo – Opposizione giudiziale – Fase reclamo/mediazione – Ente impositore – Annullamento atto impositivo – Termine ragionevole – Sussiste – Soggetto contribuente/ricorrente – Deposito ricorso CGT – Giudice prime cure – Estinzione giudizio – Compensazione spese giudizio – Soggetto contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso appello – Liquidazione spese giudizio – Avvenuta contestazione – Giudice gravame – Soccombenza virtuale – Esclusione – Spese giudizio – Compensazione entrambi gradi – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente/ricorrente che a seguito dell'opposizione giudiziale di un atto impositivo, riceve dall'ente impositore la notifica del suo annullamento durante la fase di reclamo/mediazione, non può chiedere le spese di giudizio previo successivo deposito del ricorso introduttivo presso la competente CGT. Infatti, laddove l'annullamento dell'atto impositivo sia intervenuto entro un termine ragionevole, non si determina alcuna soccombenza virtuale in grado di legittimare la liquidazione delle spese di giudizio e se viene proposto sul punto appello alla sentenza, il Giudice del gravame può compensare le spese di giudizio di entrambi i gradi.

COMMENTO

Nel caso in commento il Giudice del gravame ha motivato la decisione facendo riferimento alla ragionevolezza del termine entro il quale al ricorso introduttivo proposto preliminarmente nella fase di reclamo/mediazione (istituto abolito per i ricorsi introduttivi notificati a far data dal 4 gennaio 2024) faccia seguito l'annullamento dell'atto impositivo opposto.

Si noti che l'esercizio del potere di annullamento in autotutela da parte dell'Ufficio determina la cessazione della materia del contendere ed il venir meno del motivo dell'impugnazione e dunque la regolazione delle spese di lite dovrebbe essere improntata al criterio della soccombenza virtuale con conseguente riconoscimento implicito dell'invalidità dell'atto impositivo originariamente formato (si veda sul punto l'ordinanza di Cassazione n. 5191/2015).

Il principio della soccombenza virtuale rilevante ai fini della liquidazione delle spese di giudizio viene ribadito dalla sentenza di Cassazione n. 6016/2017, secondo cui devono essere liquidate in base a siffatto criterio ed al principio di causalità rispetto alla domanda svolta e non a fatti esterni, sebbene connessi, come la caducazione sopravvenuta del titolo per effetto dell'annullamento in autotutela da parte dell'Ufficio. Infatti nel processo tributario le spese che il contribuente affronta per la redazione del ricorso introduttivo contenente l'istanza di reclamo/mediazione sono sostanzialmente le medesime necessarie per l'instaurazione del giudizio.

La sentenza di Cassazione n. 31955/2018 ribadisce il principio che la liquidazione delle spese di giudizio deve sempre essere effettuata in un'ottica redistributiva, che non può essere collegata irrazionalmente alla casualità, determinata "dalla tempistica della caducazione del titolo".

Si veda infine con riferimento al riconoscimento delle spese conseguenti all'annullamento dell'atto impositivo nella fase di reclamo/mediazione, la sentenza della CGT Lazio n. 3562-04-2025.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 15, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 21254/2023; n. 36217/2023; n. 22670/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 311/2025, depositata il 16/01/2025 – Pres. e Rel. Sorrentino.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Esito controllo formale – Avviso bonario – Contestazione mancata conoscenza - Ente resistente – Costituzione giudizio – Avviso bonario – Avvenuta produzione documentale – Contribuente/ricorrente – Integrazione motivi ricorsi – Mancata notifica - Memoria illustrativa – Avvenuto deposito - Contestazione produzione documentale – Mancata introduzione – Ente resistente – Omessa notifica - Rileva – Data udienza – Pregressa fissazione – Contribuente/ricorrente - Integrazione motivi ricorsi - Istanza rinvio udienza – Mancata richiesta – Contribuente/appellante – Produzione documentale ente resistente – Grado appello – Preclusione contestazione processuale – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Se il contribuente/ricorrente contesta in primo grado la mancata conoscenza dell'avviso bonario è tenuto, in caso di produzione documentale in giudizio da parte dell'ente resistente, all'integrazione dei motivi di ricorso al fine di prendere posizione sul punto. Nel caso di deposito di memoria illustrativa senza contestazione sulla produzione documentale e senza notifica all'ente resistente e/o nel caso, laddove l'udienza di trattazione sia già stata fissata, di mancata richiesta di rinvio dell'udienza al fine di integrare i motivi di ricorso, il contribuente/ricorrente non può più contestare in grado di appello la siffatta mancata conoscenza dell'avviso bonario.

COMMENTO

Nel processo tributario il ricorrente non può, dopo la proposizione del ricorso introduttivo, modificare la domanda principale attraverso l'ampliamento dell'oggetto della controversia e siffatto limite è rafforzato in sede di gravame, dove in base all'articolo 57, comma 2 del d. lgs. 546/1992, è fatto divieto di introdurre nuove eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale. A parziale deroga del divieto di modifica, l'articolo 24 del d.lgs. 546/1992 consente, al comma 2, l'integrazione dei motivi di ricorso attraverso la presentazione di motivi aggiunti, ammessi in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione".

Si noti che l'integrazione dei motivi di ricorso inserita nel capo I della norma sul processo tributario dedicata al procedimento di primo grado può ritenersi applicabile anche al giudizio di appello per il rimando all'articolo 61 del d.lgs. 546/1992.

In questi casi la giurisprudenza di legittimità ha delimitato l'integrazione dei motivi del ricorso introduttivo a quelli che non erano proponibili al momento di notificazione del gravame in quanto l'appellante non era a conoscenza del contenuto integrale o parziale di determinati atti.

Ad esempio, la sentenza di Cassazione n. 17373/2020 ha riconosciuto il diritto del contribuente nel formulare motivi aggiunti avverso gli atti impugnati accogliendo la considerazione che l'Ufficio resistente in primo grado aveva depositato gli atti rilevanti oltre i termini fissati per la sua costituzione in giudizio e per la loro produzione (venti giorni prima dell'udienza di discussione) non consentendo al ricorrente di sollevare in quella sede doglianze riferite all'avviso di ricevimento della notifica della cartella impugnata.

In pratica, secondo il Giudice di legittimità, l'istituto ha la finalità di reintegrare il corretto contraddittorio tra le parti processuali e pertanto il contribuente che venga a conoscenza di atti o documenti a seguito del deposito in giudizio è legittimato, in parziale deroga all'articolo 57, comma 2 del d.lgs. 546/1992, all'integrazione dei motivi anche in secondo grado se risulta che il ricorso in appello possa costituire il primo atto difensivo con cui viene posto in condizione di proporre motivi aggiunti.

Si ricordi infine che l'eventuale vizio di inammissibilità del ricorso principale investe anche il ricorso per motivi aggiunti poiché si innesta in un rapporto processuale dipendente e che se

la presentazione di motivi aggiunti determina un ampliamento considerevole dell'oggetto della causa già pendente, potrebbe ingenerarsi il presupposto per l'applicazione di un nuovo contributo unificato ex articolo 13 d.P.R. 115/2002, che è da ritenersi invece non dovuto se non si introducono domande nuove ma ci si limiti a portare nuove ragioni a sostegno delle domande già proposte.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 24, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 2262/2014; n. 16803/2017; n. 19616/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 322/2025, depositata il 16/01/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Processo tributario – Giudizio rinvio – Soggetto contribuente – Proposizione ricorso riassunzione – Contumacia ente impositore – Non rileva – Domande grado appello – Implicita avvenuta rinuncia – Esclusione – Giudice rinvio - Preclusione giudicato interno – Esclusione – Appello ente impositore – Obbligo scrutinio – Consegu.

SINTESI DELLA SENTENZA

Anche in caso di contumacia dell'ente impositore il ricorso per riassunzione proposto dal contribuente a seguito di rinvio dalla Cassazione obbliga il Giudice ad eseguire lo scrutinio dell'appello originariamente proposto. Infatti la contumacia di una delle controparti nel giudizio di rinvio non perfeziona alcuna implicita rinuncia delle domande già proposte e neppure determina in capo al Giudice del rinvio la preclusione a pronunciarsi per intervenuta formazione di giudicato interno.

COMMENTO

La riassunzione della causa innanzi al Giudice del rinvio instaura un processo chiuso in cui è preclusa alle parti la possibilità di proporre nuove domande e/o eccezioni e/o conclusioni diverse, salvo che queste possano rendersi necessarie in base a quanto statuito dal Giudice di Cassazione.

Pertanto la causa davanti al Giudice del rinvio si configura non come atto di impugnazione bensì come attività d'impulso processuale volta alla prosecuzione del giudizio conclusosi con la sentenza cassata.

Il Giudice del rinvio subisce limiti nella decisione a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto ovvero per vizi di motivazione con riferimento a punti decisivi della controversia ovvero per entrambe.

Nel primo caso il Giudice del rinvio deve uniformarsi al principio di diritto enunciato dalla sentenza di Cassazione senza modificare l'accertamento dei fatti acquisiti al processo mentre nel secondo caso non solo può accertare liberamente i fatti già noti ma anche indagare su altri fatti al fine di un apprezzamento complessivo.

Nel terzo caso infine la sua decisione, oltre a tradursi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione ex novo di fatti già acquisiti nonché la valutazione di altri fatti la cui acquisizione sia consentita dal Giudice di legittimità.

La mancata riassunzione della causa determina, in base all'art. 63, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 l'estinzione del processo e dunque, anche se la riassunzione della causa può essere effettuata da qualsiasi delle controparti processuali, l'interesse a riassumere nel processo tributario è tipicamente quello del contribuente/ricorrente, che ha l'interesse ad agire per scongiurare la definitività del provvedimento impositivo conseguente all'estinzione del giudizio.

In questo senso la contumacia di una controparte processuale nel giudizio di rinvio, diversamente da quanto può accadere nel processo di appello, non è in grado di determinare

la rinuncia alle domande già proposte e neppure determinare la formazione di giudicato interno.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 63, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 24336/2015; n. 4070/2019; n. 16505/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 361/2025, depositata il 20/01/2025 – Pres. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.

Processo tributario – Pignoramento presso terzi – Giudice esecuzione adito – Motivi opposizione – Inesistenza PPT – Provenienza PEC sconosciuta – Eccesso di tutela – Pluralità terzi eseguiti – Omessa/invalida notifica cartella pagamento – Giudice esecuzione adito – Difetto giurisdizione – Sussiste - Data discussione merito - Termine assegnato – Non rileva – Notifica ricorso tributario - Termine ordinario – 60 giorni notifica atto – Mancato rispetto – Giudice tributario adito – Rilevazione tardività – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente che intenda contestare l'atto di pignoramento presso terzi per omessa/invalida notifica degli atti presupposti ovvero della cartella di pagamento, non può rivolgersi al Giudice dell'esecuzione contestando l'inesistenza della notifica dell'atto medesimo in quanto proveniente da un indirizzo PEC sconosciuto e/o l'eccesso di tutela per la presenza di una pluralità di terzi eseguiti. Infatti il Giudice competente a decidere circa la legittimità delle cause riguardanti il titolo esecutivo è il Giudice tributario mentre il Giudice ordinario è legittimato a decidere le cause riguardanti l'opposizione agli atti esecutivi e ai fini della decorrenza dei sessanta giorni per la notifica del ricorso tributario non rileva neppure il termine assegnato dal Giudice dell'esecuzione per la discussione del merito.

COMMENTO

Le Sezioni Unite di Cassazione, con la recente ordinanza n. 4227/2023 hanno confermato la cognizione del Giudice tributario per i fatti incidenti sulla pretesa fiscale verificatisi fino alla notifica della cartella di pagamento ovvero fino al pignoramento in caso di invalidità della notifica e quella del Giudice ordinario per le questioni riguardanti, a prescindere dalla notifica della cartella, la legittimità formale del pignoramento nonché la cognizione dei fatti incidenti sulla pretesa fiscale verificatisi dopo la notifica della cartella e ancora di quelli successivi dopo che è stata avviata l'esecuzione tributaria.

In ordine alla contestazione dell'intervenuta prescrizione, l'assunto fatto estintivo presuppone sempre l'accertamento dei vizi della notifica e si traduce così nell'impugnazione della cartella o dell'intimazione di pagamento laddove conosciute per il tramite dell'atto esecutivo che ne rivela l'esistenza e deve assumersi come verificata per decorso del termine successivo alla notifica e/o per decorso del termine a prescindere dalla mancanza della notifica o dalla sua inesistenza e/o nullità. Si pensi al pignoramento compiuto in un momento che si colloca oltre il termine di prescrizione (ancorché calcolato dalla valida notifica della cartella o dell'intimazione) oppure dal momento in cui si sarebbe collocata la notifica nulla, mancante o inesistente.

In precedenza anche l'ordinanza di Cassazione a Sezioni Unite n. 16986/2022 aveva ribadito che, nel caso in cui il tema demandato all'esame del Giudice concerna la definitività delle cartelle di pagamento, pure prospettando la prescrizione del debito anche in caso di ritenuta validità delle notifiche, la giurisdizione doveva ritenersi univocamente attribuita al Giudice tributario poiché la mancanza di una situazione di definitività delle cartelle di pagamento impedisce la qualificazione delle questioni controverse come meramente esecutive.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art.19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 18505/2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 382/2025, depositata il 20/01/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Processo tributario – Giudice tributario adito – Ricorso appello - Ordine logico questioni – Facoltà deroga – Decisione questione principale – Rileva – Questioni non esaminate – Decisione differente – Inidoneità supporto – Rileva - Principio ragione più liquida – Rispetto economia processuale – Sussiste – Vaglio questioni prospettate – Oggettivo esaurimento – Sussiste – Corrispondenza chiesto/pronunciato – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Giudice tributario adito può derogare all'ordine logico delle questioni prospettate dal contribuente/appellante in base al principio della ragione più liquida se la decisione sulla questione principale consente fondatamente di ritenere l'inidoneità di una decisione differente a supporto delle questioni non esaminate. Questo sempreché l'utilizzo del principio della ragione più liquida avvenga nel rispetto del principio di economia processuale e possa fare fondatamente ritenere l'avvenuto esaurimento del vaglio della totalità delle questioni prospettate e il conseguente perfezionamento della corrispondenza fra chiesto e pronunciato.

COMMENTO

In base al principio della ragione più liquida il Giudice tributario è legittimato a decidere le questioni nell'ordine che ritiene più adatto rispetto al caso concreto, senza necessariamente vincolarsi alla loro progressione logico giuridica.

Ad oggi la dottrina prevalente e la giurisprudenza maggioritaria ritengono sussistente un ordine di decisione vincolante per il Giudice, che vede in posizione prioritaria le questioni pregiudiziali rispetto al merito della causa. Si veda sul punto la Cassazione n. 30745/2019, in base alla quale la violazione di tale regola può costituire causa di nullità del procedimento, che però viene sanata se non fatta valere attraverso l'impugnazione oppure, nel caso in cui la parte svantaggiata sia quella vittoriosa in primo grado e conseguentemente appellata, previa proposizione da parte della stessa di appello incidentale.

La tesi minoritaria tende a disconoscere l'assoluta inderogabilità dell'ordine rito-merito e conseguentemente della natura precettiva dell'art. 276, comma 2 c.p.c. sulla base del fatto che, non essendo accompagnato da alcuna sanzione in caso di violazione, costituisce mero suggerimento per il Giudice.

In tal caso il Giudice è dunque legittimato, supportato dagli artt. 24 e 111 della Costituzione, all'utilizzo del principio della ragione più liquida decidendo la causa, senza necessità di esaminare preventivamente le altre, partendo dalla questione (ancorché logicamente subordinata) ritenuta di più agevole soluzione, il tutto a salvaguardia delle esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio.

In contrapposizione all'applicazione processuale del principio della ragione più liquida come sopra prospettato si veda la recente ordinanza di Cassazione n. 693/2024 in base alla quale la sua applicabilità, pur essendo logicamente subordinata ad altre questioni sollevate, deve comunque presentarsi equiordinata rispetto a queste ultime nella capacità di condurre alla definizione del giudizio; tale principio non è in grado di operare nell'ipotesi in cui le diverse ragioni si caratterizzano per il fatto di condurre potenzialmente ad esiti definitivi reciprocamente non sovrapponibili, con la conseguenza che l'illegittimo assorbimento in tal modo disposto potrebbe integrare il vizio di omessa pronuncia.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 112, c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 26242/2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 390/2025, depositata il 21/01/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Soggetto contribuente – Trattazione pubblica udienza – Regolare proposizione istanza – Giudice adito – Decisione camera consiglio – Violazione diritto difesa – Sussiste – Soggetto contribuente - Proposizione ricorso appello – Eccezione preliminare – Nullità sentenza – Sussiste - Giudice gravame – Giudizio primo grado – Obbligo retrocessione – Esclusione – Facoltà decisione merito – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente che nel giudizio di primo grado ha subito la violazione del diritto di difesa a causa della decisione avvenuta in camera di consiglio, nonostante la tempestiva proposizione di istanza di trattazione in pubblica udienza, può fare rilevare preliminarmente in appello tale eccezione chiedendo la nullità della sentenza gravata. Tuttavia il Giudice del gravame investito della decisione non ha alcun obbligo di retrocedere il giudizio in primo grado e dunque, pur dovendo dichiarare la nullità della sentenza di primo grado, ha facoltà di decidere la causa nel merito.

COMMENTO

La violazione del diritto di difesa conseguente alla mancata instaurazione del contraddittorio processuale in primo grado, nonostante la tempestiva proposizione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza da parte del contribuente/ricorrente, pur costituendo causa di nullità della sentenza appellata, non obbliga il Giudice del gravame a retrocedere la causa in primo grado e gli consente di pronunciarsi nel merito.

Anche la sentenza di Cassazione n. 3559/2010 ammetteva la possibilità, in capo al Giudice del gravame, laddove venisse rilevata la trattazione del ricorso in primo grado in camera di consiglio anziché in pubblica udienza nonostante l'istanza presentata da una delle parti, di trattazione nel merito senza procedere alla retrocessione del processo al primo grado.

L'appello tributario si caratterizza infatti come gravame generale a carattere sostitutivo, che impone al giudice dell'impugnazione la pronuncia nel merito della controversia.

Questo perché, secondo la giurisprudenza emergente, i casi di nullità previsti dall'art. 59 del d.lgs. n. 546/1992 che comportano la rimessione del processo al Giudice di primo grado sono tassativi e non comprendono l'ipotesi della mancata partecipazione in pubblica udienza, rilevando piuttosto la mancata o irregolare integrazione del contraddittorio.

Si noti tuttavia che, con segno contrario, l'ordinanza di Cassazione n. 15619/2025, nel ribadire che la mancata comunicazione alle parti della data di udienza in base all'art. 31 del d.lgs. n. 546/1992 almeno trenta giorni prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione, determina la nullità della decisione comunque pronunciata, ne ammette l'applicazione anche in caso di richiesta di celebrazione dell'udienza da remoto, ex art. 34-bis del d.lgs. n. 546/1992 (posto che, anche in questo caso, è prevista espressamente la comunicazione, almeno tre giorni prima dell'udienza, dell'ora e delle modalità di collegamento, a fine di garantire il diritto al contraddittorio e il diritto di difesa), disponendo nel caso esaminato la retrocessione del processo al Giudice di secondo grado.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 31, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 33, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 19579/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 404/2025, depositata il 21/01/2025 – Pres. Sessa, Rel. Frettoni.

Processo tributario – Ente impositore appellato – Costituzione giudizio – Spese giudizio favore – Richiesta rideterminazione quantitativa - Appello incidentale – Mancata proposizione – Giudice gravame – Mancata pronuncia – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'ente impositore appellato che intenda richiedere al Giudice del gravame la rideterminazione delle spese di giudizio a suo favore non può limitarsi a farlo attraverso la costituzione in giudizio. Infatti, trattandosi di richiesta di riforma parziale della sentenza appellata, occorre notificare e poi depositare tempestivamente l'appello incidentale.

COMMENTO

L'appello principale è quello presentato per primo da una delle due parti parzialmente soccombenti che dà origine all'avvio del processo di secondo grado presso la Corte di Giustizia Tributaria competente mentre l'appello incidentale, anch'esso contenente motivi di impugnazione in relazione alla sentenza di primo grado, è tipicamente quello predisposto dall'appellato dopo aver ricevuto la notifica dell'appello principale.

In base alla giurisprudenza di legittimità corrente (si veda la sentenza di Cassazione 25506/2013) l'appello tributario principale e l'appello tributario incidentale sono autonomi tra di loro e dunque quando qualora l'appello principale venisse dichiarato inammissibile, siffatta inammissibilità non colpirebbe automaticamente l'appello incidentale, a condizione che questo risulti tempestivo ovvero proposto entro e non oltre 60 giorni dal ricevimento della notifica di quello principale.

Tuttavia occorre evidenziare che l'appello incidentale va distinto dall'obbligo di devoluzione al Giudice del gravame delle domande non esaminate dal Giudice di primo grado, che può essere effettuata anche oltre il termine previsto dall'articolo 54 del d.lgs. 546/1992.

Nel caso in esame il Giudice di primo grado si era pronunciato sulle spese di giudizio e dunque la parte appellata, volendo richiedere la rideterminazione quantitativa di tale statuizione, non poteva limitarsi ad inserire tale domanda nella propria costituzione in giudizio ma poteva farlo unicamente attraverso la proposizione tempestiva dell'appello incidentale, non potendo far valere a tal fine alcun autonomo interesse alla sua proposizione scaturente dalla proposizione dell'appello principale.

In tal senso la sentenza di Cassazione n. 1664/2004 ha evidenziato che in presenza di una situazione di reciproca soccombenza, l'appello incidentale tardivo nei confronti di un capo autonomo della sentenza rispetto a quello investito dall'impugnazione principale è ammesso a patto che l'interesse a proporre l'impugnazione incidentale dipenda dall'avvenuta proposizione di quella principale. Nel caso oggetto del presente commento l'interesse della parte appellata alla proposizione dell'appello (finanche principale) era da ritenersi già sussistente prima del ricevimento della notifica dell'appello principale.

Si noti infine che l'Ordinanza di Cassazione n. 13325/2025 ha riaffermato l'operatività nel processo tributario del divieto di *reformatio in pejus*, in base al quale una volta definito il quantum devolutum (ovvero l'ambito della controversia sottoposta al Giudice d'appello) la decisione dell'appellante non può essere più sfavorevole all'appellante e più favorevole alla controparte di quanto non lo fosse stata la sentenza impugnata.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 15, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 415/2025, depositata il 22/01/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Giudizio primo grado – Avviso rettifica/liquidazione – Compravendita immobile - Ente impositore – Rideterminazione valore - Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Contestazione preliminare – Delibera comunale - Destinazione commerciale immobile – Vincolo esclusivo - Produzione documentale delibera – Rileva - Giudice prime cure – Mancata produzione documentale – Erronea assunzione – Rileva - Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso appello - Giudizio secondo grado – Avvenuta produzione documentale - Contestazione sussistenza - Giudice gravame – Mancata produzione documentale – Reiterata erronea assunzione – Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso revocazione – Supposta inesistenza fatto – Rileva – Rilevanze atti causa – Verità positivamente stabilita – Sussiste - Errore di fatto – Sussiste – Accoglimento ricorso revocazione – Consegue – Giudice revocazione – Eccezione merito - Obbligo scrutinio – Sussiste – Riforma sentenza primo grado – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di giudizio tributario di opposizione ad un avviso di rettifica e liquidazione emesso dall'ente impositore a seguito di compravendita immobiliare che non abbia tenuto conto della delibera comunale di attribuzione in via esclusiva della destinazione commerciale dell'immobile il Giudice incorre in errore revocatorio di fatto se non tiene conto ai fini della decisione della predetta delibera comunale regolarmente depositata dal contribuente/ricorrente. Infatti l'errore revocatorio di fatto è configurabile laddove il Giudice supponga come inesistente un fatto la cui verità risulti positivamente stabilita e pertanto nel caso di un documento ritualmente depositato nel fascicolo processuale ed effettivamente esistente il Giudice adito, oltre all'accoglimento del ricorso per revocazione è tenuto a pronunciarsi nel merito.

COMMENTO

L'errore di fatto in grado di basare, nel processo tributario, il ricorso per revocazione ai sensi dell'art. 395, comma 1, n. 4) del c.p.c. deve: a) derivare da un'errata od omessa percezione del contenuto materiale degli atti del giudizio in grado di indurre il Giudice a decidere in base ad un falso presupposto fattuale facendo così ritenere un fatto documentale escluso ovvero inesistente un fatto documentale provato; b) riguardare un punto non controverso su cui la decisione non abbia espressamente motivato; c) costituire un elemento decisivo della decisione da revocare con necessità del rapporto di causalità tra l'erronea presupposizione e la pronuncia così intervenuta.

In pratica, l'errore di fatto revocatorio si configura nell'attività preliminare del Giudice concernente la lettura e/o percezione degli atti acquisiti al processo, proprio con riferimento alla loro esistenza e al loro significato letterale ma non involge la successiva attività d'interpretazione e valutazione del contenuto delle domande e delle eccezioni necessari alla formazione del convincimento.

Questo in quanto l'errore di fatto riguarda l'attività ricognitiva di lettura e percezione degli atti acquisiti al processo quanto alla loro esistenza e significato letterale ma non invece la successiva attività di ragionamento e apprezzamento, ovvero interpretazione e valutazione del contenuto delle domande, delle eccezioni e del materiale probatorio.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 395, comma 1, n. 4 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 11453/2011; n. 19174/2016; n. 1562/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 416/2025, depositata il 22/01/2025 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Processo tributario – Ente impositore – Processo Verbale Costatazione – Avvenuta notifica - Contribuente/ricorrente - Produzione memoria difensiva – Rileva - Ente impositore – Atto impositivo

– *Avvenuta notifica – Contribuente/ricorrente – Mancata ricezione – Sottrazione/distruzione corrispondenza – Rileva - Procura Repubblica competente – Denuncia querela – Tempestiva proposizione – Rileva - Giudizio primo grado – Ricorso introduttivo – Contribuente/ricorrente – Tardiva proposizione – Rimessione in termini – Introduzione richiesta giudizio - Giudice adito – Atto impositivo - Supposta recettività – Denuncia querela – Supposta insufficienza – Ricorso introduttivo – Inammissibilità per tardività - Contribuente/ricorrente – Ricorso appello – Giudice gravame – Atto impositivo – Presunzione recettività relativa – Ammissibilità prova contraria – Sussiste – Contribuente/ricorrente – Mancata ricezione atto impositivo – Riconducibilità fatto terzo – Rileva - Diritto difesa - Impedito esercizio – Rileva – Ammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.*

SINTESI DELLA SENTENZA

Non può essere considerato inammissibile il ricorso introduttivo proposto tardivamente dal contribuente che non sia tempestivamente venuto a conoscenza della notifica dell'atto impositivo da parte dell'ente impositore imputabile al fatto di terzo che gli ha impedito l'esercizio del diritto di difesa. Infatti il principio secondo cui gli atti unilaterali si reputano conosciuti nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario costituisce una presunzione relativa a fronte della quale è ammissibile la prova contraria, che può consistere nella pregressa manifestazione della volontà di difendersi attraverso la produzione di memoria difensiva su Processo Verbale di Constatazione e successiva proposizione di denuncia querela nei confronti di ignoti presso la Procura della Repubblica in ordine all'avvenuta sottrazione e/o distruzione della corrispondenza di notifica dell'atto impositivo.

COMMENTO

Nel caso esaminato la tempestiva proposizione da parte del contribuente/ricorrente di memoria difensiva a seguito della notifica del Processo Verbale di Constatazione ha consentito al Giudice del gravame di fare emergere la pregressa volontà di difesa a supporto della tesi della veridicità circa l'invocata mancata conoscenza dell'atto impositivo per fatto imputabile al terzo concernente la supposta distruzione della corrispondenza.

Infatti, attesa la denuncia/querela sporta dal contribuente/ricorrente, il Giudice tributario avrebbe potuto applicare, ex art. 295 c.p.c., l'interruzione del processo.

Tuttavia, nell'ottica di presumibile salvaguardia del principio della ragionevole durata del processo, ha dovuto basare la propria decisione su elementi che potevano lasciare presagire l'intento pregresso del contribuente/ricorrente di dare corso ad una difesa processuale valorizzando poi l'ammissibilità della prova contraria in ordine alla presunzione di ricettività della notifica dell'atto impositivo eseguita dall'ente impositore.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 153 c.p.c.; art. 1334 c.c.; art. 1335 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 12332/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 466/2025, depositata il 23/01/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Interesse ad agire – Difetto – Rilievo d'Ufficio – Inammissibilità – Ius superveniens.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai sensi dell'art. 12, comma 4 bis del dPR 602/73 (introdotto con l'art. 3 bis d.l. 146/2021), è insussistente ex lege l'interesse ad agire nei confronti del ruolo o cartella non notificata, in mancanza di prova del pregiudizio, ricompreso nelle tre fattispecie previste dalla disposizione citata, che sarebbe derivato.

La novella si applica dal giorno dell'entrata in vigore, anche nei giudizi in corso ed in grado di appello.

La sussistenza del pregiudizio e, quindi della condizione dell'azione, deve essere dimostrata anche nei giudizi già pendenti alla data di entrata in vigore, mediante istanza di rimessione in termini per la produzione di idonea documentazione probatoria.

Il rilievo del difetto di interesse ad agire preclude l'esame del merito.

COMMENTO

La sentenza in commento ha dichiarato inammissibile il ricorso di primo grado proposto dal contribuente per difetto di interesse ad agire; inammissibilità travolgente anche il giudizio di appello.

La CGT ha così disposto in virtù dell'art. 12 comma 4 bis del dPR 602/73 (introdotto con l'art. 3 bis d.l. 146/2021) che limita i casi di impugnabilità immediata del ruolo e della cartella invalidamente notificata alle sole tre ipotesi, tassativamente indicate, purché il debitore dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio.

L'impatto della novella viene definito dalla CTG "dirompente" e, di fatto, lo è atteso che, la stessa, pone nel nulla anni di giurisprudenza, costantemente di segno opposto.

A partire dalla sentenza Cass. Sez. Un. n. 19704/2015, la giurisprudenza di legittimità e di merito ha sempre concluso nel senso di ritenere sussistente l'interesse ad agire avverso una iscrizione a ruolo o una cartella di cui si deduce l'omessa o invalida notificazione e ciò considerato che quella invalidità *"ha prodotto l'avanzamento del procedimento di imposizione e riscossione, con relativo interesse del contribuente a contrastarlo il più tempestivamente possibile, specie nell'ipotesi in cui il danno potrebbe divenire in certa misura non più reversibile se non in termini risarcitori"*.

La novella legislativa, invece, limita l'impugnabilità diretta ed immediata del ruolo e della cartella, che si ritiene invalidamente notificata, nei soli casi in cui il debitore dimostri in giudizio che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio, tra quelli tassativamente indicati nella disposizione.

La novella si applica dal giorno della sua entrata in vigore e, quindi, anche ai giudizi pendenti *"perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già su uno degli effetti dell'impugnazione"*. (Cass. Sez. Un. n. 26283/2022); la circostanza che il giudizio sia iniziato prima o dopo l'entrata in vigore della norma non assume, quindi, rilevanza decisiva ai fini della pronuncia da emettere.

Di conseguenza, la sussistenza del pregiudizio paventato (necessariamente ricompreso tra quelli di cui al disposto normativo) e, quindi, dell'interesse ad agire, deve essere dimostrata anche nei giudizi già in corso alla data di entrata in vigore dell'art. 12 comma 4 bis del dPR 602/73, mediante richiesta di rimessione in termini, per la produzione di idonea documentazione probatoria, *"posto che l'assolutezza dell'adempimento a rappresentare quel pregiudizio è determinata dalla novità della norma che l'ha previsto"* (Cass. Sez. Un. n. 26283/2022).

Giovanna Biello

Riferimenti normativi: art. 12 comma 4 bis dPR 602/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Sez. Un. n. 19704/2015, Corte di Cassazione Sez. Un. n. 26283/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 626/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Processo tributario – Ricorso appello – Sentenza appellata – Motivi dissenso – Mancata individuazione – Rileva – Sentenza appellata – Errori e/o omissioni – Mancata specificazione – Rileva – Sentenza appellata – Progetto alternativo decisione – Mancata proposizione – Rileva – Mancanza autosufficienza – Sussiste - Inammissibilità ricorso appello – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non è ammissibile il ricorso in appello che non individui i passaggi non condivisi della sentenza appellata, non specifichi i relativi errori e/o omissioni commessi dal Giudice di prime cure e non proponga un progetto alternativo di decisione. Questo in quanto il ricorso in appello deve sempre essere munito del requisito dell'autosufficienza.

COMMENTO

Ancorché nel processo tributario gli elementi di specificità dei motivi possono essere ricavati dal Giudice, anche per implicito, dalla totalità dell'atto di impugnazione ivi comprese le sue premesse, la parte espositiva e le conclusioni, non è raro imbattersi in ricorsi in appello per i quali viene contestata l'inammissibilità per mancanza di specificità dei motivi del gravame.

In tal caso, come già sancito dall'ordinanza di Cassazione n. 1461/2017, l'inammissibilità per difetto di specificità dei motivi del ricorso in appello dovrebbe essere limitata al caso in cui venga omesso il riferimento alle statuizioni per cui viene chiesta la riforma ovvero a quello in cui non è ravvisabile alcuna argomentazione sulla base della quale il Giudice sia messo in condizione di verificare la contestazione logico-giuridica della sentenza impugnata.

Il sopra riportato orientamento è stato infatti superato dall'ordinanza di Cassazione n. 5864/2019, che ha invece affermato come, ai fini dell'ammissibilità, occorra necessariamente individuare motivi specifici, ben potendo essere sufficiente la riproposizione di quanto già sottoposto al vaglio del Giudice di prime cure.

Questo anche perché la norma del processo tributario non impone, quali cause di inammissibilità dell'appello, la semplice riproposizione dei motivi del ricorso introduttivo, essendo le predette cause di inammissibilità ravvisabili in assenza, genericità e riproposizione dei motivi, quali concetti differenti e comunque non sempre sovrapponibili.

Nel caso dell'assenza di motivazione la valutazione è meramente qualitativa, in quanto dovrebbe esserci la totale assenza dei motivi mentre nel caso della genericità la valutazione è anche incidentalmente qualitativa in quanto le motivazioni sono presenti ma non necessariamente specifiche; infine la riproposizione non esclude la motivazione, che può risultare invece presente e ben articolata.

Pertanto, in base a questo recente orientamento giurisprudenziale, l'indicazione dei motivi di appello nella parte espositiva o argomentativa diventa irrilevante, in quanto gli stessi possono sempre essere ricavati, *ex adverso*, anche dalla mera riproposizione di quelli già contenuti nel ricorso introduttivo.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 53, comma 1, d. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 704/2025, depositata il 03/02/2025 – Pres. De Santi, Rel. Galeota.

Processo tributario - Atto di recupero credito – Crediti inesistenti e crediti non spettanti – Omessa produzione documentale richiesta in fase istruttoria – Non imputabilità al contribuente della condotta omissiva - Preclusione processuale ex art. 32 co. 4 d.P.R. 600/1973 – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di accertamento fiscale, la mancata esibizione, in sede precontenziosa, di atti e documenti in risposta agli inviti dell'Amministrazione finanziaria impedisce di prenderne in considerazione il contenuto a favore del contribuente ed è sanzionata con la loro inutilizzabilità in sede processuale solo laddove il contegno del tutto inerte del contribuente sia connotato da palese coscienza e volontà

COMMENTO

La sentenza in rassegna desta interesse sotto due diversi profili.

In primis per ciò che si pronuncia in ordine alle condizioni ricorrendo le quali è da ritenersi operare la preclusione alla produzione documentale (sia in sede amministrativa che, appunto, giudiziale) disposta dall'art. 32 co. 4 d.P.R. 600/1973 in danno del contribuente.

In secondo luogo nella misura in cui prende posizione sulla controversa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, com'è noto rilevante in specie per il diverso regime sanzionatorio rispettivamente applicabile. E ciò facendo leva non solo sulla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione formatasi al riguardo, ma altresì sugli interventi legislativi sopravvenuti in merito per effetto del d.lgs. 87/2024: ritenuti *in parte qua* chiarificatori e come tali valorizzabili dal giudice a prescindere da quanto disposto dall'art. 5 d.lgs. 87/2024 in deroga al principio di retroattività della *lex mitior*.

Quanto al primo profilo, la tematica affrontata dal giudice d'appello si rivela di particolare attualità: essendo stata oggetto proprio da ultimo di pronunciamento ad opera della Corte Costituzionale con la sent. 137/2025.

Onde l'opportunità di soffermarvi l'attenzione con questa breve nota di commento.

Nel caso di specie, oggetto del contendere era un atto di recupero per ritenuta indebita spesa in compensazione di un credito per ricerca e sviluppo che l'Ufficio reputava inesistente.

Da quanto è dato evincere, la parte contribuente, in fase istruttoria, non aveva dato seguito alla specifica richiesta di produzione documentale avanzata dall'Ufficio a riprova del credito compensato: vi provvedeva però in sede contenziosa adducendo a fondamento giustificativo della condotta seguita – e quale “scriminante” all'operatività della preclusione di cui all'art. 32 co. 4 d.P.R. 600/1973 – il sopravvenuto intervenuto mutamento del consulente contabile della società.

Il giudice di prime cure riteneva la circostanza addotta inidonea a giustificare la successiva produzione documentale: che dunque, ritenuta tardiva, veniva dichiarata inammissibile e come tale inutilizzabile ai fini del decidere.

Di diverso avviso la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, secondo la quale la preclusione all'utilizzabilità dei documenti in sede processuale può derivare esclusivamente da un pregresso contegno del tutto inerte del contribuente connotato da palese consapevolezza e volontarietà: come dimostrerebbe il *caveat* recato dalla norma che farebbe salvo il deposito della documentazione in allegato all'atto introduttivo del giudizio per il contribuente che, contestualmente, dichiara di non aver potuto adempiere alla richiesta dell'Ufficio per causa a lui non imputabile.

Circostanza, quella della volontarietà e consapevolezza della condotta omissiva, che il giudice d'appello ha ritenuto non ravvisabile nel caso di specie avendo la società contribuente ricondotto la mancata produzione documentale in fase istruttoria esclusivamente all'iniziativa e al comportamento del consulente contabile dell'epoca: dipoi mutato all'atto del radicamento del giudizio.

Talché – ecco la chiosa del Giudice d'appello – alla stregua dei fatti dedotti in causa sarebbe spettato semmai all'Ufficio l'onere di fornire elementi probatori atti a dimostrare la diretta riferibilità al contribuente di una condotta scientemente e deliberatamente finalizzata ad omettere la produzione documentale richiesta in sede di istruttoria amministrativa.

In difetto, il giudice d'appello ha pertanto concluso per il legittimo ingresso e acquisizione della documentazione prodotta dalla parte contribuente al fascicolo di causa.

Questo l'iter argomentativo della Corte di Giustizia che sembra così dare seguito agli indirizzi della giurisprudenza di legittimità formatasi in argomento.

Come invero ha avuto modo di ricordare, in chiave adesiva, la Corte Costituzionale con la recentissima sent. 137/2025 (ed ivi, in specie, al § 3.2.), secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione la non imputabilità al contribuente dell'omessa produzione documentale è predicabile non solo quando ricorrono circostanze che escludono in *re ipsa* l'elemento soggettivo della condotta (quali la forza maggiore, il caso fortuito o il fatto del terzo) ma anche

in presenza di comportamenti “*non riconducibili alla sfera di controllo del contribuente come nel caso in cui <<i>documenti provengano dal terzo>> (Cass. n. 3254 del 2021) o dipendano esclusivamente dal comportamento del consulente fiscale (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 24 febbraio 2022 n. 6092)*”.

Va detto che, nel caso oggetto dell'ord. 6092/2022 della Cassazione richiamata dalla Corte Costituzionale, a fondamento dell'imputabilità del comportamento inerte esclusivamente al proprio consulente fiscale, la parte contribuente aveva prodotto in causa apposita denuncia all'autorità giudiziaria sporta nei suoi confronti; e, comunque, dall'economia della pronuncia della Suprema Corte si evince che, per i giudici di legittimità, ai fini dell'esclusione di operatività della preclusione fosse stata dirimente piuttosto la verificata genericità del questionario inviato dall'Ufficio nell'indicazione della documentazione richiesta: posto che – per consolidato orientamento giurisprudenziale – il questionario deve essere “*specifico e puntuale, nonché corredato da un congruo termine minimo per consentire l'adempimento richiesto; in assenza di tali elementi la norma non opera, in quanto disposizione derogatoria dei principi di cui agli artt. 24 e 53 Cost.*”.

Ed invero, sebbene (e anzi, forse, proprio perché) anche nella pronuncia della Corte Costituzionale si evidenzia la natura para-sanzionatoria della disposizione di cui si discorre e, dunque, la necessità di valutarne i termini di applicabilità attingendo al serbatoio dei principi e delle regole proprie del diritto sanzionatorio, la valutazione della riferibilità dell'operato (omissivo) del consulente fiscale incaricato esclusivamente a quest'ultimo (e non già al contribuente) andrebbe probabilmente scrutinata anche alla luce dei parametri della culpa *in eligendo* e della culpa *in vigilando*: come infatti sembra fosse stato adombrato dai giudici d'appello nel giudizio che poi ha messo capo all'ord. 6092/2022 della Cassazione sopra richiamata.

Dal tenore della sentenza in rassegna non è dato comprendere sulla scorta di quali circostanze addotte in causa dalla parte contribuente, la Corte di Giustizia di secondo grado abbia ritenuto imputabile esclusivamente al consulente fiscale dell'epoca l'omessa produzione documentale richiesta in fase amministrativa con conseguente non riferibilità diretta alla parte contribuente della condotta omissiva.

Una carenza motivazionale che potrebbe manifestare qualche criticità: considerato che - secondo quanto si legge nella narrativa della sentenza in commento - i giudici di prime cure erano invece andati in contrario avviso sul punto, osservando che non risultavano documentate in atti da parte della società ricorrente circostanze particolari dalle quali si potesse evincere una responsabilità professionale o la commissione di atti illeciti da parte dell'originario consulente fiscale.

Laura Castaldi

Riferimenti normativi: art. 32, commi 4 e 5, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. sent. 28 luglio 2025 n. 137; Cass. Civile, Sez. V, sent. 10 novembre 2023, n. 31345; Cass. civ. sez. V, 8 settembre 2023, n. 26201; Cass. civ., sez. V, 26 maggio 2023, n. 14707; Cass. civ. sez. V ord. 24 febbraio 2022 n. 6092; Cass. civ., sez. V, 10 febbraio 2021, n. 3254.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 783/2025, depositata il 06/02/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Processo tributario – Decisione basata su documenti in lingua con traduzione non asseverata – Legittimità – Obbligo di traduzione giurata – Non sussiste – Mera facoltà del giudice. (seconda massima).

SINTESI DELLA SENTENZA.

Deve ritenersi legittima la sentenza che si basa su un documento non redatto in lingua italiana e con traduzione informale e non asseverata, in quanto l'attitudine dimostrativa di uno scritto discende dal

contenuto che esso esprime, quale che sia l'idioma impiegato nella sua redazione, sicché è con la produzione del documento in lingua straniera che la parte assolve all'onere di comprovare le proprie allegazioni difensive; di contro, ai sensi dell'art. 123 c.p.c., la produzione in giudizio della traduzione giurata di un documento in lingua straniera costituisce un incombenza meramente accessorio e facoltativo, che può essere richiesto dal giudice qualora ritenuto necessario ai fini decisori.

COMMENTO

La pronuncia in esame si colloca in una linea giurisprudenziale attenta alla ricostruzione sostanziale dei fatti e alla tutela effettiva del contribuente, soprattutto nei casi in cui l'Amministrazione proceda a determinazioni presuntive del reddito, ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 6, del d.P.R. 600/1973.

Un primo profilo di interesse riguarda la valutazione delle prove documentali. La Corte conferma che nel processo tributario – ferma restando l'obbligatorietà di redigere gli atti propriamente processuali in lingua italiana (art. 122 c.p.c.) – la validità dei documenti non può essere esclusa per ragioni meramente formali, quali l'assenza di asseverazione della traduzione, quando il loro contenuto risulti chiaro e non sia stato oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio nel contraddittorio di primo grado. Tale orientamento, già accolto in Cassazione (tra le altre, Corte di Cassazione n. 12525/15 e n. 12365/18), valorizza il principio di effettività della difesa e riflette un approccio sostanzialistico nella valutazione della prova. Sotto il profilo di merito la C.G.T. Il Lazio valorizza la circostanza che le somme utilizzate per l'acquisto di un immobile derivano da un finanziamento bancario garantito da pegno, quindi non suscettibili di essere considerate assoggettate a imposizione; in tal modo i Giudici ritengono pertanto assolto l'onere di prova contraria incombenza sul contribuente, con conseguente illegittimità dell'ragionamento presuntivo dell'Ente impositore.

Con la pronuncia in commento i Giudici regionali – decidendo in ordine al gravame incidentale proposto dal contribuente – colgono inoltre l'occasione per precisare la differenza tra l'accertamento eseguito sulla base delle movimentazioni bancarie, di cui all'art. 32, del d.P.R. 600/73 (impropriamente richiamato dai Giudici di primo grado), e l'accertamento sintetico, di cui all'art. 38, comma 4, del d.P.R. 600/73, osservando che per l'operatività di quest'ultimo, a differenza del primo, deve sussistere uno scostamento di almeno un quinto tra il reddito complessivo accertabile e quello dichiarato.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: artt. 122 e 123 c.p.c.; art. 38, co. 4 e 6, d.P.R. 600/73; art. 32, d.P.R. 600/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: 12525/15, 12365/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1011/2025, depositata il 17/02/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Processo tributario – Imu – Rendite catastali – Pregiudizialità giudizio sulle rendite – Immediata esecutività sentenza in materia catastale e rapporto con il giudicato sulle rendite.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso in esame, una società impugnava un avviso di accertamento Imu contestando la correttezza delle rendite catastali poste alla base del recupero. La società, infatti, le aveva impugnatte in separato, precedente, giudizio e, al momento della presentazione del ricorso in primo grado relativo all'accertamento Imu, sulle rendite erano già intervenute due sentenze di merito favorevoli alla contribuente (che quindi negavano validità alle rendite) ma ancora pendeva giudizio in Cassazione. Per conseguenza, avrebbe dovuto essere sospeso il giudizio sull'Imu per pregiudizialità di quello sulle rendite.

Sennonché, alla data della udienza di primo grado del giudizio sull'accertamento Imu, era nel frattempo uscita la sentenza di Cassazione nel giudizio sulle rendite catastali, che aveva ribaltato i giudizi di merito e confermato la legittimità delle rendite medesime.

Pertanto, i giudici di primo grado non avevano sospeso il giudizio e si erano pronunciati nel merito. Essi avevano, in particolare, accolto le ragioni della società contribuente con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento poiché, al momento della notifica dell'atto impositivo, le rendite risultavano annullate dalle sentenze (pur non definitive e poi ribaltate dalla Cassazione).

Il Comune di Roma presentava appello, eccependo, in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso in *prime cure* per mancata notificazione anche alla Agenzia del territorio e, inoltre, osservava la correttezza del proprio recupero impositivo in forza delle rendite *medio tempore* confermate dalla Suprema Corte.

I giudici di secondo grado, ritenendo corretta la notificazione del ricorso al Comune in quanto ente che ha emesso l'atto (accertamento Imu), senza che sia necessaria la notifica anche alla Agenzia del territorio, accolgono poi l'appello del Comune sulla base del secondo motivo, evidenziando l'irrelevanza delle due sentenze di merito relative alla rendita dell'immobile oggetto della controversia in quanto non definitive e poi superate dalla Suprema Corte. La Corte ha altresì condannato alle spese la società contribuente.

COMMENTO

La peculiarità di questa controversia è rappresentata dall'intreccio dei due giudizi, quello relativo all'accertamento Imu e quello avente ad oggetto le rendite catastali dell'immobile sottoposto a tassazione, intreccio che fornisce interessanti spunti se si considera sotto due profili, quello della pregiudizialità e quello della esecutività provvisoria delle sentenze catastali.

Quanto al primo profilo, è ormai un dato pacifico in giurisprudenza quello della pregiudizialità del giudizio sulle rendite rispetto a quello sull'Imu. Tuttavia, la pregiudizialità va declinata tenendo conto della evoluzione dei due giudizi e delle relative tempistiche e non porta, quindi, sempre alla sospensione del processo. Infatti, se al momento di trattazione dell'udienza di primo grado della controversia relativa all'accertamento Imu, il giudizio sulle rendite catastali fosse stato ancora pendente, i giudici di *prime cure* avrebbero senz'altro dovuto sospendere il giudizio in attesa di una sentenza passata in giudicato sulla questione pregiudiziale, ai sensi dell'art. 39, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992. Ma, nel caso, se pure all'avvio del giudizio sull'Imu, quello sulle rendite era ancora in corso, nel momento della udienza di trattazione esso era concluso con una sentenza di Cassazione, che chiudeva definitivamente la controversia. Sicché, non era ovviamente più necessario sospendere per pregiudizialità, ma occorreva certamente tener conto dell'esito di quel giudizio anche in quello pendente.

Un ulteriore tema interessante, che nasce dal peculiare intreccio delle due controversie di cui al caso di specie, è quello relativo al fatto che, al momento dell'avvio del ricorso in *prime cure* sull'accertamento Imu in realtà le rendite utilizzate risultavano annullate dalle sentenze di merito. E, come noto, l'art. 69, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, riformato nel 2015, sancisce che *“le sentenze [...] emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive”*.

E allora ci si deve chiedere se questa esecutività era in grado di rendere viziato l'avviso di accertamento Imu, in quanto basato su rendite dichiarate in quel momento illegittime.

Così non è, per due ragioni.

In primo luogo, al fine che ne occupa, non rileva tanto l'anno in cui viene proposto ricorso, bensì quello oggetto dell'accertamento Imu. Nel caso di specie l'anno di imposta interessato dal recupero impositivo era il 2016. Pertanto, in osservanza dell'art. 13, comma 4, d.lgs. 201 del 2011 convertito con legge n. 214 del 2011, l'imposta doveva essere liquidata avendo riguardo alle rendite che risultavano in catasto al 1° gennaio 2016, così come ha giustamente eccepito il Comune di Roma nel proprio atto di appello.

La sentenza di primo grado del giudizio relativo alle rendite catastali è stata emessa nel 2017. Quindi l'accertamento Imu giustamente si basava sui dati risultanti in catasto al 1° gennaio 2016.

In secondo luogo, occorre considerare anche che la esecutività di cui all'art. 69 è provvisoria e poi viene comunque superata dal giudicato. È infatti consolidato l'orientamento giurisprudenziale che afferma che l'immediata esecutività (provvisoria) della sentenza in materia catastale non comporta una definitività delle rendite che si ottiene solamente con una sentenza passata in giudicato (Cass. n. 20240/2024).

In altre parole, la società contribuente, sulla base delle pronunce di primo e secondo grado, che accoglievano le sue ragioni, emesse nel giudizio relativo alle rendite catastali avrebbe potuto ottenere l'immediata iscrizione a catasto delle rendite provvisoriamente rettifiche.

Tuttavia, l'immediata esecutività delle stesse sentenze non le permetteva di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo, circostanza che si sarebbe potuta verificare solo con una sentenza passata in giudicato favorevole.

Solamente l'accertamento catastale passato in giudicato è in grado di produrre effetti sul rapporto di imposta e di annullare retroattivamente l'atto impositivo emesso sulla base delle rendite catastali originariamente valide e solo successivamente, ed eventualmente, rettifiche.

Nel caso di specie il giudizio di legittimità ha validato le rendite catastali poste alla base dell'avviso di accertamento, pertanto, i giudici di secondo grado hanno correttamente riformato la sentenza di primo grado, la quale annullava l'avviso di accertamento.

L'analisi del caso di specie offre un interessante spunto di riflessione.

In passato vigeva nel nostro ordinamento l'art. 69-*bis* d.lgs. 546 del 1992, abrogato con il d.lgs. n. 156 del 2015, quest'ultimo sanciva che al fine di ottenere l'aggiornamento dei dati catastali era necessario presentare all'Agenzia del territorio l'attestazione di passaggio in giudicato della sentenza che disponeva in merito.

Il novellato art. 69, comma 1, d.lgs. 546 del 1992, prevede la immediata esecutività delle sentenze rese in materia catastale, utilizzando una formula più generica, eliminando il riferimento all'aggiornamento degli atti catastali.

Tuttavia, alla luce dell'orientamento giurisprudenziale, pocanzi evidenziato, poteva essere utile mantenere in vigore questo riferimento, poiché la immediata esecutività di tali sentenze rappresenta per il contribuente il titolo per poter aggiornare, fin da subito, i dati risultanti in catasto, ma non costituisce anche un titolo definitivo poiché viene poi superato (confermato o travolto) dal giudicato che interviene sulle rendite.

E così, tornando al caso di specie, vero è che nel 2017 vi era una sentenza che quelle rendite dichiarava illegittime e che quella sentenza era provvisoriamente esecutiva, ma al momento della decisione sull'accertamento Imu quella sentenza risultava "travolta" dal giudicato della Suprema Corte.

Sicché, la Corte di secondo grado del Lazio bene ha fatto ad accogliere l'appello dell'Ufficio, riformando sul punto la sentenza di *prime cure*, e dando prevalenza al giudicato della Suprema Corte sulle rendite rispetto alla provvisoria esecutività ormai superata delle sentenze di merito.

Delle sentenze di merito provvisoriamente esecutive, eventualmente, si poteva tener conto ai fini delle spese processuali, posto che la società contribuente aveva impugnato l'avviso di accertamento Imu sul presupposto che le rendite fossero errate, confidando sugli esiti a sé favorevoli dei giudizi catastali.

La sentenza affronta poi, pur sinteticamente, un altro profilo che merita qualche parola di commento.

La difesa del Comune aveva sostenuto che fosse inammissibile il ricorso avverso l'accertamento Imu, che contestava l'imposta perché basata su rendite non corrette, in quanto non notificato anche all'Agenzia del territorio.

Tuttavia, l'art. 10 d.lgs. n. 546 del 1992 espressamente sancisce che il ricorso va proposto nei confronti dell'Ufficio che ha emesso l'atto, nel caso il Comune, e non certamente verso quello da cui eventualmente dipendano alcuni motivi proposti (contestazioni sulle rendite). Sicché, la notifica del ricorso era stata correttamente effettuata al Comune e non doveva essere effettuata alla Agenzia del territorio, tantomeno a pena di inammissibilità. Una osservazione ulteriore nasce, in proposito, dalla lettura della nuova norma inserita all'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, ossia il comma 6-*bis*, il quale statuisce che: "in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti". Ebbene, tale norma non è applicabile per tre ordini di motivi: per ragioni temporali (perché entrata in vigore nel 2024, mentre nel caso di specie il giudizio è antecedente), perché essa comunque è espressamente riferita ai soli vizi di notificazione (mentre nel caso la società contestava nel merito le rendite catastali) e perché tale disciplina comunque non comporta l'inammissibilità del ricorso, essendo espressamente prevista come ipotesi di litisconsorzio necessario (cfr. la rubrica della norma) e quindi creando se mai un obbligo di conformarsi ad uno specifico ordine del giudice di integrazione del contraddittorio. In sintesi, la Corte di giustizia del Lazio ha correttamente deciso la controversia in esame sia sotto il profilo processuale che sotto quello sostanziale.

Caterina Corrado Oliva

Riferimenti normativi: art. 39 d.lgs. n. 546/1992; art. 10 d.lgs. n. 546/1992; art. 13 d.lgs. n. 201/2022 (conv. in l. n. 214/2011); art. 69 d.lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 20240/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1178/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Giudizio di revocazione – Art. 395 c.p.c. – Art. 64 d.lgs. 546/92 – Errore di fatto revocatorio – Valutazioni giuridiche – Legittimazione processuale – Litisconsorzio necessario.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario, il ricorso per revocazione disciplinato ai sensi dell'art. 395 c.p.c. applicabile in forza dell'art. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992, è ammissibile esclusivamente nei casi tassativamente previsti dalla norma e non consente di rimettere in discussione valutazioni giuridiche o interpretazioni normative contenute nella sentenza impugnata.

Non integra errore di fatto revocatorio la qualificazione della posizione soggettiva della parte né la valutazione in ordine alla sussistenza di un litisconsorzio necessario, trattandosi di questioni attinenti al merito della decisione e, semmai, deducibili con mezzi di impugnazione ordinari.

COMMENTO

Nel rigettare il ricorso per revocazione proposto dal contribuente, la Corte ribadisce la natura straordinaria e a critica vincolata del rimedio di cui all'art. 395 c.p.c., richiamato nel processo tributario dall'art. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il Collegio evidenzia come l'errore di fatto revocatorio, previsto dal n. 4 dell'art. 395 c.p.c., consista esclusivamente in un errore percettivo, ossia in una falsa rappresentazione della realtà processuale, che abbia indotto il giudice a fondare la decisione su un fatto inesistente o ad omettere l'esame di un fatto decisivo risultante dagli atti. Restano invece estranee al perimetro applicativo dell'istituto le valutazioni giuridiche, le interpretazioni normative e le qualificazioni della posizione soggettiva delle parti.

Nel caso di specie, le doglianze del ricorrente – relative alla qualificazione del Club Nautico quale mero concessionario e alla pretesa mancata notifica degli avvisi al Demanio – sono

state ritenute afferenti a valutazioni giuridiche operate dal Collegio nella sentenza revocanda, non riconducibili a un errore percettivo in senso tecnico.

La pronuncia chiarisce altresì che le questioni inerenti alla legittimazione processuale e alla necessità di integrazione del contraddittorio, ove ritenute erroneamente decise, costituiscono motivi eventualmente deducibili in sede di ricorso per cassazione, ma non possono essere veicolate attraverso il rimedio della revocazione.

La decisione si colloca nel consolidato orientamento che delimita rigorosamente l'ambito dell'errore revocatorio, impedendo che tale strumento si trasformi in un mezzo surrrettizio di riesame del merito della controversia.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: c.p.c. art. 395; c.p.c. art. 360; d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 64.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. n. 19979/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza. n. 1348/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario - Tari — Cartella di pagamento – Avvisi di accertamento - Tardiva costituzione della parte resistente – Art. 23 e 31 d.lgs n. 546/1992 - Nuovi documenti in appello – Tardiva presentazione - Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'ambito del processo tributario la documentazione depositata tardivamente nel giudizio di primo grado è utilizzabile in appello, ove acquisita al fascicolo processuale, purché depositata entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, d.lgs. n. 546/1992” (fino a venti gg prima dell'udienza di trattazione – art. abrogato dal 1/01/2026 ex art. 13, co 1, lett.b), d lgs n. 175/2024).

Vale, quindi, il principio secondo cui “il giudice di appello potrà esaminare i documenti irritualmente prodotti in primo grado solo ove la parte provveda alla tempestiva costituzione nel processo di secondo grado ed al nuovo deposito secondo le formalità di legge mentre laddove gli stessi siano stati tardivamente ed irritualmente prodotti in primo grado (ancorché sugli stessi l'altra parte abbia interloquito) e la parte che li ha allegati in primo grado sia rimasta intimata in grado di appello, il giudice non potrà esaminarli ai fini della decisione.

Agli atti di causa non risulta che detti documenti sono stati poi prodotti ex novo da Roma Capitale (parte resistente) nel giudizio di appello, essendo stati acclusi all'impugnativa, soltanto la sentenza gravata e la ricevuta di deposito delle controdeduzioni; da ciò deriva che, alla luce dei documenti ritualmente prodotti dalle parti, il Collegio ha ritenuto la mancanza di prova in ordine alla notifica dei prodromici avvisi di accertamento da parte dell'ufficio impositore.

Quanto precede ha comportato la nullità degli avvisi di accertamento, nonché della impugnata cartella di pagamento, emergendo la nullità dell'atto finale in presenza di irregolarità nell'attività propedeutica all'emanazione dello stesso.

COMMENTO

Preliminarmente occorre evidenziare che l'art. 32 d.lgs n. 546/1992 stabilisce che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, comma 1; fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.

Il terzo comma della stesa norma prevede che nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.

Circa la tardiva costituzione di Roma Capitale nel giudizio di primo grado, il Collegio ha ribadito che l'Ente resistente può costituirsi in un giudizio tributario oltre il termine previsto

dall'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, di 60 giorni dalla notifica del ricorso, *purché sia rispettato il termine di cui al successivo art. 32, comma 1, di 20 giorni precedenti la trattazione in pubblica udienza (10 giorni per la trattazione in Camera di consiglio), stabilito per il deposito documentale.*

Da ciò ne consegue che “la documentazione depositata tardivamente nel giudizio di primo grado è utilizzabile in appello, ove acquisita al fascicolo processuale, purché depositata entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992” (ord. n. 34960/2023, ord. n. 4642/2023).

Nel caso di specie, i giudici hanno rilevato che il deposito documentale eseguito in primo grado, di copia degli avvisi di accertamento presupposti alla cartella impugnata e delle relative note, è avvenuto tardivamente (in data 5 settembre 2023 e cioè due giorni prima della pubblica udienza, fissata il 7 settembre 2023); in modo legittimo, quindi, i giudici di primo grado non hanno considerato tali documenti, in quanto inutilizzabili a fini probatori della ritualità delle notifiche degli avvisi.

I giudici hanno rilevato, altresì, che agli atti di causa non sono stati prodotti ex novo da Roma Capitale nel giudizio di appello, essendo stati inclusi all'impugnativa, soltanto la sentenza gravata e la ricevuta di deposito delle controdeduzioni.

Pertanto il Collegio, chiamato a decidere sulla base dei documenti prodotti ritualmente dalle parti, non ha potuto rilevare che la mancanza di prova in ordine alla notifica dei prodromici avvisi di accertamento, comportando ciò la nullità degli stessi e di conseguenza della cartella di pagamento.

La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo la progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa (Cass. SU.n. 5791/2008 e n. 16412/2007).

La nullità di detti avvisi è quindi tale da inficiare la sequenza dei prescritti atti del procedimento e determinare la nullità - quale atto finale - della cartella, oggetto dell'impugnazione del contribuente

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 23 d. lgs n. 546/1992; art. 31 d. lgs n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9635/2024; Cass. n.15881/2024; Cass. n. 34960/2023; Cass. n. 4642/2023; Cass n. 5791/2008; n. 16412/2007.

Riferimenti giurisprudenziali; CGT 2° gr Campania n. 5321/2024; CGT 2°gr Campania n. 3868/2024; CGT 2°gr Sardegna n. 239/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1349/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Tari - Cartella di pagamento - Avviso di pagamento – Nuovi documenti in appello – Illegittimità – Sussiste – Integrazione contraddittorio in primo grado – Mancata costituzione del concessionario e dell'ente impositore – Illegittimità – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Oggetto della decisione è l'ammissibilità di nuovi documenti depositati in appello consistenti nelle difese relative al primo grado di giudizio.

La nuova normativa di cui all'art 1, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 220/2023, modificativo dell'art. 58 d. lgs. n. 546/1992, il quale prevede che “ non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti.....”

Il Collegio ha accertato che l'ente concessionario, pur regolarmente chiamato in giudizio, non risulta costituito in primo grado e non ha esibito la citata documentazione né ha provato che la mancata esibizione fosse dovuta a causa non a sé imputabile.

Allo stesso modo i giudici non hanno accolto l'eccezione riguardante la mancata integrazione del contraddittorio con l'ente impositore, atteso che in materia di impugnazione della cartella esattoriale, il contribuente può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore (Roma Capitale) o del concessionario (AMA SpA), essendo rimessa a quest'ultimo la facoltà di convocare in giudizio l'ente impositore, qualora non voglia rispondere dell'esito della lite e non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile un litisconsorzio necessario.

COMMENTO

L'art. 58, comma 1, del d. lgs. n. 546/1992, come modificato dal d. lgs. n. 220/2023 ("Nuove prove in appello"), stabilisce che il giudice d'appello non può disporre nuove prove e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che non li ritenga necessari ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averli potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.

La *ratio* del nuovo art. 58 si può trovare nella generale esigenza legislativa di introdurre nel contenzioso tributario un giudizio di appello ad istruttoria c.d. "chiusa", come nel giudizio civile.

I giudici, dall'esame del fascicolo di causa, hanno rilevato che il concessionario (AMA SpA), pur essendo stata regolarmente convocata in giudizio, non si è costituita nel giudizio di primo grado, e non ha esibito in tale sede tale documentazione né ha dato ora prova che la mancata esibizione fosse dovuta a causa non a sé imputabile, per cui il divieto di cui al novellato art. 58, del d.lgs. 546 del 1992 è da ritenersi pienamente operante.

Sul tema in esame con la recente sentenza n. 36/2025 la Corte Costituzionale ha dichiarato - a seguito delle sollevate questioni di legittimità dell'art. 58, co 3, d.lgs. n., 546/1992, l'illegittimità costituzionale di tale ultima comma limitatamente alle parole "*delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti*".

La Corte ha ritenuto che, rispetto al modello di gravame ad istruttoria chiusa, il divieto assoluto di produzione delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere, non trova rispondenza alle caratteristiche oggettive di tali documenti, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore possa costruire una disciplina diversificata.

Inoltre, tale nuova regola, finisce col restringere il diritto alla prova, posto che in tali casi il processo di appello costituisce la prima e unica occasione per dedurre i mezzi istruttori che non siano stati introdotti in primo grado per causa non imputabile alla parte.

Relativamente alla mancata integrazione del contraddittorio in primo grado nei confronti dell'ente impositore (Roma Capitale), il Collegio ha richiamato il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, riferibile *ratione temporis* alla fattispecie, secondo cui, in tema di impugnazione della cartella esattoriale, il contribuente può agire indifferentemente nei confronti sia dell'ente impositore o del concessionario, essendo rimessa a quest'ultimo la facoltà di convocare in giudizio l'ente impositore, qualora non voglia rispondere dell'esito della lite e non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie, un litisconsorzio necessario.

Infatti, la chiamata in causa di cui all'art. 39, del d.lgs. n. 112/1999, è preordinata a rendere conosciuto all'ente impositore la pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per addurre le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili. La citata norma appare perciò qualificabile, secondo la stessa Corte, come *litis denuntiatio* e pertanto,

l'Agente della riscossione non necessita di alcuna autorizzazione (da parte del giudice) per chiamare in causa l'ente stesso cfr. sent. n. 3855/2023, ord. n. 24785/2021).

Tutto ciò posto, il Collegio ha respinto l'appello, condannando l'ente concessionario al pagamento delle spese di lite.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 58 d. lgs n. 546/1992; art. 1, d.lgs n. 220/2023; art. 39, d. lgs n. 112/1999. Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost n. 36/2025; Cass. n. 9635/2024; Cass. n. 20816/2024; Cass. n.15881/2024; Cass. n. 6772/2023; Cass. n.3855/2023; CGT 2° gr Campania n. 5321/2024; CGT 2° gr. Puglia n. 875/2024; CGT 2° gr Abruzzo n. 603/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 3 – Sentenza n. 1363/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Savo Amodio.

Processo tributario - Irpef – Avviso di iscrizione ipotecaria – Art. 58 d. lgs n. 546/1992 - Nuovi documenti in appello – Legittimità – Sussiste – Crediti Iva, Irap ed Irpef – Prescrizione decennale – Sanzioni e interessi – Prescrizione quinquennale – Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza in commento ha ad oggetto la possibilità per la parte di depositare nuovi documenti in appello, in virtù del nuovo art. 58, co. 2, d. lgs n. 546/1992, come modificato dal d. lgs n. 220/2023. Secondo tale disposizione i documenti possono essere depositati fino a venti giorni prima dell'udienza ai sensi dell'art. 32 d. lgs n. 546/1992, per cui la legittimità del deposito di nuovi documenti in appello rimane inalterata, e l'inosservanza di tale termine è comunque sanata ove il documento sia depositato, anche se irritualmente, già nel giudizio di primo grado.

COMMENTO

Il comma 2 dell'art. 58 del d.lgs. 546/92 cit. stabilisce espressamente che in sede di appello è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti che non hanno potuto depositare in precedenza, mentre il successivo art. 61 dispone che nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione.

Tale norma, come modificata dal d. lgs n. 220/2023, è entrata in vigore dal 04/01/2024 e la Corte ha ritenuto che essa non trova applicazione nel giudizio attualmente in corso, atteso che è stato instaurato ben prima di tale data (appello notificato in data 23/09/2023 e, in pari data, è stato iscritto a ruolo).

Per “nuovi documenti” devono intendersi quelli non ancora proposti in giudizio, in cui vi rientrano sia quelli formati in una fase successiva alla fase istruttoria del processo di primo grado, sia quelli che erano producibili durante il primo grado, in quanto già esistenti ma non prodotti dal contribuente.

Secondo la giurisprudenza della cassazione non ci sono limiti alla produzione in appello di qualsiasi documento, anche se già disponibile in precedenza e anche se la parte che lo produce non si è costituita nel precedente grado di giudizio.

Viene esclusa, quindi, la possibilità di prevedere nuovi mezzi di prova, nonché di produrre nuovi documenti, fatta eccezione che il collegio li ritenga indispensabili per la decisione, ossia in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte.

Atteso quanto previsto dall'art. 58, comma 1, d lgs. n. 546/1992, nel processo tributario non trova applicazione il disposto dell'art. 345 Cpc che stabilisce una specifica preclusione in base alla quale nel giudizio civile la mancata produzione dei documenti in primo grado ne impedisce la produzione in appello, salva la dimostrazione della causa non imputabile alla

parte; tale disposizione, configurandosi quale “norma speciale”, dettata dal legislatore per il processo tributario, risulta prevalente.

La norma in esame, comunque, è da ricollegare all'art. 345 c.p.c., ancorchè se ne discosti, secondo cui *“Non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile”*.

In tema di contenzioso tributario, la produzione di nuovi documenti in appello prevista dal citato art. 58 d. lgs n. 546/1992 deve avvenire entro venti giorni prima dell'udienza; tale inosservanza, tuttavia, può essere sanata nel caso in cui il documento sia stato già depositato, anche se in modo irrituale, durante il giudizio di primo grado (cfr. Cass. n. 10211/2025).

Sul tema in esame di recente la Corte Cost. (sent. n. 36/2025), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del co. 3 del citato art. 58, limitatamente alle parole *“delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti”*, ritenendo che, rispetto al modello di gravame ad istruttoria chiusa, il divieto assoluto di produzione delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere, non trova rispondenza alle caratteristiche oggettive di tali documenti, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore possa costruire una disciplina diversificata.

La Corte nel caso di specie ha ritenuto di confermare la conclusione raggiunta dalla giurisprudenza precedente in ordine alla possibilità di depositare documenti per la prima volta in grado di appello.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 58 e art. 61 d. lgs n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 10211/2025; Cass. n. 317/2025; Cass. n. 9635/2024; Cass. n. 8089/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: C.G.T. Lombardia n. 811/2025; CGT Lazio, Sez. 3, n. 1365/2025; CGT Campania n. 3868/2024; CGT Campania n. 5321/2024; CGT Sardegna n. 239/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 1376/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. e Rel. Sessa.

Processo tributario - Avviso di accertamento – Irpef – Comunicazione di presa in carico – Non impugnabilità – Art. 19 d. lgs n. 546/1992 – Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La comunicazione di presa in carico che, non risultando nell'elenco di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, non è impugnabile per eccepire il vizio di notifica di un precedente avviso di accertamento per cui, ai fini della sua impugnabilità, è necessario attendere la notifica di un provvedimento lesivo.

Nella decisione in commento, la contribuente ha proposto ricorso avverso l'avviso di presa in carico da parte dell'Agente della riscossione; in primo grado i giudici tributari hanno ritenuto il ricorso inammissibile attesa la mancata prova della tempestività del medesimo ricorso (cfr. CGT Rm n. 12201/32/2022).

COMMENTO

La Corte ha ritenuto che la presa in carico non è impugnabile in quanto non rientra nell'elenco degli atti, sia pure non tassativo, di cui all'art. 19 del d. lgs n. 546 del 1992 e non è lesiva della posizione giuridica del destinatario.

Tale comunicazione rappresenta il primo atto con cui la parte è venuta a conoscenza della pretesa impositiva ed è, pertanto, impugnabile dalla giurisprudenza prevalente, anche se non annoverato tra gli atti, sia pur non tassativo, di cui al citato art. 19.

In effetti l'atto di presa in carico è un mero atto partecipativo, privo di effetti lesivi per la posizione giuridica del contribuente, che rileva solo ed esclusivamente nel rapporto tra ufficio impositore ed agente della riscossione; la sua funzione è limitata ad informare il contribuente dell'esistenza di un avviso di accertamento trasmesso dall'ente impositore per la relativa riscossione. Sotto un profilo più sostanziale rileva - ferma la peculiarità del caso di specie, attesa la già intervenuta pronuncia circa l'atto prodromico - che un avviso di accertamento non correttamente notificato è comunque un atto inefficace nell'ambito della sfera giuridica del contribuente e, quindi, non lesivo della stessa.

L'avviso di presa in carico del ruolo – il quale deve contenere le informazioni necessarie all'esercizio del diritto di difesa ossia i dati del contribuente; il numero di ruolo; l'importo del debito; la scadenza per il pagamento e le informazioni sulle modalità di pagamento -, è l'atto con cui il concessionario della riscossione informa il contribuente di aver ricevuto in carico le somme dell'accertamento ormai definitivo ed esecutivo, emesso dall'Agenzia delle entrate.

Si annovera comunque sul tema giurisprudenza di merito che ha ritenuto, in modo difforme, la comunicazione in oggetto impugnabile quando costituisce il primo atto con il quale il contribuente viene messo al corrente del debito tributario se il Fisco ha ommesso di notificare l'avviso di accertamento immediatamente esecutivo.

Secondo tale tesi essa non ha solo natura conoscitiva, ma ha anche una funzione contestativa e sollecitatoria, tanto da assurgere ad intimazione di pagamento; lo stesso avviso sostituisce la cartella di pagamento e, atteso che rappresenta titolo esecutivo, deve contenere l'intimazione ad adempiere entro sessanta giorni dalla notifica effettuata.

La Corte nel caso in esame, tuttavia, ha ritenuto l'avviso di presa in carico non impugnabile, evidenziando che, a prescindere dalla circostanza sottesa, il processo tributario è comunque e sempre subordinato alla sussistenza di un interesse concreto a ricorrere ovvero alla notifica di un atto lesivo ed autonomamente impugnabile.

I giudici hanno respinto l'appello, condannando l'appellante al pagamento delle spese di lite del doppio grado di giudizio, oltre oneri ed accessori di legge se dovuti.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 19 d. lgs n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n.4903/2025; Cass. n. 6589/2025; Cass. n. 26913/2024; Cass. n. 21254 e n. 5174/2023.

Riferimenti giurisprudenziali (Conf.): CGT Sicilia n. 4107/2024; CGT Ferrara n. 197/2022; CGT Rm n.1959/2024; CGT Napoli n. 1730/2024; CGT. Siracusa n. 2994/2023; CGT Rm n. 1759/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza 1501/2025, depositata il 06/03/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Costituzione in giudizio - Difetto prova della notifica – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza in commento dichiara l'inammissibilità dell'appello proposto da Roma Capitale, in applicazione del disposto degli artt. 53, comma 2, e 22, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, non avendo l'appellante depositato la rituale prova documentale della notificazione dell'atto di impugnazione.

Il vizio in cui è incorsa l'appellante è di aver depositato, in luogo delle ricevute di accettazione (RdAC) e di avvenuta consegna (RAC) della notifica eseguita via pec, semplici *file* in formato “.pdf”, privi di attestazione di conformità e non firmati digitalmente, che costituiscono, con ogni probabilità, la riproduzione dei *file* in formato “.xml” delle ricevute di accettazione e di consegna dei messaggi di p.e.c..

COMMENTO

La sentenza in commento è interessante per la ricostruzione operata in ordine alla disciplina della notifica via pec e della novella legislativa in ordine al processo tributario telematico.

Gli artt. 22 e 53 del d.lgs. 546/1992 dispongono che il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado adita l'originale del ricorso notificato con la ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale della notificazione. L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Dunque l'omessa prova della notificazione del ricorso o dell'appello all'atto della costituzione in giudizio determina l'inammissibilità dell'impugnazione; inammissibilità che non è sanabile con l'eventuale ordine di esibizione da parte del giudice, ove sorgano contestazioni (art. 22 c. 5 D. Lgs. 546/92), in quanto tale disposizione si riferisce ad eventuali contestazioni sulla conformità dell'atto, non sulla tempestività.

Infatti la prova della notifica del ricorso o dell'appello rileva sia per la tempestività dell'impugnazione che per la correlata tempestività della costituzione in giudizio ex artt. 22 e 53 del d.lgs. 546/1992 (Cass. Ord. n. 4616/2024).

Le disposizioni sopra richiamate, che fanno ancora riferimento alle notifiche a mezzo ufficiale giudiziario o posta raccomandata, devono essere coordinate con la disciplina delle notifiche a mezzo pec (art. 16 bis d. lgs. 546/92).

In particolare il d.m. 163/2013, in attuazione dell'art. 39 c. 8, d.m. 98/2011 conv. l. 111/2011, regola l'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo tributario, mentre l'obbligo delle notifiche via pec e del deposito del ricorso con modalità telematica è stata disposta dall'art. 16 d.l. 119/2018 conv. l. 136/2018.

Pertanto la notificazione del ricorso, come pure dell'appello, ai sensi dell'art. 16-bis, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, deve essere effettuata mediante invio a mezzo p.e.c. e la relativa prova deve essere data mediante il deposito dei documenti nativi digitali che attestino l'avvenuta consegna del messaggio e dell'atto allegato nella casella di posta elettronica certificata del destinatario, come stabilito dall'art. 9 del d.m. n. 163/2013. Tale prova è data della ricevuta di accettazione (RdAC) e della ricevuta di avvenuta consegna (RAC).

La Circolare 1/DF del 04.07.2019 del MEF, in tema di disposizioni in materia di giustizia tributaria digitale, illustra all'art. 4 la disciplina delle notifiche a mezzo pec e le modalità operative del loro deposito nell'ambito del PTT.

La sentenza in commento, dopo aver ricostruito la disciplina del deposito della prova delle notifiche a mezzo pec, ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello in quanto nessuno dei files depositati dall'appellante rispondeva ai requisiti tecnici prescritti dalla normativa, come ben illustrati all'art. 4 dalla predetta circolare del 04.07.2019.

Senza dilungarci sul tecnicismo, è interessante l'inciso pure operato dalla sentenza in commento che ha ritenuto priva di rilievo la stampa dei dati del protocollo del Comune relativa alla notificazione dell'atto di appello, depositata dall'appellante, trattandosi di un atto interno dell'Ente, che non può valere a sostituire le previste ricevute di consegna del messaggio di p.e.c.; prassi questa alle volte adottata soprattutto dagli enti locali.

Per i ricorsi presentati dal 01.09.2024 sarà interessante osservare l'evoluzione dell'interpretazione giurisprudenziale in quanto il novellato art. 16 bis d. lgs. 546/92, ai commi 3 e 4-bis, prevede che le parti devono depositare gli atti processuali notificati esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico, ma che la violazione di tale disposizioni e delle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico, non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l'obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice.

Tale norma risponde alla legge delega l. 111/2023, che all'art. 19 c. 1 lett. b) n. 3 ha previsto di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria mediante la disciplina

delle conseguenze processuali, derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche.

Il legislatore sembra, quindi, aver introdotto una sorta di “sanatoria” rispetto ad eventuali ipotesi di invalidità dei depositi telematici, che tuttavia non dovrebbe incidere rispetto alla diversa categoria delle inammissibilità.

Nel caso che ci occupa, tuttavia, la concessione di un eventuale termine da parte del giudice per regolarizzare il deposito dei files di notifica dell'appello, rispondenti ai requisiti tecnici sul processo telematico, importerebbe l'eliminazione di fatto della prescritta sanzione dell'inammissibilità del gravame.

Si può dunque ipotizzare, in via interpretativa e con approccio interpretativo sistematico e costituzionalmente orientato alla tutela del diritto di difesa (art. 24 Cost.), che la novella legislativa, rispondente all'evoluzione tecnologica della digitalizzazione del processo tributario, consenta ora la possibilità di emendare eventuali errori commessi dalla parte, senza incorrere nella sanzione della inammissibilità.

In tal senso, dunque, dovrebbe leggersi il novellato art. 16 bis, in combinato disposto con gli artt. 22 e 53 d. lgs. 546/92, i quali, ancora, nell'attuale formulazione si riferiscono alla disciplina previgente delle notifiche a mezzo ufficiale giudiziario ovvero a mezzo posta.

Si segnalano, così, le prime pronunce di merito che hanno applicato l'art. 16 bis, escludendo che lo stesso importi la sanzione dell'inammissibilità, per il mancato rispetto delle forme in ordine alle vigenti norme tecniche sul PTT.

E' stato così affermato che *“La presentazione del ricorso in formato di scansione e non come atto nativo digitale non ne costituisce causa di inammissibilità, poiché l'art. 16 bis d.lgs. n. 546 del 1992 non prevedeva espressamente la sanzione dell'inammissibilità per il mancato rispetto delle forme ivi previste o richiamate”*(C.G.T. Il grado Lombardia, Sentenza, 19/05/2025, n. 1306).

Ed ancora che *“La sottoscrizione del ricorso tributario con firma digitale irregolare costituisce una mera irregolarità e non inficia l'ammissibilità del ricorso. Le cause di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente e la legge deve prevederle in modo tassativo. La ricevibilità del ricorso è garantita se l'atto processuale, non nativo informatico, viene notificato come copia informatica dell'originale analogico”* (C.G.T. Il grado Lombardia Sentenza, 08/05/2025, n. 1201).

Al riguardo la stessa Corte di Cassazione ha affermato che, come stabilito dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte EDU, Xavier Lucas c. Francia, n. 15567/20, parr. 46- 47, 9 giugno 2022; Corte EDU, Patricolo e altri c. Italia, 23 maggio 2024, n. 37943/17 e altri 2; Corte EDU Stichting Landgoed Steenbergen e altri c. Paesi Bassi, n. 19732/17, par. 50, 16 febbraio 2021), le tecnologie digitali possano contribuire a una migliore amministrazione della giustizia, ma deve pur sempre esistere un rapporto ragionevole di proporzionalità tra i mezzi impiegati e l'obiettivo perseguito.

Si deve conseguentemente favorire una interpretazione che tenda a preferire la decisione nel merito, piuttosto che la definizione in rito, laddove l'uso del mezzo tecnologico abbia comunque garantito il raggiungimento dello scopo, risolvendosi altrimenti in un formalismo inutile e sproporzionato (Cass. Sez. V Ord. n. 11729/2025).

Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: artt. 16, 22 e 53 del d.lgs. 546/1992; d.m.163/2013 regolamenta l'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione dell'art. 39 c. 8 d.l. 98/2011 conv. l. 111/2011, art. 16 d.l. 119/2018 conv. l. 136/2018.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. V, Ord. n. 17402/2024, Cass. Ord. N. 4616/2024, Cass. Sent. 7953/2019; Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia, Sez. XXV, Sentenza, 19/05/2025, n. 1306; C.G.T. Il grado Lombardia Sentenza, 08/05/2025, n. 1201; Cass. Sez. V Ord. n. 11729/2025.

Prassi: Circolare n. 1/DF Roma del 4 luglio 2019 del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Direzione della Giustizia Tributaria - Direzione dei sistemi informativi della fiscalità.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1520/2025, depositata il 07/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Processo tributario – Appello – Motivi specifici – Mancanza – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio che si commenta, riguarda un appello presentato da una contribuente che aveva impugnato un diniego di sgravio della Agenzia Entrate Riscossione (ADER) con riferimento a due accertamenti di cui sarebbe venuta a conoscenza solo all'atto di una verifica della propria posizione. Procedeva con istanza di autotutela, chiedendo all'ADER lo sgravio delle pretese fiscali ritenute estinte per irrituale notifica, intervenuta decadenza e prescrizione estintiva. L'ADER rigettava l'istanza, e nella costituzione in giudizio a seguito del ricorso della contribuente, precisava che l'atto impugnato non era un diniego di sgravio ma una mera comunicazione interlocutoria, quindi non impugnabile.

La Corte di I grado accoglieva l'eccezione dell'ufficio ed evidenziava che gli avvisi di accertamento esecutivo erano stati notificati dall'ente creditore, al quale andava richiesta l'ostensione delle relate di notifica. Di talché si trattava di un atto non impugnabile ex art. 19 d. lgs. 546/92.

Proponeva appello la contribuente, eccependo il mancato rilievo della prescrizione degli atti impositivi. Si costituiva a sua volta l'ADER, eccependo l'infondatezza del motivo di prescrizione e comunque sostenendo la carenza di legittimazione passiva in quanto deputata alla mera fase esecutiva di riscossione, pertanto estranea alle eccezioni di merito sollevata dall'appellante.

I giudici di II grado dichiaravano l'appello inammissibile per mancanza di specificità dei motivi.

COMMENTO

La inammissibilità dell'appello per mancanza di specificità dei motivi, è l'oggetto specifico di questo commento, poiché elemento determinante per gli esiti del giudizio di II grado ed idoneo ad escludere una valutazione di ogni altro elemento. Non ci soffermeremo pertanto sulla tematica degli atti impugnabili, ma esclusivamente sul profilo processualistico della specificità dei motivi di appello nel processo tributario, così come regolato dall'art. 53 del d. lgs. 546/1992.

In particolare la sentenza che qui si commenta sostiene la tesi secondo cui *“La specificità dei motivi di appello esige che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante, volte ad incrinare il fondamento logico giuridico delle prime, ragion per cui alla parte volitiva deve sempre accompagnarsi una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice”*.

Sulla base di tale premessa si pongono i seguenti postulati;

- *“non è sufficiente che l'individuazione delle censure sia consentita anche indirettamente dal complesso delle argomentazioni svolte a sostegno dei motivi di appello, dovendosi considerare integrato in sufficiente grado l'onere di specificità dei motivi di impugnazione, pur valutato in correlazione con il tenore della motivazione della sentenza impugnata, quando alle argomentazioni in essa esposte siano contrapposte quelle dell'appellante in guisa tale da inficiarne il fondamento logico giuridico, come nel caso in cui lo svolgimento dei motivi sia compiuto in termini incompatibili con la complessiva argomentazione della sentenza, restando in tal caso superfluo l'esame dei singoli passaggi argomentativi* (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 5445/2006).

- *“in tema di appello, la cognizione del giudice resta circoscritta alle questioni dedotte dall'appellante attraverso specifici motivi e tale specificità esige che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante, volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime, sicché non è sufficiente che l'atto di*

appello consenta di individuare le statuizioni concretamente impugnate, ma è altresì necessario che le ragioni sulle quali si fonda il gravame siano espone con sufficiente grado di specificità da correlare, peraltro, con la motivazione della pronuncia impugnata (Cass. Sez. 1, Sent. n. 21566/2017)".

Si tratta di una linea interpretativa che appare ricorrente nei giudizi di appello innanzi la Corte di Giustizia di II grado del Lazio. In tal senso mi corre l'obbligo di richiamare ad es. la sent. n. 190/2013 della sez. I della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che accoglieva la tesi dell'Ufficio che aveva contestato l'appello della contribuente sostenendone l'inammissibilità in quanto mera fotocopia del ricorso.

Osservano i giudici di appello che piuttosto che contestare in punto la sentenza di prime cure, l'impugnazione si limita a una generica ripetizione delle eccezioni già formulate nel ricorso introduttivo. In tal modo nell'atto di gravame viene a mancare "l'indicazione specifica dei motivi di critica della sentenza, come richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992".

Ne scaturirebbe un esito di illegittimità perché in tal modo si tenderebbe a provocare un novum iudicium e non una revisio priori instantiae.

In verità, molto correttamente i giudici della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, compensano tra le parti le spese di lite, rilevando che su tale questione "non si è ancora formato un orientamento giurisprudenziale univoco".

Occorre sottolineare che la domanda fondante nella valutazione processuale in merito all'art. 53 d. lgs. 546/1992 è se questo consenta di introdurre un "novum iudicium" oppure consenta una "revisio priori instantiae" di talché il giudice di secondo grado deve solo verificare gli errori dei quali la parte appellante sostiene sia incorso il giudice di I grado.

Non possiamo non rilevare come la giurisprudenza più recente (Cass. Ord. n. 12621/2025) sembrerebbe orientata sulla diversa linea del novum iudicium (ma non manca giurisprudenza conforme di periodi antecedenti; ad es. Cass. n. 15519/2020).

Si sostiene che in tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, le quali, ai sensi dell'art. 53, co. 1, d. lgs. 546/1992, determinano l'inammissibilità dell'appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni.

La ragione giuridica di tale linea interpretativa troverebbe conforto nella considerazione che l'art. 53 d. lgs. 546/1992, *"deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi pertanto consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione"*.

Ne conseguirebbe che nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del d. lgs. 546/1992, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza. Di talché sarebbe irrilevante che i motivi siano enunciati nella parte espositiva dell'atto ovvero separatamente, atteso che la norma non imporrebbe rigidi formalismi; pertanto gli elementi idonei a rendere "specifici" i motivi d'appello potrebbero essere ricavati, anche per implicito, purché in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass. n. 30341/2019).

Il principio trova del resto conforto già in Cass. n. 30525/2018, secondo la quale il giudizio di appello ha carattere devolutivo pieno, e quindi è un mezzo di gravame che non è limitato al controllo di vizi specifici, bensì è volto ad ottenere il riesame della causa nel merito.

In conclusione, la linea che privilegia il principio del novum iudicium, sembrerebbe affermare la prevalenza di un criterio non meramente formal-processualistico bensì avente carattere sostanziale, con estensione massima del diritto di difesa.

Nella parallela problematica processual civilistica (art. 342 c.p.c.), il principio del novum iudicium sembra trovare, pur nella specificità del settore, un pari interesse da parte dei giudici della Suprema Corte secondo i quali *“L'appello deve specificare chiaramente le ragioni di censura contro la decisione di primo grado anche qualora la critica sia formulata unitariamente e diffusamente. L'appello mantiene l'effetto devolutivo di pieno merito e non è un'impugnazione a critica vincolata come il ricorso per cassazione”* (Cass. n. 7351/2025).

Conclusivamente entrambe le vie interpretative che abbiamo descritto, si basano su ragionamenti normativamente ben supportati, e quindi la problematica, per quanto concerne il processo tributario, pare possano trovare uno sbocco solo in una valutazione conclusiva della Suprema Corte a Sezioni Unite.

Mi permetto tuttavia di osservare, quale elemento di riflessione, che in materia tributaria, trova applicazione, ai sensi dell'art. 12 co. 2 d. lgs. 546/1992, il principio dell'autodifesa, cioè la possibilità che il contribuente possa stare in giudizio senza assistenza tecnica. Si tratta obiettivamente di contesto marginale, ma comunque significativo.

Infatti nel processo tributario, sia pure nell'ambito delle domande delle parti, oggetto della controversia è il rapporto giuridico tributario che trova la sua focalizzazione essenziale nella corretta determinazione della capacità contributiva del soggetto accertato (art. 53 Cost.), principio costituzionale portante per ogni aspetto sistematico.

Richiamando una chiave interpretativa della Suprema Corte (Cass. Ord. 11729/2025) sia pure per altro oggetto, ma significativa anche nel caso che ci occupa *“Si deve favorire una interpretazione che tenda a preferire la decisione nel merito, piuttosto che la definizione in rito risolvendosi altrimenti in un formalismo inutile e sproporzionato”*.

Dunque sembrerebbe apparire più coerente con una interpretazione costituzionalmente orientata quella che legge l'art. 53 d. lgs. 546/1992, con l'ottica della minore limitazione all'accesso alla giustizia (con una lettura non restrittiva del principio dei motivi specifici di appello), consentendo il maggior margine di soddisfazione della volontà di contestare la decisione di I grado, che appare in tal modo coerente con il principio di autodifesa del contribuente stesso.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art 53 d. lgs. 546/1992, art. 14 disp. prel. c.c., art. 342 c.p.c., art. 53 Cost.; art. 12 co. 2 d. lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 3, Sent. n. 5445/2006; Cass. Sez. I, Sent. n. 21566/2017; Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. I, sent. n. 190/2013; Cass. n. 12621/2025; Cass. n. 15519/2020; Cass. n. 30341/2019; Cass. n. 30525/2018; Cass. n. 7351/2025; Cass. Ord. 11729/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza 1548/2025, depositata il 09/03/2025 – Pres. e Rel. Perla.

Processo tributario - Riassunzione a seguito di rinvio della S.C. di Cassazione – Inammissibilità della riassunzione per la parte del giudizio non oggetto di rinvio – Ires - Elementi di prova per la deducibilità delle perdite su crediti – Necessità anche in caso di cessione dei crediti a società specializzata.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contenzioso tributario origina da un avviso di accertamento notificato ad una società di capitali in cui venivano ripresi a tassazione ricavi non dichiarati derivanti da finanziamenti soci ritenuti simulati, nonché costi non deducibili derivanti da perdite su crediti privi di prova circa la inesigibilità.

I giudici di prime cure hanno accolto il ricorso proposto sulla ripresa a tassazione dei ricavi e viceversa respinte le ragioni proposte in tema di deducibilità delle perdite su crediti.

I reciproci appelli, principale da parte dell'ufficio e incidentale da parte del contribuente venivano accolti. Entrambe le parti ricorrevano in Cassazione.

I giudici della Suprema Corte respingevano l'appello del contribuente, ritenendo ricavi non dichiarati i finanziamenti erogati dai soci, così confermando per tale aspetto la decisione di merito.

Accoglievano di contro l'appello incidentale dell'ufficio, cassando la decisione di merito e rinviando alla corte di II grado.

Il contribuente riassumeva il giudizio avanti la Corte di Giustizia Tributaria di II grado, ex art. 63 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 contestando entrambi i motivi di giudizio su cui si era espressa la Cassazione. L'ufficio si costituiva chiedendo l'integrale rigetto delle richieste contenute nel ricorso per riassunzione e la conferma del suo operato in sede di accertamento.

La corte adita, preliminarmente dichiarava l'inammissibilità del ricorso, nella parte concernente l'esito confermativo del giudicato dei giudici della Cassazione, di quanto disposto in secondo grado.

Entrava invece nel merito del tema deciso dai giudici di legittimità ed oggetto di rinvio, respingendo le richieste del contribuente in riferimento alla deducibilità della perdita nascente dalla cessione dei crediti ritenuti inesigibili, ad un prezzo inferiore al loro valore nominale. La motivazione della decisione si basava sulla assenza degli elementi certi e precisi richiesti dalla normativa, ritenendo non sufficiente, sotto il profilo probatorio, la sola cessione ad un prezzo inferiore.

COMMENTO

La sentenza affronta un tema procedura ed uno di merito, quest'ultima conseguente alla decisione della Cassazione che ha parzialmente cassato con rinvio la sentenza dei giudici di appello.

Sul primo punto la Corte con la decisione di inammissibilità del ricorso per riassunzione applica un evidente principio processuale e di sistema. Il rinvio al Giudice di merito da parte della Cassazione al fine di svolgere ulteriori analisi sul merito della vicenda non può riguardare la parte della sentenza con la quale si sono accolte le argomentazioni del giudice di merito, venendo ovviamente meno la necessità di ulteriori scrutini da parte del medesimo giudice (Cass. ord. 8308/2023).

La Corte affronta viceversa il tema, sotto il profilo probatorio, della deducibilità della perdita su crediti riportata nel bilancio della società.

Non appare ultroneo, per la non coincidente prospettiva, illustrare i diversi criteri previsti dalla normativa civilistica e quindi dai principi contabili, rispetto a quelli tributari.

L'art. 2426 del c.c. ed il principio contabile OIC n. 15, avendo quale ultima finalità, oltreché la rappresentazione veritiera, da parte del bilancio, della situazione patrimoniale – finanziaria ed il risultato economico della azienda (art. 2423 c.c.), e la salvaguardia del patrimonio aziendale, sono improntati ad uno dei principi del bilancio legati alla prudenza (art. 2423 bis n. 1 c.c.), chiedendo agli amministratori di svolgere un'attenta analisi della esigibilità dei crediti verso i clienti, così da intercettare delle possibilità difficoltà di incasso e procedere agli opportuni accantonamenti/svalutazione.

Le norme tributarie sono molto più stringenti, prevedendo delle specifiche casistiche e comunque fissando dei criteri, rilevanti dal punto di vista probatorio, per poter portare a perdita i crediti ritenuti inesigibili e quindi incidere negativamente sull'imponibile fiscale e sul conseguente pagamento delle imposte dirette, nella fattispecie solo dell'IRES, essendo, come noto, la perdita su crediti indeducibile per legge dall'imponibile IRAP.

L'art. 101 del TUIR fissa quali criteri basici per consentire la deducibilità della perdita su crediti, la presenza di elementi certi e precisi che documentano l'inesigibilità del credito oppure l'assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale.

Il tema affrontato dai Giudici è sempre stato fonte di contrasto tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti, con riferimento alla circostanza che la cessione del credito pro soluto possa da sola, senza ulteriori allegazioni, rappresentare l'elemento fondante della deducibilità della perdita subita dalla cessione ad un prezzo inferiore al valore nominale; oppure se il contribuente sia onerato di dimostrare che nel credito ceduto fossero presenti quegli elementi di certezza e precisione che provano la sua inesigibilità.

La Corte abbraccia l'indirizzo più severo per il contribuente, fondando la motivazione del rigetto del ricorso per riassunzione, dall'assenza di allegazione di elementi probatori sugli elementi certi e precisi che attestino la inesigibilità del credito.

Si colloca cioè sulla scia di una serie di arresti della Cassazione, anche recenti, da ritenersi maggioritari (da ultimo sentenza n. 8714/2024), secondo i quali in un caso di cessione pro soluto di un credito ritenuto inesigibile, si produce una perdita deducibile soltanto se il contribuente sia in grado di dimostrare la presenza di "elementi certi e precisi" (ex art. 101 comma 5 del TUIR), che non si esauriscano nella mera pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore nominale del credito ceduto, e nella conseguente perdita emergente dalla cessione in sé considerata.

E' infatti necessario provare le motivazioni che hanno indotto l'azienda a procedere alla cessione del credito ad un valore inferiore del nominale, in termini di inesigibilità dello stesso; occorre quindi la prova delle attività svolte per giungere a tale conclusione, ovviamente di natura prognostica.

Quale ultimo aspetto del tema affrontato, è opportuno evidenziare che la sentenza in commento riguarda un accertamento tributario elevato per il periodo d'imposta 2008; quindi antecedente alla operatività delle modifiche apportate all'art. 101, 5 co tuir dall'articolo 33, comma 5 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 e successive modifiche.

Nella attuale versione la norma dispone tra gli elementi atti a provare la presenza di elementi certi e precisi, e quindi idonei a consentire la deducibilità della perdita su crediti, la cancellazione dei crediti dal bilancio nei casi di corretta applicazione dei principi contabili.

A migliore interpretazione della norma, l'amministrazione finanziaria, con la circ. 14/2014, ha precisato la presenza nella versione attualmente in vigore degli elementi certi e precisi, atti quindi a fondare il diritto alla deducibilità della perdita, in ipotesi diverse dalle procedure concorsuali, nei casi di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili con particolare riguardo al documento OIC 15.

Il citato principio contabile, in merito alla possibilità di cancellazione del credito, fissa quali parametri i casi in cui i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono, oppure quando la titolarità di tali diritti è trasferita insieme al trasferimento sostanziale dei rischi inerenti il credito.

In base a tale costruzione normativa le perdite su crediti si considerano deducibili dal reddito di impresa in quanto afferenti diritti di credito estinti o trasferiti a terzi.

Il contribuente, dalla lettura della sentenza, non sembra aver svolto alcun tentativo di incasso del credito così da risultare la sua rappresentazione priva di qualsivoglia elemento idoneo a provare la non solvibilità del debitore.

Tornando alla sentenza in commento, la stessa, come illustrato, dispone in merito ad atti accertativi antecedenti le modifiche della norma di riferimento apportate all'art. 101, 5 co tuir dall'articolo 33, comma 5 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 e successive modifiche).

Oggi la medesima fattispecie, considerata la presunzione di deducibilità nei casi di cancellazione del credito dal bilancio, verrebbe vagliata alla luce delle clausole della cessione del credito per valutare l'effettivo trasferimento dei rischi. Il documento OIC 15 contempla la cessione pro soluto, che comporta il trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito, tra le ipotesi che consentono la cancellazione dello stesso dal bilancio e la conseguente deducibilità della perdita dal reddito d'impresa. Sicché la valutazione della vicenda, alla luce della normativa vigente abbraccerebbe dei profili diversi tanto da presumere che la perdita

conseguita potrebbe anche essere considerata deducibile, laddove il credito sia stato cancellato dal bilancio sulla base della corretta applicazione dei principi contabili.

Massimo Cinesi

Riferimenti normativi: art. 2426 c.c.; art. 2423 c.c.; art. 2423 bis c.c.; art. 101 tuir; d.l. 22 giugno 2012, n. 83; art. 63 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali Corte di Cassazione n. 8714/2024; n. 27344/2023 e n. 5790/2021.

Prassi: circ. 14/2014; circ. n. 26/E/2013; interpello n. 102/E/2023; OIC 15.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Processo tributario - Intimazione di pagamento – Regolarità della sequenza procedimentale, registrazione dell'atto, emissione e notifica dell'avviso di liquidazione – Regolarità della notifica della cartella di pagamento - Irretrattabilità del credito dell'Amministrazione Finanziaria Prescrizione - Riferimento alla disciplina sostanziale propria di ciascun tributo.

SINTESI DELLA SENTENZA

Si conferma il principio per cui la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione a cartella di pagamento, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito sotteso, senza determinare anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ., trovando detta disposizione applicazione solo nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale definitivo (Cass. SU 17 novembre 2016 , n. 23397). Detto principio trova applicazione con riguardo a tutti gli atti di riscossione, comunque denominati ed ai crediti relativi ad entrate tributarie ed extratributarie, dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri enti locali, nonché delle sanzioni per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via.

Ne consegue che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (Cass. SU 17 novembre 2016 , n. 23397).

In applicazione di tali regole la C.G.T. di II grado del Lazio ha ribadito che, in tema di prescrizione, deve farsi riferimento alla disciplina sostanziale propria di ciascun tributo, trovando applicazione, ove non disposto diversamente dalla legge, il termine ordinario decennale di cui all'art. 2946 cod. civ..

Ha quindi affermato che tale disposizione si applica anche alla prescrizione in tema di riscossione dell'imposta di registro.

COMMENTO

La vicenda trae origine dall'impugnazione di una intimazione di pagamento notificata nel 2016, per cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo dell'imposta di registro anno 2003. Il contribuente ha impugnato l'atto eccependo l'insussistenza di atti interruttivi validamente notificati, per cui il preteso credito sarebbe prescritto.

La C.G.T. di II grado del Lazio ha accertato che l'imposta è relativa all'anno 2003, ma la cartella esattoriale, da cui prende origine l'intimazione di pagamento oggetto del giudizio, è stata notificata, secondo l'estratto di ruolo dell'Ufficio, in data 07.03.2016; circostanza questa non contestata dall'appellante, per cui l'omessa impugnazione della cartella comporta la mancata contestazione, e perciò il riconoscimento, della regolarità formale della sequenza procedimentale conducente alla cartella (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9995 del 12/04/2024, Rv. 670923 - 01).

Ne consegue che, non essendo previsto in materia di imposta di registro a livello sostanziale un termine più breve, i Giudici di merito, ai fini del computo della prescrizione, hanno applicato il principio di diritto espresso dalla Cass. SS. UU. 17 novembre 2016, n. 23397, applicando il termine decennale di cui all'art. 2946 cod. civ. e rigettato l'appello del contribuente.

Ciò premesso si condivide la decisione della C.G.T. di II grado del Lazio.

Come detto la legge non prescrive un termine di prescrizione breve per l'imposta di registro ed anzi l'art. 78 dPR 131/1986 espressamente dispone, in tema di prescrizione del diritto all'imposta di registro, che il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni.

La disposizione regola l'attività di riscossione del credito erariale; in merito è stato osservato che in tema di imposta di registro, una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della Riscossione del credito tributario opera unicamente il termine decennale di prescrizione di cui all'art. 78 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 26/07/2024, n. 20906).

Rileva, dunque, come giustamente osservato dalla C.G.T. di II grado del Lazio la sequenza procedimentale, che ha condotto alla formazione del ruolo e, dunque, alla cartella, in quanto l'azione dell'Amministrazione Finanziaria per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta di registro è soggetta a rigorosi termini di decadenza disciplinati dall'art. 76 dPR 131/1986: cinque anni per l'imposta degli atti soggetti a termine fisso e per gli eventi successivi; due anni per l'accertamento della maggiore imposta in seguito a rettifica del valore degli immobili e delle aziende; tre anni per il recupero dell'imposta principale, complementare, suppletiva (art. 42 dPR 131/1986) e per le diverse fattispecie prescritte all'art. 76 dPR 131/1986.

Con la conseguenza che, una volta esperita l'azione per il recupero del preteso credito da parte dell'Erario, l'imposta definitivamente accertata si prescrive nel termine di dieci anni ex art. 78 dPR 131/1986.

Così in tema di imposta di registro, una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della riscossione del credito opera unicamente il termine decennale di prescrizione previsto dall'art. 78 del T.U.R., non trovando applicazione il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76, concernente l'esercizio del potere impositivo (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 06/06/2024, n. 15877).

Nel caso in esame, come rilevato dai Giudici del merito, il contribuente non ha contestato la regolarità formale della sequenza procedimentale (registrazione dell'atto, emissione e notifica dell'avviso di liquidazione) che ha condotto alla cartella, sottesa all'intimazione impugnata, né ha contestato la notifica della cartella stessa, con ciò comportando l'irretrattabilità del credito dell'Amministrazione Finanziaria e, dunque, l'applicazione del termine decennale ai fini della prescrizione della riscossione dell'imposta.

Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: artt. 2946, 2953 c.c., artt. 42, 76, 78 dPR 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SU 17 novembre 2016, n. 23397, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9995 del 12/04/2024, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 26/07/2024, n. 20906, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 06/06/2024, n. 15877, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 12/02/2024, n. 3827.

Prassi: Min. Finanze Circolare 10/06/1986 n. 37/220391 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante approvazione del testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - Istruzioni agli Uffici - d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; Min. Finanze Circ. 25/05/1996 n. 137/E alla Legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 135, concernente rettifica e liquidazione in unico atto per l'imposta complementare di registro di maggior valore - Modifiche al regime di riscossione in pendenza di giudizio. d.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68 - d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 56.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1704/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Processo tributario – Notifica indirizzo non iscritto nei pubblici registri – Regime di responsabilità per debiti erariali - Scissione – Responsabilità solidale – Sanzioni tributarie – Differenza obbligazione civile – Responsabilità illimitata della beneficiaria a prescindere dalla quota di patrimonio netto assegnatole.

SINTESI DELLA SENTENZA

La notifica di un atto da parte dell'Erario proveniente da un indirizzo pec non iscritto nei pubblici registri non comporta *ex se* l'invalidità dell'atto, a condizione che l'indirizzo sia comunque facilmente riconducibile al mittente. Inoltre, la riconducibilità del documento al mittente è comprovata, oltre che dagli elementi propri della cartella di pagamento (es. intestazione, logo ecc.), anche dai dati di certificazione contenuti - con carattere immodificabile - nelle buste di trasporto e nelle varie ricevute emesse e firmate dallo stesso Gestore. La tempestiva impugnazione dell'atto, infine, ne comporta la sanatoria ai sensi dell'art. 156 c.p.c..

In caso di scissione parziale, le società beneficiarie rispondono, inoltre, dei debiti tributari iscritti a ruolo prima dell'atto di scissione, solidamente ed illimitatamente, a prescindere dalla quota di patrimonio netto di spettanza a ciascuna, senza che tale differente trattamento sia costituzionalmente illegittimo, in quanto rispondente all'esigenza di un'agevole riscossione dei tributi nel rispetto del principio costituzionale di pareggio di bilancio e a criteri di adeguatezza e di proporzionalità.

In tal caso, l'Agenzia delle Entrate può notificare direttamente alla beneficiaria la cartella di pagamento, senza necessaria preventiva notifica dell'atto prodromico, atteso che il suo diritto di difesa è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando, insieme all'atto notificato, anche gli atti presupposti.

COMMENTO

In caso di notifica telematica di atto impositivo da parte dell'Erario, proveniente da un indirizzo non iscritto nei pubblici registri, il contribuente non può, per ciò solo, invocare l'invalidità della notifica se quest'ultima è chiaramente riconducibile all'Amministrazione. Ciò in quanto la disciplina della notifica degli atti impositivi è speciale rispetto a quella ordinaria di diritto civile. Il contribuente deve dunque dimostrare l'effettivo pregiudizio sofferto in caso di notifica di un atto proveniente da un indirizzo pec non iscritto nei pubblici registri per far valere l'invalidità della notifica. La prova a cui è sottoposto il contribuente è, peraltro, particolarmente complessa, tanto da escludere, di fatto, la possibilità di una pronuncia di invalidità della notifica in fattispecie simili.

Nel merito, la pronuncia analizza il regime di responsabilità per debiti erariali, previsto dal d.P.R. n. 917 del 1986, art. 173, comma 13, e confermata, quanto alle somme dovute per violazioni tributarie, dal d. lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, delle società beneficiarie di una scissione parziale, sostenendo che l'interpretazione della responsabilità solidale e illimitata delle beneficiarie a prescindere dalla quota di patrimonio netto di competenza di ciascuna non comporta frizioni con i principi costituzionali e, dall'altro lato, trova giustificazioni nell'esigenza di garantire il pareggio di bilancio. La pronuncia, tuttavia, non si esprime sul rapporto tra la tutela della capacità contributiva, nella sua duplice accezione di effettività e di personalità, e il principio di pareggio di bilancio, quest'ultimo oramai sempre più rilevante nella ponderazione di interessi in conflitto.

Roberto Patini

Riferimenti normativi: legge 74/1987, d.l. 132/14, conv. l. 162/14.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. nn. 90/ 2018. Corte di Cassazione Cass. civ., n. 33436/2022; n. 15477/2022; 4833/2022; 23342/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1706/2025, depositata il 17/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Scarzella.

Processo tributario - Simulazione del contratto di affitto di azienda –Riqualficazione come cessione di azienda – Operazioni giuridicamente inesistenti – Prova presuntiva –Responsabilità per debiti tributari del cedente.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha confermato la legittimità dell'accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria aveva riqualficato un contratto formalmente qualificato come affitto di azienda quale effettiva cessione d'azienda, ritenendo che l'operazione negoziale fosse stata posta in essere con finalità elusive e in frode ai crediti dell'Erario. Il Collegio ha ritenuto che una pluralità di elementi indiziari – tra cui la riconducibilità delle società coinvolte allo stesso ambito familiare, l'improvviso e ingiustificato incremento del canone di affitto, la mancata restituzione dei canoni dopo la risoluzione anticipata del contratto, la cessione del marchio, il trasferimento delle rimanenze e la successiva liquidazione della società concedente gravata da debiti tributari – dimostrassero, nel loro complesso, la natura simulatoria dell'operazione.

COMMENTO

La pronuncia in esame si colloca nel solco dell'orientamento giurisprudenziale volto a valorizzare la sostanza economico-giuridica delle operazioni rispetto alla loro qualificazione formale, in particolare quando la struttura negoziale prescelta risulti funzionale alla sottrazione del patrimonio del debitore alle pretese dell'Amministrazione finanziaria.

Il fulcro della decisione è rappresentato dall'accertamento della simulazione relativa del contratto di affitto di azienda, utilizzato quale schema negoziale apparente per dissimulare una diversa operazione economica, ossia una vera e propria cessione di azienda. La Corte fonda tale qualificazione sull'applicazione delle regole probatorie proprie delle presunzioni semplici, richiamando espressamente l'art. 2729 c.c., che consente di ricostruire la realtà negoziale sottostante attraverso un ragionamento inferenziale fondato su indizi gravi, precisi e concordanti.

In questo contesto, la decisione appare particolarmente significativa sotto il profilo metodologico, poiché ribadisce che la simulazione contrattuale può essere desunta non da un singolo elemento isolato, ma dalla valutazione complessiva di una serie coordinata di circostanze fattuali. Nel caso di specie il Collegio ha valorizzato diversi elementi ritenuti sintomatici dell'effettivo trasferimento dell'azienda: l'improvviso incremento del canone di affitto, la risoluzione anticipata del contratto senza restituzione dei canoni già versati, il trasferimento del marchio e delle rimanenze, nonché la successiva liquidazione della società concedente gravata da rilevanti debiti tributari.

Tali circostanze sono state interpretate come indicatori di una operazione economicamente unitaria diretta a garantire la continuità dell'attività imprenditoriale in capo ad un nuovo soggetto giuridico, preservando tuttavia il patrimonio aziendale dalle pretese dell'Erario maturate nei confronti della società originaria.

La sentenza assume inoltre rilievo nella parte in cui collega la riqualficazione dell'operazione alla disciplina della responsabilità per i debiti tributari nella cessione d'azienda, richiamando l'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 472/1997. In tale prospettiva, la qualificazione dell'operazione come cessione d'azienda consente di individuare una fattispecie potenzialmente fraudolenta nei confronti dei crediti fiscali, con la conseguenza che l'assetto negoziale formalmente prescelto dalle parti non può essere utilizzato come strumento per eludere le garanzie previste dall'ordinamento a tutela dell'interesse erariale.

Un ulteriore profilo di interesse riguarda la qualificazione delle fatture emesse nell'ambito del rapporto negoziale simulato come fatture relative ad operazioni giuridicamente inesistenti. La Corte richiama infatti l'interpretazione elaborata dalla giurisprudenza penale in materia di

reati tributari, secondo cui l'inesistenza dell'operazione non ricorre soltanto quando l'operazione economica sia materialmente inesistente, ma anche quando vi sia una divergenza tra la realtà economica sottostante e la rappresentazione formale risultante dal documento fiscale. In tale prospettiva, l'indicazione in fattura di un contratto di affitto d'azienda inesistente nella sua dimensione sostanziale integra un'ipotesi di inesistenza giuridica dell'operazione.

La decisione, pertanto, si inserisce nel più ampio orientamento volto a contrastare le operazioni negoziali strutturate con finalità abusive o fraudolente, riaffermando il principio secondo cui l'ordinamento tributario privilegia la ricostruzione della reale funzione economica delle operazioni rispetto alla loro configurazione meramente formale.

In definitiva, la pronuncia conferma che, laddove emergano indizi gravi e concordanti di una operazione simulata finalizzata alla sottrazione dei beni aziendali alle pretese fiscali, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente riquilibrare il rapporto negoziale e disconoscere gli effetti fiscali derivanti dal contratto apparente.

Giuseppe Giangrande

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472 del 1997, art. 14, comma 4; art. 2729 c.c..

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 38754/12; n. 40656/10.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 1741/2025, depositata il 18/03/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Processo tributario – Onere della prova – Presunzioni legali – Indagini finanziarie.

SINTESI DELLA SENTENZA

La presunzione dell'art. 32, d.P.R. 600/1973 si colloca nell'alveo delle presunzioni legali relative e provoca un'inversione dell'onere della prova rispetto alla regola ordinariamente prevista dall'art. 2697 c.c.. Ne consegue che, qualora l'accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti. Il contribuente deve, invece, dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili e deve fornire una prova non generica, ma analitica e complessivamente atta a dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili.

Su tale regime di distribuzione dell'onere probatorio, non incide il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, in quanto il giudice è chiamato a valutare la prova *“comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”*. La nuova previsione normativa non modifica, dunque, la disciplina delle presunzioni legali, quali quelle previste in materia di accertamenti bancari.

COMMENTO

L'art. 6, comma 1, legge n. 130/202, ha inserito nell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 il comma 5-bis, il quale ha inteso fornire una soluzione normativa al problema della ripartizione dell'onere della prova nel diritto tributario.

Con esso il legislatore ha risolto la questione del soggetto *“a sfavore”* del quale il giudice tributario deve risolvere la controversia nel caso in cui la parte onerata non abbia raggiunto la prova dei fatti. Entrando, più nel dettaglio, il legislatore, con tale norma, ha voluto definitivamente estendere al giudizio tributario l'impronta garantista che caratterizza il processo penale. È stato ricordato in dottrina che, come nel processo penale l'imputato deve essere assolto *“quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova”* (cfr. art. 530 c.p.p.), allo stesso modo nel processo tributario l'atto deve ora essere annullato *“se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”*. È stata così sostituita alla regola civilistica della *“preponderance of evidence”*, la

regola penalistica della “*clear and convincing evidence*”. Con il comma 5-*bis* dell’art. 7, d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore non ha, dunque, fatto altro che adattare quest’ultima regola al processo tributario declinandola non solo per individuare espressamente il metro di giudizio cui dovrà attenersi il giudice, ma anche per chiarire le implicazioni del mancato assolvimento da parte del soggetto onerato degli oneri a suo carico.

Alla luce dell’art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, per la dottrina, la prova si deve ora considerare:

- mancante, quando gli esiti dell’attività istruttoria compiuta dall’Amministrazione finanziaria non risultano idonei a supportare le enunciazioni di fatto dell’atto impositivo;
- insufficiente, quando il materiale raccolto non è idoneo a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, il quadro fattuale;
- contraddittoria, quando sussiste allo stesso tempo, la prova della sussistenza e dell’insussistenza del fatto.

Complessivamente considerando l’intervento normativo, risulta come con esso il legislatore abbia predeterminato il grado di rigidità cui dovrà attenersi il giudice nel fornire la sua decisione; egli dovrà decidere soltanto a favore della parte che avrà fornito una “*clear and convincing evidence*”. L’“altra faccia” di tale modifica è la circostanza che, se questa prova non è fornita, la Corte dovrà decidere in sfavore della parte che non ha raggiunto il livello minimo richiesto.

In definitiva, è stato così individuata la soglia sufficiente e necessaria che le prove devono integrare affinché il giudice consideri una circostanza come dimostrata.

Il legislatore ha avuto altresì cura di precisare che, però, tutto ciò deve avvenire “*in coerenza con la normativa sostanziale*”. È stato così espressamente escluso dal campo di applicazione della nuova regola di giudizio il caso in cui il legislatore autorizzi l’Ufficio all’impiego di presunzioni legali. Come correttamente riconosciuto dalla sentenza in esame, ciò si verifica proprio nel caso delle presunzioni bancarie.

Per la dottrina, si tratta di una di quelle ipotesi (è tale, ad esempio, anche il caso della presunzione della permanenza in Italia della residenza fiscale dei cittadini italiani emigrati in paradisi fiscali e iscritti all’AIRE) in cui il legislatore, tutelando gli interessi del Fisco, privilegia una data ricostruzione della vicenda concedendo agli interessati la possibilità di dimostrare la situazione effettiva. Si tratta di casi fondati sull’osservazione che quanto presunto dal legislatore corrisponde a ciò che è normalmente “usuale” (ovverosia che quanto versato su un conto corrente in assenza di giustificazione è frutto di evasione o che il trasferimento in un paradiso fiscale è fittizio). Spetterà a chi ha realizzato tali operazioni provare il “non usuale” (ovverosia che quanto versato deriva da operazioni tassate o che il trasferimento ha carattere “effettivo”) avvantaggiandosi di una migliore conoscenza dei fatti e/o di un migliore accesso ai mezzi di prova.

Federico Rasi

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992; d.P.R. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 31878/22; 37985/2022; 34029/2023; 534/2024; 2746/204; 2928/2024; 8905/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2003/2025, depositata il 26/3/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Blasi.

Processo tributario – Ricorso introduttivo – Atto presupposto – Vizi di notifica – Litisconsorzio necessario – Sussiste – Integrazione del contraddittorio – Necessaria – Grado di appello – Contraddittorio non integro – Rimessione in primo grado – Necessaria.

SINTESI DELLA SENTENZA

La contestazione della mancata notifica dell’atto presupposto comporta, ai sensi dell’art. 14, c. 6-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, che il ricorso del contribuente deve essere proposto sia nei confronti del soggetto

che ha emesso l'atto impugnato sia nei riguardi del soggetto autore dell'atto presupposto; tale la previsione, introdotta dall'art. 1, c. 1, lett. d), d.lgs. n. 220/2023, ha stabilito una nuova ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario, il cui mancato rispetto impone al giudice di primo grado di ordinare l'integrazione del contraddittorio nei confronti del litisconsorte pretermesso. Nel caso di specie, la violazione del litisconsorzio necessario è stata rilevata dal giudice di appello, che per tale ragione ha rimesso la causa in primo grado, in base alla previsione dell'art. 59, c.1, lett. b), d.lgs. n. 546/1992, avendo riconosciuto che nel precedente grado il giudizio non si era svolto a contraddittorio integro.

COMMENTO

La sentenza risulta una delle prime ad aver affrontato la novella legislativa di cui al c. 6-*bis* dell'art. 14, d.lgs. n. 546/1992, secondo il quale "in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti". Come evidenziato nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 220/2023, con la disposizione appena citata è stata introdotta una nuova ipotesi di litisconsorzio necessario in una fattispecie che precedentemente era pacificamente ritenuta di litisconsorzio facoltativo (Cass. nn. 27737/2024, 10528/2017).

Tuttavia il legislatore, nello stabilire l'obbligo di proporre ricorso sia nei confronti del soggetto che emesso l'atto impugnato sia di quello che ha emanato l'atto presupposto viziato in punto di notificazione, non ha disciplinato la conseguenza processuale della violazione di tale obbligo e a fronte di ciò in alcune pronunce dei giudici tributari è stata dichiarata l'inammissibilità del ricorso non proposto nei confronti di entrambi i soggetti anzidetti (C.G.T. Na n. 18629/2024, C.G.T. Le n. 2365/2024).

Tale soluzione però non è condivisibile, in quanto non può essere revocato in dubbio il principio secondo il quale il giudice tributario qualora riscontri la violazione del litisconsorzio necessario non può pronunciare l'inammissibilità del ricorso, ma è tenuto a ordinare l'integrazione del contraddittorio, come previsto dall'art. 14, c. 2, d.lgs. n. 546/1992; ora, è pur vero che il comma appena citato fa riferimento ai "soggetti indicati nel comma 1", tuttavia il comma 6-*bis* disciplina una fattispecie specifica che comunque rientra nella previsione di carattere generale del primo comma, concernente l'ipotesi in cui "l'oggetto di ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti" (in tal senso, C.G.T. Cl n. 191/2025).

Inoltre, anche non volendo accogliere la lettura appena proposta, comunque si dovrà considerare che, in assenza di previsioni processuali tributarie specifiche sul punto, devono trovare applicazione le norme del codice di procedura civile, in particolare l'art. 102 c.p.c., che al secondo comma prevede che il giudice deve disporre l'integrazione del contraddittorio ordinando la chiamata in causa del litisconsorte pretermesso.

Pertanto, qualora la violazione del litisconsorzio necessario, ovvero la mancata chiamata in giudizio di uno o più litisconsorti, sia rilevata dal giudice di primo grado, questi è tenuto a ordinare l'integrazione del contraddittorio entro un termine perentorio da lui stabilito; viceversa, nel caso in cui la non integrità del contraddittorio sia rilevata nel corso giudizio di appello, il giudice del gravame deve rimettere la causa in primo grado come stabilito dall'art. 59, c.1, lett. b), d.lgs. n. 546/1992 (così C.G.T. Umbria n. 70/2025, C.G.T. Campania nn. 3074/2025 e 5355/2025).

Matteo Busico

Riferimenti normativi: art. 14 d.lgs. 546/1992; art. 1 d.lgs. 220/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: conf. C.G.T. Cl n. 191/2025; C.G.T. Umbria n. 70/2025, C.G.T. Campania nn. 3074/2025 e 5355/2025; contra C.G.T. Na n. 18629/2024, C.G.T. Le n. 2365/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2072/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Caso.

Processo tributario – Nuovi documenti in appello – Ammissibilità dell'appello – Non tardività del deposito – Legittimità della produzione documentale in appello – Sussiste.

Notificazioni – Mancata notifica degli atti propedeutici – Possibilità identificazione mittente – Vizio per assenza nei pubblici elenchi – Non sussiste.

Notificazioni – Indirizzo PEC non attivo – Deposito portale Infocamere – Successiva raccomandata – Perfezionamento notifica – Sussiste.

Notificazioni – Utilizzo operatori postali privati – Raccomandata informativa – Perfezionamento notifica – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 58, comma 2, d.lgs. 546/1992 applicabile al caso in esame (nel testo precedente alla riforma introdotta dal d.lgs. n. 220/2023 entrata in vigore il 4 gennaio 2024), è sempre ammessa la produzione di nuovi documenti in grado di appello, anche se preesistenti e non prodotti in primo grado. Sul punto, non è applicabile la disciplina restrittiva di cui all'art. 345 c.p.c. in quanto la mancata produzione in prime cure non incide sull'ammissibilità in appello, atteso il principio di specialità che governa il rito tributario. Ne consegue che, nel processo tributario, mentre non possono essere disposte in appello prove ulteriori, rispetto a quelle già acquisite nel giudizio di primo grado, salvo che la parte dimostri di non averle potute fornire, i documenti possono essere liberamente prodotti anche in sede di appello, sebbene preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado (e a prescindere dalla giustificabilità o meno della loro mancata produzione).

È valida la notifica di una cartella di pagamento e di un preavviso di ipoteca effettuata dall'Agente della riscossione dal proprio indirizzo PEC, anche se non presente nei pubblici elenchi IPA, quando l'indirizzo stesso consenta comunque di identificare con chiarezza la provenienza. Allo stesso modo è legittimo, in caso di indirizzo PEC non attivo, il perfezionamento della notifica mediante deposito telematico tramite il portale InfoCamere con successiva raccomandata, così come legittimo è l'utilizzo, dopo la riforma in vigore dal 10 settembre 2017, di operatori postali privati per l'invio della raccomandata informativa.

COMMENTO

La decisione in esame reca diverse motivazioni degne di nota.

In primo luogo, la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio offre una lettura particolarmente interessante del regime probatorio in appello, dando valore alla portata dell'art. 58, co. 2, del d.lgs. n. 546/1992 in relazione ai giudizi incardinati anteriormente alla riforma del 2023. Richiamando una linea interpretativa ormai stabilmente affermata dalla Cassazione, il Collegio ribadisce che, nel rito tributario, opera il principio di specialità in virtù del quale il giudizio tributario è sottratto alle preclusioni di cui all'art. 345 c.p.c., per l'appello mantiene la sua funzione naturale di riesame in un secondo grado pieno e completo.

La conclusione è coerente con la fisiologia del processo tributario fondata, quasi del tutto, su elementi documentali. Ne deriva l'esigenza di garantire alle parti la possibilità di integrare l'impianto probatorio in ogni grado del giudizio.

Il riferimento espresso alle pronunce Cass. 12783/2015 e Cass. 16959/2012 conferma che la produzione documentale in appello non rappresenta un "nuovo mezzo di prova", ma costituisce un momento naturale del rito tributario, in linea con l'assetto originario del d.lgs. 546/1992, rimasto immutato – per i giudizi incardinati anteriormente – anche dopo la riforma del 2023.

Rilevante, inoltre, la precisazione del Collegio secondo cui l'ammissibilità dei documenti non dipende in alcun modo dalla giustificabilità della loro mancata produzione nel primo grado. Viene così superata ogni possibilità di leggere l'art. 58 citato con la lente processuale

civilistica dell'art. 345 c.p.c., chiarendo che il legislatore tributario aveva compiuto una scelta autonoma e consapevole, incentrata sulla centralità del documento e sulla necessità di accertare la sostanza dei fatti senza essere condizionati da preclusioni meramente formali.

Per i ricorsi in appello notificati, invece, a partire dal 5 gennaio 2024, è fatto divieto di depositare documenti nuovi, anche se decisivi, salvo che il giudice di secondo grado non li ritenga indispensabili ai fini della decisione. È da considerarsi "indispensabile" il documento idoneo ad elidere ogni incertezza nella ricostruzione dei fatti di causa.

In secondo luogo, la pronuncia dedica un'analisi interessante al tema della notifica degli atti impositivi e cautelari, affrontando alcune questioni che continuano a generare contenziosi: l'utilizzo di un indirizzo PEC non presente nei registri pubblici, il meccanismo di deposito presso il portale InfoCamere in caso di indirizzo inattivo e la legittimità delle notifiche effettuate tramite operatore postale privato.

Sul primo punto, la Corte mostra un approccio pragmatico e rispettoso della *ratio* dell'art. 26 dPR 602/1973. Pur riconoscendo la necessità di utilizzare esclusivamente indirizzi PEC risultanti dagli elenchi IPA o INI-PEC, il Collegio ha un approccio sostanzialistico, vale a dire viene valorizzata la riconoscibilità dell'amministrazione notificante e non la mera presenza formale dell'indirizzo in un elenco. Se l'indirizzo utilizzato consente al destinatario di identificare inequivocabilmente la provenienza dell'atto, la notifica deve ritenersi valida.

Interessante è anche la ricostruzione del meccanismo di notifica nei casi in cui la PEC del destinatario risulti inattiva o non valida. La Corte richiama l'attuale disciplina dell'art. 60 dPR 600/1973 e il sistema del deposito telematico presso InfoCamere, che completa la procedura quando l'invio digitale non sia possibile. La conclusione è degna di nota in quanto alcune linee difensive continuano a invocare la necessità di un secondo invio PEC mentre la sentenza chiarisce che il suddetto adempimento opera solo nei casi di casella satura, non quando l'indirizzo sia inattivo.

Rilevante è anche il capo dedicato all'utilizzo del servizio Nexive per la raccomandata informativa. La Corte, riferendosi all'orientamento delle Sezioni Unite (Cass. n. 300/2020), si focalizza sulla legittimità dell'intervento di operatori postali privati dopo la liberalizzazione del 2017. L'atto notificato tramite soggetti privati non è inesistente ma può essere, al più, affetto da nullità sanabile per raggiungimento dello scopo.

Nel complesso, la sentenza coniuga rigore e pragmatismo: il sistema delle notifiche viene interpretato in modo da evitare interpretazioni eccessivamente formalistiche e favorisce una lettura orientata al corretto funzionamento delle comunicazioni digitali e postali nel processo tributario.

Raffaele Sgambato

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15. Sentenza n. 2129/2025, depositata il 28/03/2025 - Pres. e Rel. Fraioli.

Processo tributario - Articolo 53 del d.lgs.n.546/92 - Omesso deposito dell'appello notificato. Costituzione dell'appellato – Improcedibilità - Difetto di giurisdizione in materia di contributi a fondo perduto ex art.25 d.l. n.34/2020.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' improcedibile l'appello promosso dalla DP, notificato alla parte appellata, ma non depositato presso la CGT 2^.

La sintesi del fatto:

Una società presentava istanza di rimborso per il contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del d.l. n.34/2020 riconosciuto a favore dei soggetti esercenti l'attività di imprese e di lavoro autonomo e di reddito agrario.

La Dp3 denegava il rimborso.

La società adiva la Corte di giustizia tributaria di primo grado che dichiarava il proprio difetto di giurisdizione ritenendo che la controversia vada devoluta al giudice ordinario trattando di contributi e dunque esulava dalla materia tributaria.

La Dp3 notificava l'appello alla società appellata omettendone il relativo deposito presso la CGT2[^].

L'appellata si costituiva in giudizio e chiedeva la conferma della sentenza di primo grado.

COMMENTO

La CGT di 2[^], accertato che l'appellante non aveva depositato il proprio appello, non ha potuto che dichiarare l'improcedibilità dell'appello con la conseguente statuizione sulle spese di lite.

Nella motivazione resa la CGT ha dato atto che la stessa era impossibilitata all'esame del merito, pur desumendolo dalle deduzioni di controparte⁹.

La fattispecie esaminata dalla CGT offre lo spunto per la trattazione seppure sintetica degli effetti dell'improcedibilità e/o inammissibilità dell'appello e sulla giurisdizione in materia di rimborsi ex art.258 d.l. n.34/2020.

Il deposito dell'appello notificato viene disciplinato dall'articolo 53 c.2 del d.lgs. n.546/92 *"il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3"*.

Dalla violazione ovvero dalla sua omissione discende, ai sensi dell'articolo 60 D.lgs. n.546/92 la non riproponibilità dell'appello.

Questa sanzione è -ovviamente- rilevante poiché preclude alla parte appellante la riforma della sentenza oggetto dell'impugnativa e la definitività del provvedimento ad essa sfavorevole.

Tuttavia, volendo argomentare per deduzione, nel caso di specie la dichiarata improcedibilità dell'appello promosso, potrebbe non sortire alcun effetto giuridico sulla situazione controversa posto che il giudizio avrebbe dovuto essere riassunto innanzi al Tribunale ordinario¹⁰ dalla parte che ne aveva interesse vale a dire la società che aveva opposto il diniego.

Questo interesse parrebbe desumersi dalla richiesta di conferma della sentenza, come ne dà atto il giudice della regionale nell'esposizione del fatto.

Con l'effetto che nulla potrebbe essere precluso ad entrambe le parti se il giudizio fosse stato instaurato presso il Tribunale competente.

Infine e relativamente al difetto di giurisdizione, pronunciato dalla CGT di 1[^] grado.

La questione è dibattuta¹¹.

Si segnala, sul punto, l' articolata ordinanza n.428 del 31/03/2023 emessa dalla S.C. che così ha statuito: *" reputa questa Corte di giustizia che i dubbi interpretativi sulla giurisdizione in base al tessuto normativo anzidetto potrebbero accrescersi ulteriormente se si considera la natura del contributo, essendosi talvolta ipotizzata in dottrina la sussumibilità dello stesso nell'ambito di un credito d'imposta - ove riconosciuto dall'Agenzia e dunque valorizzando, in questa stessa direzione, i dati ricordati dall'Agenzia delle entrate in seno alla memoria, - relazione governativa al d.l.n.34/2020 e giustificazione offerta a proposito della giurisdizione tributaria in tema di recupero-*.

In termini generali, questa Corte di giustizia tributaria non può che ricordare che per verificare se il contributo oggetto del presente procedimento, non riconosciuto dall'Agenzia, abbia

⁹ Di cui non si rinviene traccia nella motivazione fatta eccezione della richiesta di conferma della sentenza di prime cure, riportata nella parte svolgimento del processo.

¹⁰ Ratione materia ex articolo 9 c.p.c.

¹¹ Si registrano sentenze di merito contrastanti sul difetto di giurisdizione in tema di contributi a fondo perduto. Ed in alcuni contenziosi la questione è stata rimessa alla S.C. ex articolo 363 e 363 bis c.p.c.

natura fiscale e possa rimanere attratto da quella giurisdizione in base all'art.2 del d.lgs.n.546/1992 o meno rilevano i principi espressi dalla Corte costituzionale, a tenore dei quali «una fattispecie deve ritenersi "di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese» (Corte Cost. n.167/2018, Corte cast. n.269 e n.236 del 2017; Corte cast. n. 89/2018).

Ed è appena il caso di ricordare che non si dubita della giurisdizione tributaria per i casi in cui si controverta dell'esistenza di un credito d'imposta, esso involgendo un rapporto tributario. (cfr. Cass. SS.UU. n.3773/2014).

Claudia Jacopucci

Riferimenti normativi: artt. 53 e 60 d.lgs. n.546/92; articolo 25 d.l. n.34/2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Ordinanza n. 428 del 31/03/2023, Corte cost. n.167/2018, Corte cost. n.269 e n.236 del 2017; Corte cost. n. 89/2018, Cass. SS. n. 3773/2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2403/2025, depositata il 09/04/2025 – Pres. e Rel Fruscella.

Processo tributario - Violazioni tributarie e sanzioni – Art. 21 bis d.lgs. n. 74/2000- Rilevanza della sentenza penale irrevocabile di assoluzione – Vincolo del giudicato penale ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo - Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 - introdotto dal d.lgs. n. 87/2024 - ha natura processuale e, in assenza di una norma che disciplini espressamente il periodo transitorio, è applicabile, quale *ius superveniens*, anche ai casi in cui la sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e alla data della sua entrata in vigore risulta ancora pendente il giudizio di Cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato penalmente il contribuente in relazione ai medesimi fatti, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso)

Al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 il giudicato penale ha effetto nel processo tributario sicché, vertendosi in un caso che rientra nelle previsioni del citato disposto normativo, il ricorso del contribuente deve essere accolto e devono conseguentemente essere annullati gli avvisi di accertamento impugnati davanti al giudice tributario.

COMMENTO

Il rapporto fra azione penale e processo tributario concernenti i medesimi fatti materiali ha vissuto vicende alterne che hanno visto prevalere dapprima i risultati dell'attività di accertamento sull'azione penale e successivamente il giudicato penale sull'attività finanziaria di controllo e sul processo tributario.

Originariamente, infatti, l'art. 21 ultimo comma della legge 7 gennaio 1929 n. 4 disponeva che *“per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia”*. La norma stigmatizzava la cosiddetta pregiudiziale tributaria in virtù della quale, invero, l'inizio dell'azione penale era subordinato alla definitività dell'accertamento della violazione in sede fiscale.

Abrogata la cd pregiudiziale tributaria ad opera del decreto legge n. 429 del 1982, convertito

dalla legge n. 516 del 1982, l'art. 12 del citato decreto aveva sancito la vincolatività nel processo tributario del giudicato penale, sia di condanna sia di proscioglimento in tema di reati in materia di imposte sui redditi e di Iva, qualora entrambi i processi riguardassero i medesimi fatti materiali. Questo assetto è stato successivamente superato dal decreto legislativo n. 74 del 2000 il quale ha inaugurato una differente fase, caratterizzata dall'autonomia fra i due procedimenti, sottolineata dall'espressione "doppio binario".

In tale contesto la giurisprudenza aveva a più riprese chiarito che in tema di rapporti fra processo tributario e processo penale la sentenza di assoluzione con formula piena ovvero "*perché il fatto non sussiste*" non spiegava automaticamente i propri effetti nel contenzioso fiscale ancorché i fatti oggetto di accertamento fossero gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria aveva intrapreso l'attività di controllo. Tale decisione, tuttavia, poteva essere presa come possibile fonte di prova dal giudice tributario, "*il quale nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui la stessa è destinata a operare*" (Cass. n. 17258/2019; Cass. 10578/2015; Cass. 5720/2007).

La legge delega n. 111 dell'agosto 2023, tra i vari ambiti oggetto di riforma, è intervenuta anche in materia di sanzioni tributarie con alcune previsioni che concernono proprio il raccordo fra azione penale e processo tributario.

L'art. 20 della legge delega n. 111 dell'agosto del 2023 stabilisce i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale in un'ottica di razionalizzazione e di maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione e di adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

La norma in esame nel promuovere la revisione dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario prevede che, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale fanno stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi.

In esecuzione dei principi e dei criteri dettati dalla legge delega il d.lgs. n. 87/2024 ha introdotto all'interno del d.lgs. n. 74 del 2000 l'art. 21 *bis*- intitolato Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione- il quale prevede che "*la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*".

La disposizione in questione, trasposta fedelmente nell'art. 119 del Testo Unico della Giustizia Tributaria (d.lgs. n. 175 del 2024) all'indomani della sua entrata in vigore ha posto diversi interrogativi circa la sua efficacia temporale e circa l'ambito di vincolatività del giudicato penale, ad oggi soltanto in parte risolti.

Mentre in ordine alla efficacia intertemporale della nuova disposizione l'orientamento giurisprudenziale è pressoché unanime, eguale condivisione non si è raggiunta in merito alla valenza da attribuire al giudicato penale nel processo tributario.

Un primo orientamento interpretativo ha infatti ritenuto che la statuizione riverberi i propri effetti ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo, sicché in caso di assoluzione stante la assenza del comportamento criminoso verrebbe meno anche il fondamento del procedimento amministrativo di ricostruzione della pretesa impositiva con conseguenti riflessi anche in materia processuale.

Un differente filone ermeneutico fondato su una lettura più riduttiva della novella legislativa ritiene, di contro, che l'art. 21 *bis* espliciti i propri effetti esclusivamente con riguardo alle sanzioni irrogate mentre, in riferimento all'imposta, la sentenza penale, ancorché i fatti accertati siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente rappresenterebbe- così come si riteneva prima della riforma-

una possibile fonte di prova, autonomamente valutabile dal giudice tributario.

Ulteriori interrogativi hanno riguardato il tipo di provvedimento da cui discende l'efficacia vincolante e extrapenale del giudicato e la possibilità di applicare l'art. 21 *bis* anche in ipotesi di formule assolutorie emesse ai sensi del comma 2 dell'art. 530 del codice di procedura penale nonché in caso di provvedimenti pronunciati non in esito a dibattimento.

A causa del dissidio fra i collegi giudicanti, con l'ordinanza del 4 marzo 2025 n. 5714 la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso gli atti alla prima Presidente per l'eventuale assegnazione della questione alle Sezioni Unite.

Nel contempo alcuni giudici tributari (Corte di Giustizia Tributaria Piemonte ordinanza 10 marzo 2025 n. 64; Corte di Giustizia Tributaria di Roma ordinanza 13 maggio 2025 n. 1838) hanno sollevato questione di legittimità costituzionale ravvisando il contrasto fra l'art. 21 *bis* e alcuni precetti costituzionali (articoli 3, 24, 53 e 111 Cost.).

La Corte di legittimità a Sezioni Unite, preso atto della pregiudizialità delle questioni di legittimità costituzionale, con ordinanza n. 31961 del 9 dicembre 2025, ha disposto il rinvio della trattazione del ricorso a nuovo ruolo in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale. La decisione di merito in commento aderisce a quell'orientamento pressoché unanime in ordine alla efficacia intertemporale dell'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 che, facendo leva sulla natura processuale della norma e sull'assenza di una disposizione transitoria al riguardo, afferma che in ossequio alla regola generale di cui all'art. 11 delle preleggi la nuova norma riguarda non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore ma anche i singoli atti, ad essa successivamente compiuti, di processi iniziati prima della sua entrata in vigore.

Quanto alla portata della vincolatività del giudicato penale nel processo tributario, la sentenza si inserisce in quel primo filone interpretativo che riconosce l'efficacia della statuizione penale anche ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo e, conseguentemente, in presenza di due sentenze penali irrevocabili di assoluzione, concernenti gli stessi fatti materiali oggetto dell'attività di controllo, annulla gli avvisi di accertamento impugnati.

Carla Lollo

Riferimenti normativi: legge n. 111/2023; d.lgs. n. 74/2000; d.lgs. n. 87/2024; d.lgs. n. 175/2024.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: SS.UU. n. 31961/2025; 1144/2025; 3800/2025; 9148/2025; 31961/2025; 5714/2025; 22293/2025nn. 23570/2024; 30814/2024; 33830/2024; 1292/2024; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Piemonte n. 64/2025; Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado Lazio Roma n. 1838 del 2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2495/2025, depositata il 15/04/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lello.

Processo tributario - Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Diniego di sgravio – Impugnabilità – Art. 12 dPR 602/1973 – Interesse ad agire – Pregiudizio concreto – Mancata prova - Inammissibilità del ricorso – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente impugnava il diniego di sgravio deducendo la mancata notifica di diverse cartelle di pagamento e l'intervenuta prescrizione dei crediti iscritti a ruolo. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado dichiarava il ricorso inammissibile. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha rigettato l'appello, ritenendo che il ricorso fondato sull'estratto di ruolo non sia ammissibile in assenza della dimostrazione di un concreto e attuale pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 12, comma 4-bis, del dPR 602/1973.

COMMENTO

La pronuncia in esame si colloca nell'ambito del più recente assetto normativo che ha limitato l'impugnabilità dell'estratto di ruolo, escludendone la natura di atto autonomamente impugnabile. L'art. 12, comma 4-bis, del dPR 602/1973 consente infatti la tutela giurisdizionale solo nei casi in cui il contribuente dimostri che dall'iscrizione a ruolo derivi un pregiudizio concreto, attuale e riconducibile alle ipotesi previste dalla legge (da ultimo cfr. Cass. n. 34540/2025).

Nel caso deciso, il contribuente si è limitato a dedurre la mancata notifica delle cartelle di pagamento e la prescrizione delle pretese tributarie, senza allegare né provare l'esistenza di un'effettiva lesione della propria sfera giuridica derivante dall'iscrizione a ruolo. Tale impostazione difensiva è stata ritenuta insufficiente a fondare l'interesse ad agire, con conseguente conferma dell'inammissibilità del ricorso.

La pronuncia ribadisce che la contestazione anticipata della pretesa impositiva non può fondarsi su mere irregolarità formali o su doglianze astratte, ma richiede la dimostrazione di un pregiudizio concreto, gravante sul contribuente l'onere della relativa prova. In tale prospettiva, risulta legittimo il diniego di sgravio opposto dall'Amministrazione finanziaria, in assenza dei presupposti normativamente richiesti per l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Marzia Mobrici

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 12; d.l. 146/2021, art. 3-bis; d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 34540/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2743/2025, depositata il 29/4/2025 – Pres. Fruscella, Rel. D'Ambrosio

Processo tributario – Riscossione – Estratto di ruolo – Non impugnabilità – Interesse a ricorrere – Condizione dell'azione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'art. 12, co. 4-bis, d.P.R. 602/1973, in tema di non impugnabilità dell'estratto di ruolo, come novellato dall'art. 3-bis, d.l. 146/202, si applica ai processi pendenti, nel corso dei quali può essere fornita la necessaria dimostrazione della sussistenza dell'interesse alla tutela immediata prevista dal legislatore. È il contribuente a essere onerato di tale dimostrazione, per fornire la quale gli deve essere consentito di avvalersi dell'istituto della rimessione in termini applicabile anche al processo tributario. Deve, dunque, essere consentito al contribuente di invocare la novità della norma menzionata che ha previsto la possibilità di riparare all'eventuale pregiudizio subito in ipotesi di impedimento assoluto per lo stesso contribuente di far valere diversamente le proprie ragioni.

Presupposto per l'impugnabilità del ruolo e della cartella conosciuti per il tramite dell'estratto di ruolo è l'invalidità della notifica di quest'ultimo atto, sicché, ove l'Ufficio abbia dato piena prova della avvenuta notifica, va preclusa al contribuente la possibilità di avere tutela proponendo ricorso oltre i termini decadenziali relativi all'impugnazione dell'originaria cartella o avviso.

COMMENTO

Il tema della "non" impugnabilità dell'estratto di ruolo, salve eccezioni, è stato risolto dal legislatore con successivi interventi. Da ultimo, ad opera del d.lgs. 110/2024, di attuazione della legge delega 111/2023, è stato ampliato il novero dei casi in cui è consentito l'accesso alla tutela giurisdizionale avverso un ruolo o una cartella invalidamente notificata. Il legislatore ha diversamente modulato le ipotesi in cui già l'impugnazione era ammessa per meglio affinare e ampliare le relative casistiche. È così possibile impugnare direttamente il ruolo e la cartella non notificata, conosciuta tramite l'estratto di ruolo, non solo nei casi in cui il contribuente subisca un pregiudizio nei rapporti con una Pubblica amministrazione, ma

anche nei casi in cui subisca un pregiudizio nei rapporti tra privati.

Nonostante tale ampliamento, non si possono ritenere modificate le condizioni per l'applicazione della nuova disciplina. Deve, dunque, continuare a valere quanto affermato dalle Sezioni Unite nella nota sentenza 26283/2022, ovverosia l'applicabilità della novella normativa anche ai processi in corso in quanto il legislatore con il d.l. 146/2021, prima, e con il d.lgs. 110/2024, poi, ha introdotto mere "condizioni dell'azione". Quelli previste dal legislatore sono, dunque, requisiti di natura meramente processuale, la cui sussistenza, fisiologicamente, va valutata anche nei processi in corso (al momento della presentazione del ricorso e al momento dell'emanazione della sentenza). I giudici di ogni stato e grado, ivi compresi quelli di Cassazione, sono così chiamati a procedere a tale verifica e a consentire ai contribuenti di dimostrare la sussistenza di tutte le ipotesi previste dall'art. 12, co. 4-*bis*, d.P.R. 602/1973, con gli ordinari mezzi accordati dal sistema processuale.

Va, infine, ricordato che ulteriore presupposto della disciplina in esame è l'invalida notifica della cartella di pagamento dell'esistenza della quale il contribuente acquisisce conoscenza per il tramite dell'estratto di ruolo. Ove l'Amministrazione finanziaria sia in grado di dimostrare la validità della notifica di tale atto, non vi è più ragione di riconoscere al contribuente la tutela offerta dall'art. 12, co. 4-*bis*, d.P.R. 602/1973. In un simile caso, l'unica tutela a disposizione del contribuente è l'impugnazione della cartella medesima entro l'ordinario termine di decadenza.

Federico Rasi

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione Sez. Un: n. 26283/2022.

Corte di Cassazione nn. 268/2022; 743/2023; 2030/2024; 17606/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2755/2025, depositata 30/04/2025 – Pres. Lentini, Rel. D'Urso.

Processo tributario – Riscossione - Concessioni governative – Agevolazioni ed esenzioni – Ires – Quadro RU – Omissione di compilazione – Credito ricerca e sviluppo.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata compilazione del quadro RU nella dichiarazione dei redditi non può considerarsi una violazione di carattere sostanziale, tale da incidere sulla successiva utilizzabilità in compensazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, stante la prova documentale in atti dell'esistenza del credito stesso.

COMMENTO

L'Agenzia Entrate appellava la sentenza di primo grado ritenendo che non vi fosse la carenza di motivazione della cartella emessa ex art. 36 bis del d.P.R. 600/1973 nei confronti della società appellata e che, comunque, al di là del primo aspetto, vi fosse a monte la sostanziale fondatezza del merito del disconoscimento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo per omessa compilazione del quadro RU nella dichiarazione dei redditi.

La Corte di secondo grado ha rigettato il ricorso in appello di Agenzia Entrate ciò in base ad un principio già sposato dai giudici di prime cure in virtù dell'effettiva esistenza del credito d'imposta portato in compensazione.

La valutazione dell'Ente accertatore, infatti, era basata solamente sulla omessa indicazione di tale suddetto credito nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Sia la Corte di primo che quella di secondo grado, quindi, hanno riconosciuto l'assenza di pregiudizio per le azioni di controllo così come la non incidenza della omissione sul riconoscimento del credito d'imposta.

Angelo Lucarella

Riferimenti normativi: l. n. 546/1992, art. 58; dpr 600/1973, art. 36 bis; art. 2697 c.c.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2757/2025, depositata 30/04/2025 – Pres. Lentini, Rel. D’Urso.

Processo tributario - Rappresentanza in giudizio dell’Agente della Riscossione – Difensori esterni – Advocatura dello Stato.

SINTESI DELLA SENTENZA

L’Agenzia delle Entrate-Riscossione può stare in giudizio mediante propri dipendenti, avuto riguardo della relativa capacità operativa, ovvero mediante avvocati del libero foro, da selezionarsi nel rispetto delle procedure di cui al d.lgs. 50/2016, senza che sia necessaria alcuna delibera che conferisca loro lo *ius postulandi* richiesto dall’ordinamento per la valida instaurazione del rapporto processuale.

COMMENTO

Un contribuente ricorreva avverso una cartella di pagamento per Iva anno 2017 vedendosi rigettare il ricorso stesso in primo grado. Una volta appellata la sentenza, contestava all’Agenzia Entrate Riscossione, con memoria illustrativa, il difetto di rappresentanza in giudizio tramite avvocato di libero foro.

Tale questione, tuttavia, è stata ritenuta infondata dalla Corte di secondo grado e pertanto l’appello è stato rigettato.

Tanto a vigore del fatto che secondo la norma di interpretazione autentica del c.d. “Decreto Crescita” ex d.l. 34/2019 l’Ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell’Avvocatura di Stato ai sensi dell’articolo 43 del testo unico delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull’ordinamento dell’Avvocatura di Stato, di cui al R.d. 1611/1933, ma fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale.

Premesso che la costituzione in giudizio tramite avvocato del libero foro rispondeva, secondo la Corte di secondo grado, anche ai canoni del Protocollo d’intesa tra Avvocatura di stato e Agenzia Entrate Riscossione, lo stesso Ente poteva comunque avvalersi di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui agli articoli 4 e 17 d.l. 50/2016.

Cosa, quest’ultima, che poteva ritenersi un superamento di fatto e giuridico di precedenti nomofilattici della Cassazione, come le pronunce nn. 1992/2019 e 28684/2018, con cui la Suprema Corte ebbe ad affermare che l’Agenzia delle Entrate-Riscossione, in qualità di ente pubblico, poteva ricorrere a difensori esterni solo in casi eccezionali e previa adozione di apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza.

Ebbene, secondo il Collegio laziale di seconde cure, l’articolo 4-novies del suddetto Decreto crescita ha una operatività *ex tunc*, dal momento della sua qualificazione quale norma autenticamente interpretativa con l’effetto che la delibera motivata è necessaria esclusivamente nei casi in cui le controversie vertano su tematiche riservate all’Avvocatura di Stato su base convenzionale.

Fattispecie diversa da quella esaminata dalla Corte in oggetto che pertanto ha ritenuto non necessaria alcuna delibera che conferisca loro lo *ius postulandi* nella causa decisa.

Angelo Lucarella

Riferimenti normativi: l. n. 546/1992, art. 11; d.l. 34/2019, conv. l. 58/2019, art. 4-novies; R.d. 1611/1933, art. 43, comma 4; d.l. 193/2016, conv. l. 225/2016, art. 1, comma 8.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 1992/2019 e 28684/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2781/2025, depositata il 03/05/2025 - Pres. Perla. Rel. Marini.

Processo tributario - Irpef - Iva - Diritti Camerali - Notifica Cartelle Di Pagamento - Prescrizione - Tributi erariali - Diritti camerali - Sanzioni - Interessi - Raccomandata Semplice.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario le nuove eccezioni - *potendo intendersi per tali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, il disconoscimento, da parte del Ricorrente contribuente, della documentazione prodotta in giudizio dall'Ente impositore* - devono essere introdotte, a pena di decadenza, attraverso i c.d. “motivi aggiunti” nel rispetto del termine perentorio di sessanta giorni, termine che decorre dalla effettiva conoscenza degli atti cui si riferiscono, e devono essere, altresì, notificati alla controparte ai sensi dell'art. 24, comma 4, e 20, comma 1, d.lgs. n. 546/1992: dette nuove eccezioni, se formulate solo mediante “memorie illustrative” tardive e non notificate, restano estranee alla materia del contendere con conseguente possibilità per il giudice di non porle a fondamento della decisione.

In ordine alle notificazioni di intimazioni di pagamento, allorquando queste siano state effettuate ex art. 139 c.p.c. a mani di un familiare convivente, affinché la procedura di notifica possa essere considerata perfezionata è sufficiente il mero invio al destinatario di una raccomandata semplice informativa (CAN) che notizi il destinatario dell'avvenuta notifica dell'atto, non essendo necessaria una raccomandata con avviso di ricevimento: quest'ultima “*si rende necessaria in caso di mancata consegna del plico*”.

A ciò si aggiunga che sono idonei ad interrompere la prescrizione dei crediti atti quali l'intimazione di pagamento - non impugnata nei termini - e, ad esempio, la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria.

Distinti, però, i termini prescrizionali: 10 anni per i tributi erariali, e 5 anni per diritti camerali, sanzioni e interessi.

COMMENTO

Le “*nuove questioni*” che vengono introdotte in un giudizio tributario (quali il disconoscimento degli atti prodotti dall'Amministrazione Finanziaria) secondo il dettato degli artt. 20 e 24 del d.lgs. 546/1992, devono essere introdotte dal contribuente - *rectius ricorrente* - con motivi aggiunti, a pena di decadenza, entro il termine di giorni 60 giorni: detto termine decorre dalla conoscenza dei documenti cui detti *motivi* si riferiscono e con relativa notifica alla controparte. Il semplice deposito di “memorie illustrative” che non rispetti i dettami di legge summenzionati non può assurgere quale deposito di motivi aggiunti: il relativo contenuto, pertanto, esula dal *thema decidendum*.

Ancora, in ordine alla notifica dell'intimazione, giova osservare come la relativa consegna a persona di famiglia deve essere ritenuta valida se seguita dall'invio di una raccomandata informativa semplice comunque idonea a rendere edotto il destinatario: è la stessa Cassazione a ritenere sufficiente l'invio di una raccomandata semplice per informare il destinatario dell'avvenuta notifica (Cass. S.U. n. 10012/2021, ord. n. 6243/2024), non è ritenendo, invero, necessario l'invio di una raccomandata con ricevuta di ritorno necessaria solo quando il plico non sia stato consegnato.

Secondo costante giurisprudenza, e sulla base di quanto disposto dall'art. 2700 c.c., l'avviso di ricevimento deve essere considerato atto pubblico assistito da fede privilegiata che può essere contestato solo attraverso proposizione di querela di falso: ciò comporta che, in giudizio, deve ritenersi provato l'invio della raccomandata informativa sulla scorta del deposito dell'avviso di ricevimento postale che indica numero dell'atto, nominativo del destinatario, indirizzo, data, firma del familiare ricevente, ove contenga, però, l'attestazione dell'agente notificatore di aver informato il destinatario con raccomandata: il tutto con deposito di relativo prospetto riepilogativo delle raccomandate spedite.

Silvia Borrelli

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 20, comma 1 e art. 24, comma 4; art. 139 c.p.c.; art. 2700 c.c..

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. n. 10012/2021, Ord. n. 6243/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 - Sentenza n. 2783/2025, depositata il 03/05/2025 -Pres. Perla. Rel. Blasi.

Processo tributario - Ires - Irap - Operazioni oggettivamente inesistenti - Operazioni soggettivamente inesistenti - Avviso di accertamento - Giudizio di Appello – PVC.

SINTESI DELLA SENTENZA

Qualificare operazioni come “oggettivamente inesistenti”, con connessa conseguenza circa la indeducibilità dei relativi costi - *in tema di imposte sui redditi e Irap* - comporta per l'Amministrazione finanziaria l'assolvimento di un severo onere probatorio onerato mediante presunzioni che devono rivestire il carattere di gravità, precisione e concordanza come richiesto, in *primis*, dall'art. 2729 c.c.. L'inesistenza delle operazioni *de quo* non può desumersi dalla sola genericità delle fatture, così come non può desumersi da meri elementi riferibili esclusivamente al fornitore - *quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, l'irreperibilità, o la carenza di struttura aziendale, o le omissioni dichiarative* - quando il contribuente abbia provato e prodotto in giudizio documentazione idonea a dimostrare l'effettiva esecuzione delle prestazioni oltre alla effettiva inerenza dei costi all'attività d'impresa.

COMMENTO

Quando l'Amministrazione Finanziaria contesta l'inesistenza oggettiva di operazioni, ha l'onere di provare che le prestazioni fatturate dal soggetto passivo non sono state effettivamente effettuate: può assolvere il proprio onere anche tramite presunzioni. Dette presunzioni devono essere gravi, precise e concordanti (rif. art. 2729 c.c. e d.P.R. 600/1973), non potendo, diversamente, essere posti a fondamento dell'accertamento. Elementi quali l'assenza di struttura organizzativa del fornitore, la sua irreperibilità, le omissioni dichiarative o le irregolarità fiscali riguardano principalmente il profilo di una putativa inesistenza soggettiva dell'operazione, ma non sono di per sé idonei a provare che i lavori non siano stati svolti: non qualificano, pertanto, inesistenza oggettiva. Solo se è dimostrato e provato che le operazioni non sono state effettivamente eseguite o non siano inerenti allora è possibile negare la relativa deducibilità dei costi. In ogni caso, la prova fornita dal soggetto passivo e relativa alla produzione in giudizio di foto di cantieri, documentazione urbanistica, documentazione tecnica, fatture di materiali con relativa indicazione dei cantieri, ed il deposito di estratti conto e oltre che il deposito della corrispondenza commerciale assume valore probatorio atto a sconfiggere l'inesistenza oggettiva e soggettiva delle operazioni con conseguente legittima e possibile deducibilità dei costi. Detta deducibilità può, invero, essere negata solo ove le operazioni di cui trattasi non siano state realmente eseguite o non siano state effettivamente inerenti. Deve pertanto ritenersi illegittimo e soggetto ad annullamento l'avviso di accertamento che sia fondato su presunzioni non dotate della precisione, della concordanza e della gravità che non, cioè, dimostrano la concreta inesistenza oggettiva delle operazioni.

Silvia Borrelli

Riferimenti normativi: art. 2729 c.c.; d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, co. 5-bis; d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, co. 2, lett. q); art. 53 Cost., art. 31, co. 2, d.P.R. n. 600/1973, art. 32, co. 2, d.lgs. n. 546/1992, 53 d.lgs. 546/1992, art. 21 del d.P.R. 633/72, d.P.R. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., 16 maggio 2019, n. 13163; Cass., 30 giugno 2022, n. 20933; Cass., ord., 30 novembre 2021, n. 37209. Cass., Ordinanza n. 37209/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 2796/2025, depositata il 03/05/2025 – Pres. Perla, Rel. Chiappiniello.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Impugnazione – Definizione agevolata – Lite pendente – Versamento prima rata.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'istanza di definizione agevolata presentata dal contribuente entro i termini previsti dalla normativa determina l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

COMMENTO

L'agente della riscossione di Roma notificava al contribuente una cartella di pagamento avente ad oggetto l'Iva dovuta per il periodo d'imposta 2017. Avverso tale atto il contribuente proponeva ricorso, deducendo plurimi profili d'illegittimità. L'Agenzia delle entrate-Riscossione si costituiva in giudizio sostenendo la legittimità della pretesa tributaria assunta l'infondatezza dei motivi opposti.

La Commissione tributaria provinciale di Roma rigettava il ricorso. Avverso tale decisione il contribuente proponeva appello rilevando, tra l'altro, che il giudice di primo grado non aveva tenuto conto dell'istanza di definizione agevolata della controversia, tempestivamente depositata in data 28 settembre 2023, e dunque anteriormente al termine di scadenza del 30 settembre 2023, a fronte dell'udienza tenutasi il 6 ottobre 2023.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado accoglieva l'eccezione del contribuente concernente la definizione agevolata della controversia, rilevando che la lite, alla data del 1° gennaio 2023, risultava pendente, come richiesto dalla normativa di riferimento, atteso che il ricorso introduttivo era stato notificato il 12 dicembre 2022. La Corte dava, altresì, atto che la parte ricorrente aveva fornito prova dell'avvenuto versamento della prima rata del dovuto. Per tali ragioni, la Corte accoglieva l'istanza di definizione agevolata e dichiarava cessata la materia del contendere.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: l. n. 197/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2797/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Processo tributario - Tarsu-Tia-Tari-Tares - Tari - Avviso di accertamento inferiore a € 3000,00 - Assistenza tecnica - Procura alle liti - Inammissibilità del ricorso.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancanza della procura *ad litem* deve essere fatta rientrare tra i casi di non regolare costituzione del contraddittorio. Il giudice di primo grado deve procedere a verificare entro la prima udienza la regolare costituzione in giudizio delle parti invitando entro un termine perentorio le parti a produrre valida procura alle liti. La declaratoria d'inammissibilità del ricorso per mancanza di apposita procura alle liti non preceduta dalla fissazione di un termine per sanare il rilevato difetto di assistenza tecnica è illegittima; pertanto, il giudice di seconde cure deve disporre la rimessione della causa alla corte di primo grado, in ossequio all'art. 59, co. 1 lett. b), d. lgs n.546/96, d.

COMMENTO

Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2016, il Comune di Roma Capitale richiedeva al contribuente il pagamento della Tari per gli anni 2008-2010.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado dichiarava il ricorso inammissibile, rilevando che, sebbene si trattasse di una controversia di valore inferiore a 3.000 euro (per la quale non è obbligatoria l'assistenza tecnica), una volta che il contribuente abbia scelto di

avvalersene è necessario il conferimento di apposita procura alle liti, la cui mancanza comporta l'inammissibilità del ricorso.

Avverso tale decisione il contribuente proponeva appello, eccependo che sarebbe stato onere del giudice di primo grado verificare, entro la prima udienza, la regolare costituzione in giudizio delle parti e, in caso di riscontrata irregolarità, invitare le stesse a sanare il vizio mediante il conferimento di una valida procura *ad litem* entro un termine perentorio.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado riteneva fondato l'appello, richiamando il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità che, in funzione della salvaguardia del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., afferma che la declaratoria d'inammissibilità del ricorso deve essere preceduta dalla concessione di un termine per la sanatoria del difetto di assistenza tecnica.

Pertanto, in applicazione dell'art. 59, co. 1, lett. b), del d.lgs. n. 546/1992, la Corte disponeva la rimessione della causa al giudice di primo grado, ravvisando un'ipotesi di non regolare costituzione del contraddittorio.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92, art. 12 e art. 59.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 16149/16.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 2854/2025, depositata il 06/05/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario - Avviso bonario - art. 36 bis d.P.R. n. 600/1973 – Art. 19 d.lgs. n. 546/1992 – Impugnabilità diretta – Natura non tassativa elenco atti impugnabili – Atti contenenti pretesa tributaria – Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'avviso bonario è un atto autonomamente impugnabile dinanzi al Giudice tributario anche se non rientra espressamente nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992: si tratta, infatti, di un provvedimento contenente una compiuta pretesa impositiva e che incide patrimonialmente nella sfera di un contribuente.

COMMENTO

L'avviso bonario, o comunicazione di irregolarità, è un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito dei controlli automatici (art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette e art. 54-bis del d.P.R. n. 633/1972 per l'Iva) o dei controlli formali (art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973) delle dichiarazioni fiscali. Il suo scopo primario è informare il contribuente di un'eventuale anomalia riscontrata, consentendogli di fornire chiarimenti, presentare documenti o regolarizzare la propria posizione versando l'importo richiesto con sanzioni ridotte.

Il punto di partenza per l'analisi della sua impugnabilità esaminato dai giudici in sentenza è l'articolo 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che elenca tassativamente gli atti contro cui è possibile proporre ricorso dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria. L'avviso bonario non è esplicitamente menzionato in tale elenco.

Inizialmente, la giurisprudenza e la prassi dell'Amministrazione Finanziaria, basandosi sulla tassatività dell'elenco, negavano l'autonoma impugnabilità dell'avviso bonario. Si riteneva infatti che tale atto fosse un mero "invito al contraddittorio" o una comunicazione bonaria, priva di carattere impositivo e non idonea a produrre effetti negativi immediati e definitivi nella sfera giuridica del contribuente. La pretesa tributaria, secondo questa visione, si sarebbe manifestata in forma autoritativa solo con la successiva iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento.

L'orientamento restrittivo è stato progressivamente superato da un'interpretazione estensiva e costituzionalmente orientata dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. La Corte di Cassazione ha

affermato un principio ormai consolidato secondo cui l'elenco degli atti impugnabili, pur essendo tassativo, deve essere interpretato in senso ampio, alla luce dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.).

Di conseguenza, è stata riconosciuta la facoltà (e non l'obbligo) per il contribuente di impugnare immediatamente qualsiasi atto dell'ente impositore che porti a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche. In questi casi, sorge in capo al contribuente un interesse concreto e attuale, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., a ottenere una pronuncia giurisdizionale che chiarisca la sua posizione, senza dover attendere l'emissione di un atto formalmente autoritativo come la cartella di pagamento.

Valerio Moretti

Riferimenti normativi: art. 19 d.Lgs. n. 546/1992; d.l. n. 108/2024.

Riferimenti giurisprudenziali: cfr.: Corte Cass. n. 1076/2025; Corte Cass. n. 24390/2022; Corte Cass. n. 3466/2021; Corte Cass. n. 7344/2012; Corte Cass. n. 21045/2007; Corte giust. trib. II grado Toscana, sentenza n. 216/2025; Corte giust. trib. II grado Piemonte, sentenza n. 194/2024.

Prassi: Agenzia delle Entrate (cfr. in senso contrario risoluzione n. 110/E del 22 ottobre

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 2903/2025, depositata il 07/05/2025 – Pres. e Rel. Fruscella.

Processo tributario – Atti impugnabili – Impugnabilità dell'estratto di ruolo – Non sussiste - Ipotesi tassative di impugnazione - Efficacia retroattiva della nuova disciplina.

SINTESI DELLA SENTENZA

La CGT di II° del Lazio ha escluso l'autonoma impugnazione degli estratti di ruolo ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 4 bis, del d.P.R. n. 602/73.

Secondo i giudici di appello la non impugnabilità dell'estratto di ruolo – in realtà mai prevista normativamente ed oggi sancita espressamente dalla citata disposizione di legge – assume valore retroattivo, divenendo quindi applicabile anche ai processi in corso.

COMMENTO

La questione sottoposta all'attenzione della CGT di II° del Lazio riguarda l'impugnabilità del ruolo e delle cartelle di pagamento in caso di omessa o invalida notificazione delle stesse, di cui la parte assume la conoscenza solo dall'estratto di ruolo.

La fattispecie concreta (impugnazione del ruolo con difetto di notifica degli atti prodromici) ha prestato occasione alla Corte per esaminare la portata del nuovo articolo 12, comma 4 bis, del DPR n. 602/73, introdotto dall'articolo 3 bis del d.l. n. 146/2021.

Com'è noto, l'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992 riporta al primo comma l'elenco degli atti impugnabili. La norma, al terzo comma dispone che ciascuno di tali “*atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*” e, inoltre, che “*La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*”.

Nell'elenco degli atti impugnabili sono ricompresi anche il “*ruolo e la cartella di pagamento*” (lett. d).

Si tratta, a ben vedere, di atti, uno collettivo (l'art. 10 del d.P.R. n. 602/73, definisce il ruolo come “*l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'Ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario*”) e l'altro individuale, del tutto speculari, non essendo la cartella che uno stralcio del ruolo, ovvero la manifestazione del ruolo al contribuente.

L'apparente inscindibilità tra cartella di pagamento ed estratto ruolo può, tuttavia, subire una mitigazione laddove il contribuente venga a conoscenza dell'estratto di ruolo e non della cartella di pagamento.

In tal caso la giurisprudenza aveva riconosciuto la sussistenza di un interesse ad agire avverso il ruolo e, per gli effetti, aveva ammesso la possibilità di impugnare gli atti presupposti e illegittimi, che il contribuente sostenesse di non avere ricevuto e di aver conosciuto, tramite l'impugnazione dell'estratto di ruolo (cfr. tra le altre, Cass. n. 27799/2018).

Al fine di regolamentare la materia, il legislatore è intervenuto, prima con l'art. 3 bis, d.l. n. 146/21, convertito con modificazioni dalla l. n. 215/21 e poi con l'art. 10 del d.lgs. 110/24 (cd Decreto Riscossione), emendando l'art. 12 del dPR n. 602/73, aggiungendo un comma 4 bis, secondo cui l'estratto di ruolo non è in via di principio impugnabile, se non in casi tassativi normativamente individuati.

La ratio di tale intervento normativo è chiaramente espressa nei lavori preparatori della legge n. 215/21. Essa risponde alla necessità di contrastare la proliferazione avvenuta negli ultimi anni di controversie aventi ad oggetto l'impugnazione degli estratti di ruolo, risultanti poi pretestuose.

All'attualità, il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per effetto:

- della disciplina dei contratti pubblici;
- della riscossione di somme da parte degli enti pubblici, anche a prescindere dalle segnalazioni qualificate in base all'art. 48 bis del dPR 602/73;
- della perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione;
- della corretta elaborazione ed esecuzione di una delle procedure di composizione della crisi di impresa;
- della concessione di finanziamenti da parte da parte di soggetti autorizzati;
- della responsabilità dell'acquirente d'azienda (art. 14 del d.lgs. 472/97).

I casi previsti dalla summenzionata disciplina sono "tassativi" e "non esemplificativi" e, pertanto, insuscettibili di interpretazione e applicazione estensiva (Cass. n. 290/2025).

All'indomani dell'entrata in vigore della nuova normativa introdotta dall'art. 3 bis, d.l. n. 146/21, è sorto il dubbio se essa avesse natura interpretativa o innovativa e se le ipotesi di impugnazione dell'estratto di ruolo si applicassero o meno anche ai giudizi già pendenti.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza 26283 del 6 settembre 2022, hanno riconosciuto l'efficacia retroattiva della modifica, ritenendo applicabile la nuova disciplina relativa all'impugnazione del ruolo anche per i giudizi in corso.

La questione è stata successivamente affrontata dalla Corte di Cassazione anche con riferimento alle nuove ipotesi di impugnazioni previste dal d.lgs. n. 110/24.

Con l'ordinanza n. 6269 del 9/3/2025, la Corte ha espressamente riconosciuto che le casistiche rispetto alle quali è possibile impugnare l'estratto di ruolo ex art. 12, comma 4-bis del d.P.R. n. 602/1973, si applicano anche ai processi pendenti e che l'innovazione da ultimo introdotta dal menzionato d.lgs. n. 110/2024 è immediatamente operativa con la sua pubblicazione, già a valere da i giudizi in corso.

La CGT di Il grado del Lazio nell' esaminare la portata del nuovo articolo 12, comma 4 bis, del dPR n. 602/73, ha preso atto dell'efficacia retroattiva della nuova normativa ed ha rimarcato, richiamando quanto espresso dalle Sezioni Unite nella sentenza 26283/22 cit., come quand'anche non legittimato ad impugnare l'estratto di ruolo, il contribuente, pure a fronte della invalidità o della omessa notificazione della cartella, non rimarrebbe sprovvisto di tutela difensiva, potendo eventualmente fare valere le proprie doglianze davanti al giudice attraverso l'impugnazione dell'atto successivo anche se esecutivo, attraverso i rimedi previsti dagli articoli 615 e 617 cpc.

Sul punto, se è vero che in caso di omessa notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, la tutela del contribuente è sempre garantita, attraverso il ricorso dei rimedi previsti dal sistema delle opposizioni esecutive, non si può trascurare di osservare che l'intervento normativo che ha di fatto escluso l'impugnazione dell'estratto di ruolo appare in realtà opinabile, sia in quanto l'art. 12, comma 4-bis del dPR n. 602/73 non contempla tutte le ipotesi in cui la iscrizione a ruolo del debito sbagliato potrebbe arrecare pregiudizio per il contribuente, sia perché non sembra giusto costringere chi sappia che potrebbe iniziare una dannosa esecuzione a subirla, quando impugnando anticipatamente potrebbe invece evitarla.

Pierluigi Muccari

Riferimenti normativi: art. 19 d.lgs. n. 546/92; art. 12, comma 4-bis, dPR n. 600/73; art. 3-bis dl n. 146/21; art. 10 d.lgs. n. 110/24; art. 10 dPR n. 602/73, art. 615 cpc, art. 617 cpc.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 27799/2018; 26283/2022; 290/2025; 6269/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3082/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Catania, Rel. Ciaramella.

Processo tributario - Appalto di servizi - Riqualficazione - Somministrazione illecita di manodopera - Onere della prova - Necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

La riqualficazione di un contratto di appalto di servizi in somministrazione illecita di manodopera richiede l'assolvimento di un adeguato onere della prova a carico dell'Amministrazione Finanziaria. Nel caso in esame, con riferimento a un contratto di appalto di servizi stipulato dal gestore di uno stabilimento balneare con un soggetto terzo, è emerso che l'appaltatore esercitava direttamente i poteri di selezione del personale, di organizzazione e di direzione nei confronti dei lavoratori impiegati, nonché provvedeva al pagamento delle retribuzioni e degli oneri contributivi. Pertanto, l'accordo in questione deve essere considerato a tutti gli effetti un contratto di appalto per l'esecuzione di specifici servizi, dettagliatamente individuati, relativi alla gestione di uno stabilimento balneare, svolti sotto la responsabilità dell'appaltatore, e non una semplice fornitura di manodopera alla società contribuente. In tale contesto, è stato rilevato come l'Ufficio non abbia fornito elementi istruttori sufficientemente significativi da fondare, sul piano probatorio, una riqualficazione del rapporto contrattuale in termini diversi rispetto a quelli formalmente pattuiti dalle parti.

COMMENTO

La pronuncia si distingue per la rigorosa applicazione dei principi in tema di riqualficazione contrattuale, con particolare riferimento alla distinzione tra contratto di appalto di servizi e somministrazione illecita di manodopera. La controversia trae origine da un accertamento dell'Amministrazione finanziaria volto a disconoscere, in capo alla società contribuente, la deducibilità dei costi ai fini Irap e la detraibilità dell'Iva relativi a un contratto di appalto per la fornitura di diversi servizi al gestore di uno stabilimento balneare, sul presupposto che tale accordo dissimulasse in realtà una somministrazione illecita di manodopera.

La Corte, disattendendo la prospettazione dell'Ufficio, ha ricostruito analiticamente le concrete modalità di esecuzione del rapporto contrattuale, rilevando come l'appaltatore fosse effettivamente titolare di poteri organizzativi, direttivi e di scelta del personale impiegato, oltre a farsi carico degli obblighi retributivi e contributivi. In tale contesto, la gestione del personale è apparsa integralmente rimessa all'appaltatore, senza ingerenze da parte del committente né commistione di ruoli operativi.

Particolarmente significativa è la censura operata dalla Corte alla carenza probatoria dell'Ufficio, il quale ha fondato la propria pretesa su elementi privi del necessario riscontro

nei fatti. Ne deriva una chiara riaffermazione del principio per cui l'onere della prova in merito alla contestazione della genuinità di un contratto di appalto non genuino grava sull'Amministrazione (in linea con il principio generale previsto dall'art. 7, co. 5-bis d. lgs. n. 546/1992): onere che non può ritenersi assolto in assenza di elementi specifici e concreti, idonei a dimostrare la sussistenza degli indici sintomatici della somministrazione illecita, quali la direzione del personale da parte del committente, l'assenza di rischio d'impresa in capo all'appaltatore e la confusione tra le strutture organizzative dei due soggetti.

Nell'atto di appello l'Agenzia delle Entrate ha eccepito che la certificazione dei contratti in questione non avesse alcun rilievo ai fini fiscali ma solo ai fini giuslavoristici.

Sebbene la sentenza in commento non approfondisca espressamente tale profilo, giova ricordare che nel giudizio di primo grado la Corte di Giustizia Tributaria di Roma, con la sentenza n. 10060/21/2023, ha rilevato come la riqualificazione di un contratto di appalto certificato in base al d. lgs. n. 276/2003 non possa essere effettuata in via incidentale dal giudice tributario, in assenza della specifica procedura di revoca prevista dal citato decreto.

Più di recente, con la sentenza n. 21090/2024 la Corte di Cassazione ha invece affermato che al giudice tributario tale riqualificazione non è preclusa dalla certificazione del contratto di cui agli artt. 75 e ss. del d. lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro. Su tale punto si attendono sicuramente ulteriori sviluppi giurisprudenziali, al fine di salvaguardare il fondamentale principio della certezza del diritto.

Sotto il profilo sistematico, la pronuncia si colloca nell'ambito del filone interpretativo che tende a tutelare la libertà negoziale delle parti, fermo restando il necessario controllo sull'effettività delle prestazioni dedotte in contratto (si veda *ex multis* C.G.T. di secondo grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 23/10/2024, n. 2756). In tale direzione, l'intervento giudiziale volto alla riqualificazione del rapporto dovrebbe quindi costituire una misura eccezionale e residuale, la cui applicazione presuppone la dimostrazione

di un'effettiva divergenza tra forma e sostanza, non essendo sufficiente il mero sospetto di un disallineamento tra contratto e realtà operativa.

Pietro Rossomando
Valentino Tamburro

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, d.lgs. 546/92, d. lgs. 446/97.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 21090/24; C.G.T. di secondo grado Lombardia, Sez. XXII, Sent. 23/10/2024, n. 2756.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza 3184/2025, depositata il 20/05/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza

Processo tributario - Avviso di intimazione, avviso di addebito e cartelle di pagamento- IVA IRPEF- Nuovi documenti in appello, ammissibilità. Preclusione prevista dall'art. 345, comma 3 c.p.c.; esclusione ante riforma. Criterio discrezionale- data notifica appello anteriore al 5/01/ 2024.

Notifica appello PEC validità – Pretesa ricorrente infondata - Non necessità mittente iscritto in pubblici registri.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con sentenza n. 147/2023 la CGT di primo grado di Roma, decidendo sul ricorso del contribuente avverso l'avviso di intimazione per il mancato pagamento di 13 cartelle di pagamento, accoglieva il ricorso sul rilievo della mancata notificazione delle cartelle sottese all'avviso di impugnazione e l'avvenuta prescrizione dei crediti tributari.

Avverso detta sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle entrate riscossione producendo in appello le notifiche via p.e.c. delle cartelle e deducendo l'infondatezza della prescrizione quinquennale dei crediti erariali, operando, nel caso di specie, quella decennale con riferimento ai tributi IVA, IRPEF.

Va condivisa la decisione della sentenza della CGT di secondo grado del Lazio in commento

La norma dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/92, nella formulazione antecedente alle modifiche apportate al d.lgs. n. 220/2023 consente la produzione anche in appello di nuovi documenti in quanto l'appello è stato notificato in data anteriore al 5 gennaio 2024. Nel caso di specie, l'appellante Agenzia delle entrate riscossione ha prodotto in appello le relate di notifica delle cartelle di pagamento sottese all'atto di intimazione e atti interruttivi della prescrizione dei crediti tributari, documenti rilevanti ai fini della decisione favorevole all'erario, disattendendo così la Corte l'eccezione di inammissibilità – sollevata dall'appellata- della produzione dei nuovi documenti siccome tardiva in quanto nel processo tributario ante riforma non si applica l'art. 345 c.p.c.

La sentenza in commento ha, altresì, respinto l'eccezione di nullità della notificazione delle cartelle non provenienti da indirizzo non censiti in pubblici registri del mittente.

COMMENTO

L'appello dell'ADER è stato accolto in forza della non applicabilità “ratione temporis” della modifica apportata all'art. 58 d.lgs. n. 546/92 dal d.lgs. n. 30 dicembre 2023, n. 220 il cui art. 4, comma 2) così recita: "Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto" (4 gennaio 2024).

Nel caso di specie, correttamente è stato applicato per gli appelli notificati prima del 5 gennaio 2024 il principio giurisprudenziale secondo cui “In materia di produzione documentale in grado di appello nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 - in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima - non trova applicazione la preclusione di cui all'art. 345, comma 3, c.p.c. (nel testo introdotto dalla l. n. 69 del 2009), essendo la materia regolata dall'art. 58, comma 2, del citato d.lgs., che consente alle parti di produrre liberamente i documenti anche in sede di gravame, sebbene preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado. (v. sentenza 27774/2017).

La motivazione dell'accoglimento dell'appello, con riferimento alla validità delle notifiche via PEC eseguite da un indirizzo non incluso nei pubblici elenchi IPA, INI-PEC o REGINDE, come previsto dalla normativa vigente (art. 26, comma 5, d.P.R. n. 600/1973 art. 3-bis, comma 1, L. n. 53/1994; art. 6 del d.m. 17 luglio 2008) si fonda poi sul rilievo che la presenza dell'indirizzo del mittente nei pubblici registri non è necessaria, purché lo stesso sia riconducibile ad un dominio istituzionale dell'ente notificante - nel caso di specie “notifica.acc.lazio@pec.agenziaiscossione.gov.it” - e la sua riferibilità era oggettivamente verificabile dal contribuente con l'ordinaria diligenza.

La sentenza conferma l'indirizzo univoco dei giudici di legittimità in sentenze Cass. n. 22776/2015; Cass. n. 8313/2018; Cass. n. 22556/2017).

Vale la pena, a conferma della completezza della motivazione della sentenza in commento, rimarcare il principio secondo cui la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale civile, in particolare ove espressamente richiamati nella disciplina tributaria, sicché, in caso di irrivalenza della notificazione della cartella di pagamento (nella specie, avvenuta a mezzo pec da mittente non censito nei pubblici elenchi da parte dell'agente della riscossione), è applicabile la sanatoria del vizio per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c., purché non sia intervenuta, medio tempore, come nel caso di specie, la decadenza dal potere di accertamento (v. Cass.Ord. sez. 6 n. 6417/2019).

Nicola Pannullo

Riferimenti normativi: art. 345 c.p.c., art. 58 d.lgs. n. 546/1992, d.l.220/2023, l.69/2009.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cassazione: Sentenze nn. 6417/2019, Cass. 25556/2017; 22776/2015; Cass. 27774/2017; Cass. n. 8313/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3298/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Di Gioacchino.

Processo tributario – Atti impugnabili – Avviso di presa in carico – Poteri istruttori.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'avviso di presa in carico, benché non incluso nel novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, è giustiziabile quando costituisce la prima notizia di un debito tributario, risultando omessa la notifica del preliminare accertamento. In un simile caso, diventa dirimente accertare la conoscenza da parte del contribuente dell'atto presupposto.

Allorché l'Agenzia delle entrate lamenta che il preliminare avviso è stato conosciuto dal contribuente, adducendo a sostegno di tale circostanza il fatto che esso sia stato impugnato in sede giudiziale e la relativa controversia sia stata decisa, senza, però, allegare la relativa sentenza, il giudice, in forza dei poteri attribuiti dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, può acquisire prova dell'esistenza di tale sentenza consultando la Banca dati della Giurisprudenza tributaria di merito. Laddove il summenzionato art. 7 attribuisce alle Corti di Giustizia Tributaria, *“ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”*, i poteri conferiti agli enti impositori, ben consente loro di interrogare la predetta banca dati per acquisire certezza di quanto affermato dall'Ufficio.

COMMENTO

La sentenza in commento si pone in linea con l'orientamento giurisprudenziale ormai prevalente secondo cui l'avviso di presa in carico non è un atto impugnabile, a meno che il contribuente non intenda far valere l'omessa notifica dell'accertamento presupposto. La giurisprudenza giunge a tale conclusione soffermandosi sulla natura dell'avviso di presa in carico e osservando come esso sia l'atto con cui l'incaricato della riscossione comunica al contribuente di aver ricevuto in carico le somme contenute in un avviso di accertamento impositivo. L'atto di cui si discute non contiene né l'intimazione di pagamento, né altri comandi, ma si limita ad avvisare il contribuente che la competenza amministrativa della gestione del debito è passata dall'ente impositore all'incaricato della riscossione. Tutto ciò è sufficiente alla Cassazione per annoverare l'avviso in questione fra gli atti amministrativi senza valenza provvedimentale, ovvero sia privi di forza cogente ed unilateralmente modificativa della situazione giuridica del destinatario.

Ciò non esclude che possano, comunque, residuare casi in cui l'avviso di presa in carico vada considerato impugnabile; questo si verifica, come anticipato, quando esso diviene lo strumento mediante il quale, *“per la prima volta”*, il contribuente ha notizia di un debito tributario, essendo omessa la notifica dell'atto presupposto. Solo in questo caso, va riconosciuta la possibilità di impugnarlo, possibilità che, però, non deriva dall'atto in sé, ma dalla lesività dell'atto presupposto (ignorato) che solo in tale occasione si palesa.

Nel caso di specie, la prova della circostanza che l'avviso di presa in carico impugnato non fosse il primo atto conosciuto dal contribuente dipendeva dall'esistenza di un contenzioso sull'atto presupposto. Più precisamente, l'Agenzia delle entrate affermava non solo l'esistenza di tale contenzioso, ma anche l'esistenza di una sentenza che lo aveva concluso. Tale sentenza non veniva, però, depositata agli atti. La Corte ravvisava allora la necessità di approfondire questo punto e vi provvedeva accedendo alla Banca dati pubblica della Giurisprudenza tributaria di merito (ove effettivamente la reperiva).

La scelta dei giudici consente qualche riflessione sull'estensione dei poteri istruttori officiosi delle Corti di Giustizia.

Da un lato, la giurisprudenza consolidata ritiene che i giudici esercitino i loro poteri istruttori al fine di realizzare un c.d. "soccorso istruttorio". In particolare, i giudici vi devono provvedere restando rigorosamente ancorati ai fatti dedotti dalle parti. In virtù di questo orientamento, i giudici devono esercitare i poteri acquisitivi loro riconosciuti non sostituendosi alle parti, ma solo integrando quanto dalle stesse già fatto.

Da un altro lato, nell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 è stato inserito il comma 5-*bis* per prevedere che il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. La nuova norma sembrerebbe impedire al giudice, in modo più incisivo che nel passato, di sostituirsi all'Ufficio recuperando le prove che questi non ha fornito. Anzi, in caso di mancato assolvimento dell'onere probatorio, il giudice dovrebbe decidere in senso sfavorevole all'Ufficio. La novella normativa sembrerebbe, infatti, obbligare il giudice a decidere in senso contrario alla parte che non ha assolto i propri oneri, limitando le possibilità di ricerca della prova.

Nel caso in questione la Corte non ha ritenuto accogliere questo approccio, ma ha ritenuto di restare ancorata all'opinione tradizionale. La Corte sembrerebbe aver proceduto in questo modo dal momento che la prova che doveva ricercare era funzionale a risolvere una questione processuale e non a valutare la fondatezza dell'atto. L'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 è stato ritenuto occuparsi solo della seconda ipotesi. Nel caso in esame il giudice si è, invece, adoperato solo per risolvere la questione (di rito) dell'impugnabilità o meno dell'atto e non la questione (di merito) della sua fondatezza.

La sentenza in esame appare, dunque, interessante nell'evidenziare come il giudice sembrerebbe poter adeguare il suo metro di giudizio, nonché la latitudine e la magnitudine dei suoi poteri alla luce della natura processuale o sostanziale della questione da risolvere.

Federico Rasi

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 4903/2025; 21254/2023; 7129/2002; 14624/2000.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3312/2025, depositata il 23/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Processo tributario – Ultrapetizione o extrapetizione – Nozione – Corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Riscossione coattiva – Prescrizione - Mancata eccezione – Rilevabilità d'ufficio – Esclusione – Oggetto del processo – Limiti – Motivi di ricorso.

SINTESI DELLA SENTENZA

Incorre nel vizio di ultrapetizione o extrapetizione il giudice che rileva la prescrizione del credito erariale e annulla l'atto impugnato in assenza di una espressa eccezione di parte, non potendosi attribuire alla parte un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato. L'oggetto del processo tributario è infatti circoscritto e limitato dai motivi di ricorso e non può essere modificato se non mediante la formulazione di motivi aggiunti, nei soli casi in cui questa è consentita.

COMMENTO

La Corte Tributaria di II grado si è uniformata all'orientamento della Corte di Cassazione, secondo cui: "il vizio di ultrapetizione o extrapetizione ricorre quando il giudice del merito, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri gli elementi obiettivi dell'azione ("petitum" e "causa petendi") e, sostituendo i fatti costitutivi della pretesa, emetta un provvedimento diverso da quello richiesto ("petitum" immediato), ovvero attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello conteso ("petitum" mediato). Ne consegue che il vizio in questione si

verifica quando il giudice pronuncia oltre i limiti delle pretese o delle eccezioni fatte valere dai contraddittori, attribuendo alla parte un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato” (così Cass. n. 455/2011, conforme Cass. n. 4343/2019).

Questo principio si applica anche al giudizio tributario stante la sua natura di giudizio di annullamento dell'atto impugnato per vizi formali o sostanziali (art. 7, comma 5 bis, d.l.gs. n. 546/1992); atto che delimita il perimetro delle contestazioni del contribuente e della pretesa fiscale (Cass. n. 4125/2002, n. 40720/2021, n. 32391/2022, n. 33135/2023, n. 24881/2025), nonché del *dictum* del giudice (Cass. SU n. 643/2015).

Ne consegue che “l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove il contribuente deduca specifici vizi di invalidità dell'atto impugnato, il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, ‘ex officio’, annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al ‘thema controversum’, come definito dalle scelte del ricorrente. L'oggetto del giudizio, come circoscritto dai motivi di ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di motivi aggiunti, consentita però, ex art. 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel solo caso di ‘deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione’” (Cass. n. 4343/2019). Si ritiene che la proposizione di motivi aggiunti sia ammissibile solo in primo grado (Cass. n. 4605/2008; n. 9224/2007) e che è in ogni caso inammissibile la proposizione di una domanda nuova, neppure in caso di accettazione del contraddittorio (Cass. n. 23123/2009).

Più in dettaglio, quanto alla differenza tra i due vizi, è stato chiarito che sussiste il vizio di extrapetizione quando il giudice pronunci oltre i limiti delle richieste e delle eccezioni fatte valere dalle parti, oppure su questioni non dedotte e che non siano rilevabili d'ufficio (ex multis, Cass. N. 10897/2022), mentre si ha ultrapetizione quando il giudice alterando gli elementi obiettivi dell'azione (petitum e causa petendi) emetta un provvedimento diverso da quello richiesto (ex multis Cass. n. 15992/2022).

Sul piano strettamente processuale è stato chiarito in giurisprudenza che questi vizi riconducibili alla violazione dell'art. 112 cpc costituiscono error in procedendo ex art. 360, n. 4, cpc. (ex multis Cass. n. 6835/2017).

Giuseppe Pizzonia

Riferimenti normativi: art. 112 cpc. artt. 7, comma 5bis, e 24, d.lgs. n.546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. SU 643/2015; 9224/2007; 4605/2008; 23123/2009; 455/2011; 4343/2019; 4125/2002; 40720/2021; 32391/2022; 33135/2023; 10897/2022; 15992/2022; 6835/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 - Sentenza n. 3433/2025, depositata il 30/05/2025 - Pres. Maio, Rel. Caridi.

Processo tributario - Abuso del diritto – Elusione fiscale – Fusione per incorporazione – Società in perdita – Consolidato fiscale – Valide ragioni economiche – Finalità organizzative e gestionali – Strumento giuridico alternativo – Fungibilità – Perdite fiscali – Art. 10-bis l. n. 212/2000 – Art. 172, comma 7, TUIR.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nella fusione per incorporazione di una società in perdita in altra società appartenente al medesimo gruppo, la mera possibilità di conseguire un risparmio d'imposta (non ottenibile con la semplice partecipazione di entrambe al consolidato) non è, di per sé sola, sufficiente a integrare abuso del diritto se, per altro verso, si prefigura un'effettiva ragione economica dell'operazione, che può anche risiedere

in finalità meramente organizzative e gestionali, quali il rafforzamento patrimoniale e della liquidità della società incorporante ovvero la riduzione degli enti partecipati; occorre inoltre valorizzare l'eventuale esistenza di un adeguato strumento giuridico alternativo, diverso da quello prescelto, funzionale al raggiungimento del medesimo obiettivo economico perseguito dal contribuente.

COMMENTO

La controversia origina da un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate contestava, ai fini Ires, l'elusività dell'operazione di fusione per incorporazione della società Beta S.p.A. — in perdita fiscale — nella Alfa S.p.A., entrambe partecipanti, in qualità di controllate, al consolidato fiscale facente capo a Teta S.p.A.. Operazione che, secondo il Fisco, era priva di ragioni economiche diverse dal risparmio d'imposta derivante dall'utilizzo delle perdite fiscali accumulate da Beta S.p.A. (che, da quanto emerge, erano prive della possibilità di confluire nel predetto consolidato).

La causa approda davanti alla Corte di Giustizia Tributaria del Lazio dopo i primi due gradi favorevoli all'Ufficio e una sentenza di legittimità che, cassando con rinvio, sollecitava il giudice di merito a valutare in concreto la sussistenza di un meccanismo abusivo e, in particolare, a *“verificare la sussistenza di un'effettiva ragione economica dell'operazione, che può anche consistere in finalità organizzative e gestionali, anche alla luce degli elementi indicati specificamente dal contribuente; in ciò fare esaminerà l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito, indagando in particolare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni prospettate dal fisco”*.

In buona sostanza, la Suprema Corte stabiliva una diretta correlazione tra il c.d. test delle valide ragioni economiche e la presenza di eventuali strumenti alternativi idonei a conseguire l'obiettivo perseguito dal contribuente.

Va detto che questa soluzione non persuade del tutto sul piano sistematico: potrebbero infatti sussistere valide ragioni economiche dell'operazione indipendentemente dalla circostanza di essere, questa, sostituibile mediante strumenti negoziali alternativi dotati di effetti economici omogenei ma fiscalmente più onerosi.

La verifica che la Corte “condensa” nell'apprezzamento delle valide ragioni economiche, sembra invero collocarsi a monte di quelle e, in specie, sul piano dell'accertamento del risparmio d'imposta indebito (risparmio che presuppone, appunto, il raffronto tra l'operazione attuata dal contribuente e la sequenza negoziale economicamente fungibile ma fiscalmente più onerosa). Nella stessa prospettiva erariale, del resto, la verifica circa l'esistenza di un risparmio d'imposta indebito e quella afferente alle valide ragioni economiche dell'operazione si collocano in due momenti logicamente consequenziali e distinti dell'accertamento in materia di abuso, dovendo essere sondate le valide ragioni extrafiscali solo laddove siano in prima battuta riscontrati gli elementi costitutivi dell'elusione consistenti nell'indebito vantaggio fiscale, nell'assenza di sostanza economica e nel carattere essenziale del risparmio d'imposta (cfr., tra le più recenti, Risposta a Interpello n. 217/E/2024; in precedenza, Risoluzione n. 101/E/2016).

La sentenza in commento sembra andare addirittura oltre e proporre un metodo di analisi ancora diverso rispetto a quello proposto dalla Corte di Cassazione; difatti, sembra qui evincersi che, per escludere l'abusività, debba essere apprezzata tanto la presenza di valide ragioni economiche dell'operazione quanto l'inesistenza di schemi negoziali ad essa alternativi. Un “doppio test” che, tuttavia, rischia di penalizzare il contribuente ed appare ultroneo rispetto alla struttura e *ratio* dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

Malgrado questa apparente forzatura di metodo, la decisione della CGT di II grado del Lazio è comunque condivisibile nelle conclusioni.

Rispetto alle valide ragioni extrafiscali, il Giudice del rinvio valorizza la circostanza che la fusione consentisse l'apporto di patrimonio e liquidità di Beta ad Alfa, funzionale al

programma di raccolta pubblicitaria via internet, nonché la semplificazione della struttura societaria del gruppo; del resto, l'operazione risulta conforme al disposto dell'art. 172, comma 7, del Tuir, che disciplina la riportabilità delle perdite fiscali in caso di fusione, sicché il risparmio d'imposta derivante dal riporto delle perdite non è di per sé «indebito» ove l'operazione sia conforme alla norma fiscale di riferimento (Cass. n. 35398/2021). Poi, la CGT del rinvio esclude la fungibilità dell'alternativa prospettata dall'Ufficio la quale, pur producendo il medesimo effetto fiscale, non avrebbe consentito di realizzare l'obiettivo economico di patrimonializzazione di Alfa, trasferendo le risorse a una società già dotata di consistenti mezzi propri; quanto alla liquidazione di Beta, la CGT ha condivisibilmente rilevato che la scelta tra fusione e liquidazione è rimessa alla libera determinazione dell'impresa e non configura, in quanto tale, condotta abusiva, trattandosi di operazioni che la stessa Amministrazione finanziaria considera fiscalmente fungibili (Risposta a Interpello n. 37/E/2024; Cass. n. 35388/2021).

Vale la pena infine osservare come contestazioni come quelle all'origine della sentenza in commento si avviano a essere desuete, dal momento che l'art. 177-ter del TUIR – introdotto dall'art. 15, comma 1, lettera d) del d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, con efficacia dalle “operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del” medesimo decreto – prevede espressamente, tra l'altro, che i limiti al riporto delle perdite nelle operazioni di fusione non si applichino alle operazioni tra entità appartenenti allo stesso gruppo societario. La *ratio* della compensazione intersoggettiva delle perdite in questi casi, infatti, è del tutto speculare a quella sottesa alla sommatoria algebrica di redditi e perdite che avviene all'interno del consolidato fiscale e, analogamente a quest'ultima, inidonea a rivelare alcuna distorsione fiscale.

Michele Marzano

Riferimenti normativi: art. 10-bis, l. 27 luglio 2000, n. 212; art. 172, comma 7, TUIR (d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917); art. 118, comma 2, TUIR; artt. 63 e 64, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 12, comma 5, l. n. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. n. 10215/2024; sent. n. 35398/2021; sent. n. 35388/2021; ord. 21 febbraio 2019 (Cass. civ., Sez. II).

Riferimenti di prassi: Agenzia delle Entrate: Risposta a Interpello n. 37/E/2024; Risposta a Interpello n. 217/E/2024; in precedenza, Risoluzione n. 101/E/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3450/2025, depositata il 30/05/2025 – Pres. Passero, Rel. Mercurio.

Processo tributario - Tax credit cinematografico – Omessa indicazione nel quadro RU della dichiarazione dei redditi originaria – Utilizzo in compensazione del credito certificato dal MIBACT – Dichiarazione di scienza – Principio generale di emendabilità – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità – Decadenza dall'agevolazione – Non sussiste – Illegittimità dell'iscrizione a ruolo – Sussiste

SINTESI DELLA SENTENZA

L'indicazione del credito d'imposta cinematografico (c.d. "tax credit cinema") nella dichiarazione periodica non ha valore di manifestazione di volontà negoziale, bensì integra una semplice dichiarazione di scienza, soggetta al principio generale di emendabilità della dichiarazione; ne consegue che il contribuente può opporsi in sede contenziosa alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando l'errore commesso nella redazione della dichiarazione originaria – consistente nell'omessa indicazione del credito nel quadro RU – e producendo documentazione attestante la spettanza del credito medesimo, ivi incluso il certificato rilasciato dal Ministero competente, senza che tale omissione formale comporti la decadenza dall'agevolazione.

COMMENTO

La controversia in oggetto trae origine dall'impugnazione di una cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato, con la quale l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto il credito d'imposta cinematografico (c.d. *tax credit* cinema) – previsto ai sensi dell'art. 1, commi 325 ss., della l. n. 244/2007 e certificato dal MIBACT – utilizzato in compensazione dalla società contribuente ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997 ma non indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi originariamente presentata per il periodo d'imposta 2015. Solo successivamente la società sanava l'omissione con una dichiarazione integrativa, esponendo nella Sezione I del quadro RU l'intero importo del credito già riconosciuto dal Ministero competente, determinando così la liquidazione automatizzata di un carente versamento di pari entità.

Il Collegio di prime cure aveva rigettato il ricorso ritenendo che il credito in esame dovesse essere indicato a pena di decadenza nella dichiarazione relativa al periodo di riconoscimento e in quella relativa al periodo di utilizzo, e che l'emendabilità della dichiarazione non potesse operare nei casi in cui fosse già maturata una decadenza non sanabile.

La Corte d'appello, invece, ha accolto le ragioni della contribuente, annullando la cartella impugnata. Il fulcro argomentativo della pronuncia in commento risiede nella corretta qualificazione della natura giuridica della dichiarazione fiscale contenente l'indicazione del credito d'imposta: la Corte afferma infatti, condivisibilmente, che tale adempimento non integra una manifestazione di volontà negoziale, bensì una semplice dichiarazione di scienza, come tale soggetta al principio generale di emendabilità, con la conseguenza che il contribuente può opporsi in sede contenziosa alla pretesa erariale allegando l'errore commesso nella redazione della dichiarazione originaria e producendo la documentazione attestante la spettanza del credito, ivi incluso il certificato rilasciato dal MIBACT, senza che l'omissione formale comporti la definitiva perdita dell'agevolazione.

Tale impostazione si pone in linea di continuità con l'orientamento da tempo consolidato nella giurisprudenza di Cassazione: le Sezioni Unite, con la sentenza n. 13378/2016, avevano infatti già chiarito che le dichiarazioni dei redditi costituiscono di norma dichiarazioni di scienza e che il limite temporale di cui all'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322/1998 opera ai soli fini dell'utilizzabilità in compensazione del credito risultante dalla rettifica, senza precludere l'emendabilità in sede contenziosa; sulla medesima linea si collocano l'ordinanza n. 4772/2020 – che aveva già risolto una fattispecie identica nel senso favorevole al contribuente – e la recentissima ordinanza n. 3451/2025, che ha ulteriormente confermato come l'errore formale nella dichiarazione non possa tradursi nella perdita di un'agevolazione di cui siano sussistenti tutti i presupposti sostanziali.

La sentenza merita adesione per almeno tre ragioni sistematiche.

In primo luogo, la qualificazione del quadro RU come mera dichiarazione di scienza risulta convincentemente supportata dal dato positivo: poiché il contribuente può utilizzare il credito in compensazione prima ancora di presentare la dichiarazione, nell'adempimento dichiarativo non vi è alcun elemento volitivo, ma la semplice ricognizione di fatti già consumati, e la sua omissione o erronea compilazione non può che essere equiparata a un errore emendabile.

In secondo luogo, la decadenza prevista dall'art. 7, comma 2, del d.m. 21 gennaio 2010 – norma di rango regolamentare – produce nella specie un effetto del tutto sproporzionato rispetto alla finalità perseguita dalla disciplina primaria di riferimento, che intende sostenere un settore produttivo in crisi attraendo risorse private in sostituzione del diretto finanziamento pubblico: sanzionare con la perdita dell'intera agevolazione un'irregolarità puramente formale, priva di effetti lesivi per l'Erario, contrasta con i principi di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento, nonché con l'art. 53 Cost., che vieta l'assoggettamento del contribuente a un carico fiscale superiore a quello effettivamente dovuto.

In terzo luogo, e conclusivamente, l'Amministrazione finanziaria dispone già – per via del meccanismo di trasmissione telematica annuale dal MIBACT all'Agenzia delle Entrate degli

elenchi delle imprese beneficiarie con i relativi importi – di tutti gli elementi sostanziali necessari per verificare la spettanza del credito, con la conseguenza che il deficit informativo che generalmente giustifica le decadenze in materia dichiarativa è nella specie del tutto insussistente, rendendo ancora più evidente l'irragionevolezza della pretesa erariale.

Michele Marzano

Riferimenti normativi: l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi 325-337; l. 14 novembre 2016, n. 220, art. 15; d.m. 21 gennaio 2010, artt. 4, 5 e 7 (come modificato dal d.m. 19 aprile 2017); d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, commi 8 e 8-bis; d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis; d.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17; art. 53 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. n. 13378/2016; sent. n. 373/2016; sent. n. 19410/2015; sent. n. 30796/2018; ord. n. 4772/2020; ord. n. 3451/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3523/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Cartella pagamento – Contestazione mancata conoscenza – Concessionario riscossione – Avvenuta notifica – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Rileva – Contribuente/ricorrente - Estratti ruolo – Istanza sgravio – Ente impositore – Notifica diniego - Concessionario riscossione – Azione esecutiva – Mancato avvio – Contribuente/ricorrente – Credito sotteso - Intervenuta prescrizione – Difetto interesse agire – Sussiste – Prescrizione antecedente notifica cartella – Giudice adito – Impossibilità rimessione termine – Mancata opposizione tempestiva cartella – Prescrizione successiva notifica cartella – Contribuente/ricorrente – Obbligo pregressa proposizione autotutela - Giudice adito – Ragioni interesse generale – Mancata evidenza – Rileva – Diniego sgravio estratti ruolo – Inammissibilità ricorso – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' inammissibile il ricorso proposto dal contribuente/ricorrente per l'annullamento del diniego all'istanza di sgravio dei ruoli per intervenuta prescrizione se il Concessionario prova in giudizio la regolare notifica delle cartelle di pagamento sottese. Infatti stante il divieto, in assenza dei presupposti di legge, di opporre gli estratti di ruolo se la prescrizione della pretesa è intervenuta prima della notifica della cartella di pagamento il Giudice adito, oltre a fare rilevare la carenza di interesse ad agire per mancanza di un'azione esecutiva in atto, sarebbe impossibilitato a rimettere in termini il contribuente/ricorrente che avrebbe invece dovuto opporre tempestivamente la cartella di pagamento mentre se la prescrizione della pretesa è intervenuta dopo la notifica della cartella di pagamento il Giudice adito, al fine di decidere la controversia, dovrebbe valutare la sussistenza delle ragioni di interesse generale del contribuente/ricorrente che ha ricevuto il diniego all'istanza di annullamento in autotutela preventivamente proposta all'ente impositore.

COMMENTO

L'art. 12, comma 4-bis del d.P.R. 602/1973 ha introdotto la sanzione dell'inammissibilità per l'impugnazione nel processo tributario degli estratti di ruolo, derogabile soltanto laddove il contribuente in giudizio provi il concreto ed attuale pregiudizio consistente nell'impossibilità di partecipare ad appalti pubblici, di riscuotere somme da enti pubblici o di perdita di benefici fiscali.

La difesa del contribuente può comunque essere effettuata contestando il debito e la mancata notifica della cartella di pagamento attraverso l'impugnazione del primo atto lesivo successivo, tipicamente costituito dall'intimazione di pagamento.

Nel caso in esame il Giudice ha dovuto decidere circa l'opposizione sul diniego espresso formato dal Concessionario nei confronti dell'istanza di sgravio degli estratti di ruolo avanzata dal contribuente, che lamentava la mancata conoscenza delle cartelle di pagamento.

La decisione, attesa la prova fornita in giudizio dal Concessionario in ordine alla corretta notifica delle cartelle di pagamento, ha dato conto delle differenti modalità di risoluzione della controversia in base al momento in cui era da ritenersi compiuta la prescrizione.

Infatti, in presenza dell'art. 12, comma 4-bis del d.P.R. 602/1973, laddove la prescrizione del credito sia intervenuta prima della notifica della cartella, non è possibile alcuna rimessione in termini del contribuente/ricorrente, che doveva opporre tempestivamente la cartella di pagamento invocando il vizio mentre, laddove la prescrizione del credito sia intervenuta dopo la notifica della cartella, il vaglio del Giudice può riguardare l'ammissibilità del ricorso nei confronti del diniego espresso soltanto in presenza di ragioni di interesse generale in grado di legittimare la preventiva proposizione dell'istanza di annullamento in autotutela.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 12, comma 4-bis, d.P.R. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 8398/2013; n. 5369/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 3532/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario – Imposta regionale benzina autotrazione – Natura erariale prelievo – Sussiste – Incasso Regione Lazio – Non rileva - Legittimazione passiva esclusiva – Agenzia Dogane Monopoli – Sussiste - Contribuente/ricorrente – Domanda rimborso – Notifica Regione Lazio – Agenzia Dogane Monopoli – Mera comunicazione conoscenza – Non rileva – Giudizio primo grado – Contribuente/ricorrente - Notifica ricorso introduttivo – Unico resistente - Regione Lazio – Difetto legittimazione passiva – Mancata contestazione – Non rileva – Decisione causa merito – Accoglimento ricorso introduttivo - Formazione giudicato implicito – Esclusione – Rilevabilità ufficio – Sussiste - Giudizio secondo grado – Parte appellante - Regione Lazio – Difetto legittimazione passiva – Preclusione introduzione contestazione – Esclusione – Inammissibilità ricorso introduttivo – Sussiste - Accoglimento ricorso appello – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il diniego all'istanza di rimborso dell'imposta regionale di benzina per autotrazione, ancorché comunicata solo informalmente all'Agenzia delle Dogane e Monopoli, non può essere opposto dal contribuente solo nei confronti della Regione Lazio. Infatti, trattandosi di prelievo avente natura erariale, sussiste sempre la legittimazione passiva esclusiva dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli e ancorché la Regione Lazio convenuta nel giudizio tributario non abbia fatto rilevare il proprio difetto di legittimazione passiva in sede di costituzione, è comunque legittimata ad introdurre ugualmente il vizio in grado di appello poiché esso è sempre rilevabile d'ufficio e neppure l'accoglimento nel merito della causa in primo grado non determina sul punto la formazione di alcun giudicato implicito e consente così al Giudice del gravame di dichiarare l'inammissibilità del ricorso introduttivo originariamente depositato.

COMMENTO

Nelle controversie riguardanti l'imposta regionale di benzina per autotrazione, che ha natura erariale, la parte legittimata a resistere in giudizio è sempre l'Agenzia delle Dogane e Monopoli anche se il diniego all'istanza di rimborso è stato formato e notificato al contribuente/richiedente dalla Regione che l'ha incassata.

Nel caso specifico il Giudice di secondo grado ha correttamente dichiarato l'inammissibilità del ricorso introduttivo originariamente notificato dal contribuente soltanto alla Regione Lazio per assenza di giudicato implicito. Infatti il Giudice di primo grado, che ha accolto il ricorso, ha accertato la legittimazione meramente processuale della Regione Lazio ma non anche la *legitimatio ad causam* quale condizione dell'azione ovvero non ha individuato la giusta parte

che agisce nella controversia o nella medesima viene evocata, cioè la parte in senso sostanziale in relazione al "rapporto controverso".

Il Giudice di primo grado non ha svolto poi alcun accertamento nel merito e dunque sul punto non si è formato un giudicato interno e neppure può ritenersi formato il giudicato implicito, essendo stata necessaria a tal fine una pronuncia esplicita o espressa sulla predetta questione. Si veda sul punto anche la Cassazione, SS.UU. 26019/2008.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 37 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 7925/2019; n. 12936/2024; n. 17989/2024; n. 18001/2024; n. 6618/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3538/2025, depositata il 03/06/2025 – Pres. e Rel. Fortunato.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Notifica ricorso introduttivo – Successivo tempestivo deposito – Ente locale – Sistema SIGIT – Iniziale impedito accesso – Costituzione giudizio – Mancato deposito – Rileva – Acceso piattaforma SIGIT – Successiva perdurante preclusione – Rileva - Fermo immagine schermata – Produzione giudizio – Violazione diritto difesa – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Sussiste - Contraddittorio processuale – Regolare costituzione – Esclusione – Giudice tributario – Annullamento sentenza primo grado – Rileva – Rimessione atti primo grado – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Giudice di secondo grado deve annullare la sentenza e rimettere gli atti al Giudice di primo grado se l'ente locale appellante contesta di non avere potuto tempestivamente depositare la propria costituzione in giudizio a seguito dell'iniziale impedito accesso al sistema SIGIT provando poi, attraverso la produzione in giudizio del fermo immagine della schermata, il perdurare della predetta preclusione. In tal caso si perfeziona infatti la mancata regolare costituzione del contraddittorio processuale e la conseguente violazione del diritto di difesa.

COMMENTO

Il malfunzionamento del Sistema di Informazione Giustizia Tributaria (SIGIT) configura la violazione del diritto di difesa quando impedisce di compiere atti processuali essenziali nel rispetto dei termini previsti. La "rimessione in termini" da parte del Giudice tributario in caso di indisponibilità del sistema opera previa la pubblicazione di avvisi sul portale della Giustizia Tributaria e appositi decreti.

In aggiunta al problema che può manifestarsi sul server centrale del SIGIT può manifestarsi il malfunzionamento di una Corte di Giustizia Tributaria per eventi di carattere eccezionale, non necessariamente di natura informatica (si pensi ad un'interruzione temporanea di luce), che possono determinare la chiusura improvvisa dell'Ufficio.

Anche in questo caso il mancato funzionamento dell'attività della Corte deve essere accertato con apposito decreto direttoriale in base al d.l. 21 giugno 1961, n. 498 e dichiarato poi previa pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto di mancato funzionamento.

Ciò consente, nei dieci giorni successivi alla pubblicazione, la rimessione in termini della parte processuale che non ha potuto provvedere tempestivamente agli adempimenti di legge e in tal senso si esprime pure la circolare n. 1/D del 4 luglio 2019 emanata dal MEF.

In entrambi i casi (sia che il malfunzionamento riguardi l'indisponibilità del server centrale oppure quello dell'attività della singola Corte), ai fini di legittimare la richiesta di rimessione in termini, è consigliabile l'invio degli atti o documenti che devono essere depositati alla PEC della Corte di riferimento, con la precisazione che ciò avviene con l'intento di ovviare al temporaneo blocco del sistema. In questo modo, perdurando il malfunzionamento, si riesce così a provare la tempestività dell'adempimento.

Si tenga infine presente che, l'invio degli atti alla PEC della Corte di riferimento potrebbe essere corredata dalla richiesta motivata al Presidente della stessa di autorizzare, in deroga alla previsione dell'art. 16-bis del d. lgs. 546/1992, il deposito con modalità cartacea in base all'art. 79, comma 2-quater del d.lgs. 546/1992.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 59, comma 1, lett. b), d. lgs. 546/1992.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 3551/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Fase endoprocedimentale – Nomina difensore assistenza – Elezione domicilio – Studio difensore – Ente impositore – Atto impositivo – Notifica PEC contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Omessa proposizione – Avviso presa carico – Contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Atto prodromico - Contestazione difetto notifica – Contestazione mancata conoscenza – Equivalenza casella PEC – Elezione domicilio eletto – Rileva – Esclusività domicilio eletto – Esclusione - Legittimità notifica PEC contribuente/ricorrente – Sussiste - Atto impositivo – Mancata conoscenza – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'ente impositore può notificare l'atto impositivo sulla PEC del contribuente/ricorrente anche se costui, durante lo svolgimento della fase procedimentale, elegge domicilio presso lo Studio professionale del difensore nominato dell'assistenza. Questo in quanto il possesso della PEC equivale sempre all'elezione di domicilio con conseguente legale conoscenza di tutto quanto attraverso di essa notificato e il perdurare della sua concorrente disponibilità anche laddove sia stato eletto domicilio presso altra PEC.

COMMENTO

In base all'ordinanza di Cassazione n. 25272 del 28 novembre 2014, la disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto Ufficio sempre informato delle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima lo stesso Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Si noti che, essendo tale disciplina posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, essa non ha l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio e pertanto la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio se viene seguita una procedura più garantista per il contribuente ovvero quella prevista dall'art. 143 c.p.c. mediante il deposito di copia dell'atto nella casa comunale, in esito a ricerche svolte nel comune del domicilio fiscale dell'ente, qualora non siano state comunicate le variazioni di indirizzo utili a consentire la notificazione.

Tuttavia, laddove vi sia stata, da parte del contribuente, una valida elezione di domicilio nel comune di domicilio fiscale, non residua, per l'Amministrazione, altra possibilità in sede di notificazione all'indirizzo del dichiarante.

La circostanza che il contribuente, nell'esercizio della facoltà prevista dall'articolo 60, primo comma, lettera d, del DPR 600/1973 (secondo cui: *“il domicilio eletto si trovi nel medesimo comune di domicilio fiscale, la notificazione degli atti impositivi va necessariamente eseguita dall'amministrazione finanziaria presso il domicilio eletto, rimanendo la possibilità della notifica ex articolo 140 del codice di procedura civile, relegata al solo caso in cui le relative condizioni si realizzano con riguardo a questo”*) impone obbligatoriamente all'Amministrazione la notificazione al domicilio eletto risultando, di conseguenza invalida la notificazione dell'atto impositivo eseguita in luogo diverso dal domicilio eletto.

Nel caso oggetto della presente pronuncia il Giudice, nonostante l'elezione di domicilio eletto presso il Professionista fatta dalla contribuente durante lo svolgimento della fase procedimentale, ha riconosciuto la legittimità della notifica dell'Amministrazione sulla sua PEC ritenendo l'equivalenza al domicilio eletto come ricavabile dal Codice dell'Amministrazione Digitale di cui al d. lgs. 82/2005.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 34450/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3557/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Processo tributario – Giudicato anni 2009-2011 Imu – Soggetto contribuente – Imu anni successivi – Fatti rilevanza pluriennale – Rileva – Identità rapporto giuridico – Rileva – Giudizio anni successivi – Finalità differenti primo giudizio – Non rileva – Giudice tributario adito – Preclusione riesame – Sussiste – Efficacia espansiva giudicato – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudicato formatosi con riferimento alla causa intentata dal contribuente per l'Imu degli anni 2009-2011 preclude al Giudice tributario adito per l'Imu degli anni successivi il riesame nel merito. Questo in quanto, anche se il giudizio avviato successivamente ha finalità differenti, l'efficacia espansiva del giudicato sugli anni successivi opera laddove i fatti in esame, persistendo l'identità del rapporto giuridico, abbiano rilevanza pluriennale.

COMMENTO

Il tema dell'efficacia espansiva del giudicato tributario fa leva sull'applicabilità dell'art. 2909 c.c. ed è incentrato, nell'evoluzione dottrina e giurisprudenziale, sull'efficacia della sentenza per la quale si è formato il giudicato per l'obbligazione del periodo oggetto di giudizio oppure per i periodi d'imposta successivi.

La conclusione unanime circa l'applicabilità dell'art. 2909 c.c. al processo tributario è stata costruita dalla dottrina attraverso la verifica del parallelismo con il processo amministrativo, nel quale l'efficacia preclusiva del giudicato esterno è stata condizionata dalla centralità riconosciuta all'atto.

L'orientamento giurisprudenziale prevalente di Cassazione si rifà invece alla sentenza a Sezioni Unite n. 13916 del 2006, che ha recentemente trovato riscontro nelle sentenze n. 25518/2019 e n. 31084/2019. Infatti i Giudici, nel ribadire il principio dell'efficacia esterna del giudicato tributario nel caso della n. 31084/2019 ne ammettono l'operatività mentre nella n. 25518/2019 la escludono proprio mettendo in risalto il carattere permanente (o no) delle fattispecie oggetto di giudizio.

Il Giudice tributario è dunque tenuto ad applicare il giudicato esterno salvo il caso in cui l'oggetto della precedente pronuncia resasi definitiva, siano qualificazioni giuridiche per cui sussiste la necessità di una verifica continua in ciascun periodo d'imposta.

La sentenza di Cassazione n. 25518/2019 ha ritenuto, ad esempio, non applicabile il giudicato formatosi con riguardo all'accertamento della natura edificatoria (o meno) di un terreno ben potendo trattarsi di fattispecie per cui si rende necessaria l'indagine sull'esistenza degli elementi costitutivi di fatto, che possono essere mutevoli nel tempo. In questo caso, secondo i Giudici di legittimità, l'identità della fattispecie trattata involgente diversi periodi d'imposta, non determina l'operatività del giudicato esterno poiché non è ipotizzabile lo stato di permanente inedificabilità dell'area ed è al contempo necessaria la verifica che il presupposto di inedificabilità non sia mutato nel tempo.

Nel caso oggetto della presente pronuncia il Giudice ha correttamente riconosciuto l'efficacia espansiva del giudicato formatosi per gli anni d'imposta 2009-2011 dichiarando di non

doversi pronunciare sull'Imu dovuta per l'anno 2015 e ritenendo già accertato e risolto (in assenza di prova contraria) il medesimo punto di diritto, ovvero il legittimo assoggettamento all'imposta dell'appellante Congregazione ecclesiastica per mancato svolgimento in via esclusiva nell'immobile interessato di attività di culto e comunque persistendo al proprio interno l'esercizio in regime commerciale lucrativo dell'attività di casa di cura.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 13916/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 3585/2025, depositata il 04/06/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Trattazione distanza – Notifica istanza – Successivo deposito – Giudice tributario – Collegamento da remoto – Mancata effettuazione – Rito camerale partecipato – Principio pubblicità udienza – Carattere assoluto – Esclusione - Necessità rapida trattazione – Facoltà deroga – Sussiste – Violazione diritto difesa – Esclusione – Nullità sentenza – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non c'è violazione del diritto di difesa e dunque non è nulla la sentenza emessa dal Giudice tributario anche quando, nonostante l'istanza notificata e poi depositata dal contribuente/ricorrente, non sia stato consentito il collegamento da remoto. Questo in quanto il rito camerale partecipato svolto nel rispetto del principio di pubblicità dell'udienza non ha carattere assoluto e può essere derogato laddove emerga la necessità di una rapida trattazione.

COMMENTO

L'irregolare costituzione del contraddittorio processuale e la conseguente lesione del diritto di difesa dovuti alla trattazione della controversia con rito camerale nonostante la richiesta di discussione in pubblica udienza è stata trattata in camera difforme da parte della giurisprudenza.

Secondo una prima corrente giurisprudenziale confermata dalla sentenza di Cassazione n. 28100/2023 e riferibile sia al primo che al secondo grado di giudizio, la fattispecie in grado di integrare la violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4 del c.p.c. per *error in procedendo* determina l'automatica nullità della sentenza per evidente impedito esercizio del diritto di difesa del difensore costituito.

In base alla seconda corrente giurisprudenziale, ribadita dalla sentenza di Cassazione n. 10574/2024 riguardante una fattispecie occorsa nel secondo grado di giudizio, la lesione del diritto di difesa conseguente alla mancata convocazione della pubblica udienza in grado di appello non è in grado, ex se, di configurare la lesione del diritto di difesa se non emergono elementi in base ai quali la mancata discussione orale abbia effettivamente recato danno alla parte che non è stata in grado di esporre la propria difesa.

Questo in quanto, in base a tale tesi, la discussione della controversia nel giudizio di appello svolge la funzione di illustrare posizioni già assunte e tesi già espresse nel precedente grado di giudizio.

Si noti che la Cassazione, con ordinanza n. 24904/2023 ha statuito che la mancata celebrazione della pubblica udienza mediante collegamento audiovisivo, a causa di problemi di collegamento, di uno dei componenti del Collegio giudicante, determina la sospensione obbligatoria dell'udienza e anche l'eventuale rinvio se non è possibile il ripristino del collegamento.

Infine si noti che l'attuale formulazione dell'art. 34-bis del d.lgs. 546/1992 consente la trattazione in pubblica udienza a distanza anche da parte di una sola delle parti costituite nel processo tributario.

Riferimenti normativi: art. 59, comma 1, lett. b), d. lgs. 546/1992; art. 34-bis, d. lgs. 546/1992.
Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, n. 73/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 3814/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Catania, Rel. Catania.

Processo tributario – Contraddittorio endoprocedimentale – Necessità della prova di resistenza – Crediti d'imposta – Compensazioni indebite tra soggetti passivi distinti.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha respinto l'appello della società contribuente, confermando la legittimità dell'atto impositivo emesso a seguito di indebite compensazioni di crediti d'imposta. La Corte ha ribadito che l'omissione del contraddittorio endoprocedimentale non comporta automaticamente la nullità dell'accertamento, gravando sul contribuente l'onere di dimostrare, tramite la *prova di resistenza*, che il confronto con l'Amministrazione avrebbe potuto condurre a un diverso esito. È stato inoltre accertato che le compensazioni erano illegittime, poiché l'art. 17 del d.lgs. 241/1997 consente tale operazione solo in presenza di crediti maturati dal medesimo soggetto passivo, mentre l'accollante non può compensare debiti altrui con propri crediti. La Corte ha infine rilevato la natura inesistente del credito Iva utilizzato, riconducibile a una società "cartiera", confermando anche l'applicazione delle sanzioni e condannando la società alle spese di giudizio, liquidate in € 8.000.

COMMENTO

La decisione si inserisce nel solco di un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato in materia di contraddittorio endoprocedimentale e di compensazioni indebite. In linea con quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza *Kamino International Logistics*, C-129/13) e dalla Corte di Cassazione (tra le altre, Cass. n. 701/2019), la Corte ribadisce che la violazione del diritto al contraddittorio non comporta *ipso iure* l'invalidità dell'atto, salvo che il contribuente dimostri concretamente che la partecipazione procedimentale avrebbe potuto incidere sull'esito dell'accertamento — la cosiddetta prova di resistenza.

Sotto il profilo sostanziale, la pronuncia si fonda sull'interpretazione rigorosa dell'art. 17 del d.lgs. 241/1997, che ammette la compensazione solo tra debiti e crediti appartenenti al medesimo soggetto passivo, escludendo quindi l'operatività dell'istituto in ipotesi di accolli tributari tra soggetti distinti. La Corte richiama altresì la Risoluzione n. 140/E del 2017 dell'Agenzia delle Entrate, che chiarisce la non sanzionabilità dei pagamenti effettuati prima della sua pubblicazione solo se fondati su crediti effettivamente esistenti e utilizzabili, confermando invece la recuperabilità dell'imposta e delle sanzioni in caso di crediti inesistenti.

La sentenza, quindi, ribadisce i principi di stretta personalità del credito tributario e di tassatività delle ipotesi di compensazione, rafforzando la tutela dell'interesse erariale e la coerenza con la ratio restrittiva della disciplina in materia di crediti d'imposta.

Pietro Selicato

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997, art. 17.

Riferimenti giurisprudenziali: ECJ, Kamino International Logistics, C-129/13; Corte di Cassazione, n. 701/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3831/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Processo tributario – Avviso di trattazione – Contraddittorio - Nullità.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) ha impugnato una sentenza che aveva accolto il ricorso di BNL S.p.A. contro una cartella di pagamento relativa al contributo per il funzionamento dell'AGCM per l'anno 2020. Il tribunale di primo grado aveva ritenuto che BNL, controllata da BNP Paribas, non fosse tenuta al pagamento, poiché il contributo era già stato versato dalla capogruppo francese, e che la richiesta violasse i principi europei di non discriminazione e libertà di stabilimento. L'AGCM ha eccepito la violazione del principio del contraddittorio, per omessa comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza di cui all'art. 31, d.lgs. n. 546 del 1992. La Corte ha accolto questa eccezione, rilevando che l'omessa comunicazione ha leso il diritto di difesa dell'AGCM.

La sentenza di primo grado è stata dichiarata nulla e il procedimento è stato rinviato al primo grado per un nuovo giudizio. Le spese legali sono state compensate.

COMMENTO

La pronuncia in esame si inserisce nel solco della giurisprudenza consolidata in materia di garanzie processuali nel contenzioso tributario, riaffermando con chiarezza il valore fondamentale del principio del contraddittorio. La Corte ha dichiarato la nullità della sentenza di primo grado per omessa comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza, impedendo di fatto all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) di esercitare pienamente il proprio diritto di difesa.

La decisione si fonda su un orientamento costante della Corte di Cassazione, secondo cui la mancata comunicazione dell'udienza almeno trenta giorni prima costituisce una violazione insanabile, tale da determinare la nullità della sentenza comunque pronunciata. In tal senso, la Corte ha correttamente valorizzato il profilo procedurale rispetto a quello sostanziale, rinviando la causa al giudice di primo grado per un nuovo esame.

È inoltre rilevante il riferimento al giudicato esterno invocato da BNL S.p.A., relativo al contributo dell'anno precedente, che potrebbe assumere rilievo nel prosieguo del giudizio. Tuttavia, la Corte ha scelto di non pronunciarsi nel merito, limitandosi a una valutazione in rito.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, n. 14874/2021; n. 18279/18; n. 1786/16; n. 11487/13.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 3896/2025, depositata il 19/06/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario – Impugnazione dell'intimazione di pagamento per difetto di notifica delle cartelle presupposte – Divieto di nova in appello – Produzione in appello delle relate attestanti la notifica delle cartelle - Compete per i giudizi instaurati primq dell'entrata in vigore del d.lgs. 220/23.

SINTESI DELLA SENTENZA

A seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 36 del 27 marzo 2025, il divieto di produrre nuovi documenti in appello previsto dal novellato art. 58 del d.lgs. 546/1992 non si applica ai giudizi instaurati prima del 4 gennaio 2024, data di entrata in vigore del d.lgs n. 220/2023.

Nel caso di specie, è stata dunque ritenuta legittima la produzione in appello della documentazione relativa alla notifica delle cartelle presupposte all'intimazione di pagamento. La mancata impugnazione nei termini delle cartelle ritualmente notificate comporta la definitività della pretesa tributaria e preclude la possibilità di dedurre vizi delle stesse in sede di impugnazione dell'intimazione di pagamento (Cass., S.U., n. 23397/2016).

COMMENTO

L'art. 58 d.lgs. 546/92, come modificato dal d.lgs. 220/2023 in attuazione della legge delega n. 111/2023, ha introdotto una significativa restrizione al regime probatorio in appello, stabilendo, al primo comma, il divieto di nuovi mezzi di prova e di produzione di documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili o che la parte dimostri l'impossibilità di produrli in primo grado per causa non imputabile. Il terzo comma ha poi previsto un divieto assoluto di deposito in appello delle deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, nonché delle notifiche dell'atto impugnato e di quello presupposto.

Con la sentenza n. 36 del 27 marzo 2025, la Corte costituzionale ha dichiarato parzialmente illegittimo l'art. 58, co. 3, nella parte in cui estendeva il divieto anche al deposito delle deleghe, delle procure e degli atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, ritenendo invece conforme a Costituzione la preclusione relativa alle notifiche degli atti impositivi e prodromici.

La Consulta ha inoltre affrontato la questione del regime transitorio, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, co. 2, del d.lgs. n. 220/2023 nella parte in cui applicava la nuova disciplina anche ai giudizi d'appello già pendenti, anziché ai soli giudizi instaurati successivamente alla sua entrata in vigore. È stato così riaffermato il principio secondo cui la successione di leggi processuali nel tempo non può comprimere situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, in ossequio al principio di legittimo affidamento.

Applicando tali principi, per i giudizi instaurati anteriormente al 4 gennaio 2024, è ammissibile la produzione in appello da parte dell'Agente della riscossione della notifica della cartella di pagamento presupposta all'intimazione impugnata. Da ciò discende che la mancata impugnazione nei termini delle cartelle regolarmente notificate produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità dei relativi crediti tributari (Cass., S.U., n. 23397/2016) e la preclusione a dedurre vizi delle stesse in sede di impugnazione dell'intimazione. L'intimazione di pagamento resta pertanto sindacabile soltanto per vizi propri e non per censure riferite agli atti impositivi presupposti (Cass., ord. nn. 23346/2024).

Alice Gargagli

Riferimenti normativi: art. 58 d.lgs. 546/1992; art. 4, co. 2, del d.lgs. n. 220/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 36/2025; Corte di Cassazione: nn. 23397/2016; 23346/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n.3943/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario - Contraddittorio endoprocedimentale – Irpef – Irap .Elusione fiscale per operazione di riorganizzazione societaria –Art. 37 bis, comma 4, dPR 600/73 – Mancato invito al contraddittorio – Nullità dell'atto – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con riguardo alle operazioni di riorganizzazione societaria, l'art. 37 – bis del dPR 600/1973 disciplinava le operazioni elusive, imponendo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di notificare al contribuente un avviso con cui si contestava l'elusività di un determinato comportamento, riconducendolo a uno degli schemi previsti dalla norma. Tale previsione era accompagnata da una peculiare procedura per cui l'Ente impositore aveva l'onere di fissare il contraddittorio preventivo con il contribuente.

Nel caso di specie, la Società contribuente contestava il mancato invito da parte dell'Amministrazione finanziaria all'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, impugnando in primo grado gli avvisi di accertamento notificati ai fini Ires e Irap.

A seguito del ricorso in Cassazione, proposto in via principale dall'Amministrazione finanziaria e in via incidentale dalla Società contribuente, la Corte accoglieva entrambi i ricorsi, rimettendo ai Giudici della Corte di Giustizia di II grado del Lazio, la pronuncia nel merito, ritenendo prioritaria la questione sull'omessa attivazione da parte dell'Agenzia del contraddittorio di cui all' art. 37 – bis, comma 4, del dPR 600 / 1973.

Nel giudizio di riassunzione la Corte, pronunciandosi nel merito, ribadisce altresì il principio di autonomia dei singoli periodi di imposta, non trovando accoglimento la tesi dell'Amministrazione finanziaria per cui non risultava necessario attivare il contraddittorio endoprocedimentale in quanto già instaurato per i periodi di imposta precedenti quello oggetto di accertamento.

COMMENTO

La motivazione della sentenza in commento conclude per l'accoglimento delle conclusioni della Società contribuente, statuendo l'illegittimità degli avvisi di accertamento per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, ai sensi dell'art. 37 – bis del dPR 600/1973. L'articolo in commento disciplinava gli strumenti con cui l'Ente impositore poteva contrastare i fenomeni di elusione fiscale, ossia l'adozione da parte del contribuente di operazioni formalmente lecite, ma prive di valide ragioni economiche, al solo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali. In tale contesto, il Legislatore aveva previsto un meccanismo di contraddittorio preventivo, finalizzato a garantire il diritto di difesa del contribuente prima dell'adozione dell'atto impositivo. La *ratio* di tale previsione normativa era quella di rafforzare il principio di buona amministrazione; tutelare il diritto di difesa del contribuente, di cui all'art. 24 Cost. ed infine assicurare il rispetto del principio di collaborazione e leale cooperazione tra fisco e contribuente. I giudici di legittimità, con orientamento costante, hanno ritenuto che in materia di elusione fiscale, l'ampia discrezionalità dell'amministrazione finanziaria impone un rafforzamento delle garanzie difensive: da qui l'obbligo del contraddittorio preventivo come elemento costitutivo della validità dell'atto.

Sul punto, difatti, i Giudici del procedimento di riassunzione, richiamano una recente sentenza degli Ermellini, con la quale si statuisce che l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo è insita nella necessità di mettere il contribuente nelle condizioni di potersi difendere sin dal primo momento, in un'ottica di leale collaborazione che possa permettere, in primis all'Ufficio, di vagliare anche le ragioni del contribuente di modo da considerare la reale infondatezza di rilievi impositivi, ed evitare il sorgere di una controversia in sede giudiziale (Cass. Civ. Ordinanza n. 287 / 2025).

La questione discussa in questa sede era stata affrontata anche dalla Corte Costituzionale, la quale con sentenza n. 47 / 2023 ha affermato che il procedimento rafforzato di cui al dPR 600 / 1973, non determina disparità irragionevoli, in quanto giustificato dalla peculiarità dell'accertamento antielusivo, con la naturale conseguenza di declaratoria di nullità dell'atto che violi tale principio. La Consulta ha dunque confermato il carattere di necessità del contraddittorio preventivo, statuendo che lo stesso deve possedere un contenuto pieno ed effettivo, costituendo l'espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e di buona fede tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, di cui all' art. 97 Cost.

Vale la pena sottolineare come il principio del contraddittorio preventivo che, come si è avuto modo di appurare in questa sede, è sempre stato ritenuto di primaria importanza dalla Giurisprudenza di legittimità, e finanche dalla Corte Costituzionale, ha recentemente trovato approdo anche nella normativa; difatti tale orientamento è stato recentemente recepito dapprima dalla Legge Delega per la riforma fiscale, con l'art. 17, comma 1, lett. b), legge 111 / 2023 e, successivamente, con l'introduzione dell' art. 6 bis dello Statuto del contribuente, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. e), d.lgs 219 / 2023.

Nel giudizio oggetto della presente disamina i Giudici hanno ritenuto non condivisibile la difesa dell'Amministrazione finanziaria, la quale puntava a estendere l'efficacia del contraddittorio endoprocedimentale, già instaurato per i periodi di imposta 2006 e 2007,

anche al successivo periodo d'imposta 2008, seppur in assenza di un preventivo invito notificato al contribuente. Il collegio giudicante ha, quindi, concluso per il rigetto delle doglianze dell'Agenzia delle Entrate in ragione del principio di autonomia dei periodi d'imposta, di cui all'art. 76 dPR 917 / 1986, che, come da granitica giurisprudenza formatasi sul tema (*ex multis* Cass. Civ. 24880 / 2022), comporta l'esigenza di un autonomo accertamento in relazione a ciascun periodo di imposta del *quantum* dovuto.

Pertanto, nel caso in esame, la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, di cui all'art. 37 bis del DPR 600 / 1973, ha comportato l'annullamento degli avvisi di accertamento, con rigetto dell'atto di appello originariamente presentato dall'Agenzia delle Entrate.

Alessandra Savini

Riferimenti normativi: art. 37 – bis dPR 600 / 1973; art 76 dPR 917 / 1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: ord. nn. 47 / 2023; Corte di Cassazione: nn. 287 /2025; 24880 / 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 3950/2025, depositata il 23/06/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Processo tributario - Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario – Art. 21-bis, d.lgs. 74/2000 – Assoluzione perché il fatto non costituisce reato – Irrilevanza – Iva – Omessa dichiarazione – Principio di neutralità – La prova dei requisiti sostanziali grava sul contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'art. 21-bis, d.lgs. 74/2000 prevede che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata a seguito di dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali, con le formule “perché il fatto non sussiste” o “perché l'imputato non lo ha commesso”, ha efficacia di giudicato nel processo tributario in ogni stato e grado, quanto ai medesimi fatti materiali.

Non vi è un espresso richiamo normativo alla diversa ipotesi di assoluzione penale “perché il fatto non costituisce reato”, prevista comunque dall'art. 530 comma 1 c.p.p., nel caso di specie pronunciata nei confronti del legale rappresentante della società ricorrente.

Pertanto, la Corte ha respinto l'eccezione sollevata dall'appellante sull'illegittimità dell'atto impositivo ritenendo irrilevante, per il giudizio tributario, l'avvenuta assoluzione penale.

Sul diritto alla detrazione dell'IVA, la Corte osserva che questo non nasce dalla presentazione della dichiarazione, ma è la naturale conseguenza del meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto, disciplinato dagli articoli 19 e seguenti del dPR 633/1972.

Di conseguenza, anche in caso di omessa dichiarazione, come nel caso di specie, il contribuente può far valere il diritto alla detrazione, ma solo se è in grado di fornire una prova analitica del credito, dimostrando il rispetto dei requisiti sostanziali del diritto, tra cui la tenuta di una contabilità almeno minima. Sul punto, la Corte richiama la giurisprudenza della Cassazione (sentenze n. 8127/2025 e n. 18642/2023), sottolineando che la prova deve essere concreta e documentata, non potendosi basare su presunzioni generiche.

Nel caso specifico, la società appellante ha sostenuto di non aver potuto produrre la documentazione necessaria perché sottoposta a sequestro penale; tuttavia, la Corte ha ritenuto questa giustificazione non sufficiente, affermando che la società avrebbe potuto richiedere all'autorità giudiziaria il rilascio della documentazione al solo fine di presentarla all'Amministrazione finanziaria.

COMMENTO

L'art. 1, co. 1, lett. m), d. lgs. 87/2024, in attuazione della Legge delega per la Riforma fiscale 2024, ha introdotto l'art. 21-bis, d. lgs. 74/2000 sull'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario.

La norma in esame stabilisce che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata a seguito di dibattimento, produce effetti vincolanti nel processo tributario, a condizione che il giudice penale abbia accertato, con valutazione piena del merito, che il fatto non sussiste oppure che l'imputato non lo ha commesso.

In tale ipotesi, in presenza dei medesimi soggetti coinvolti e degli stessi fatti oggetto di accertamento in ambo le sedi contenziose, la sentenza penale acquisisce efficacia di giudicato anche nel processo tributario.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito i limiti di applicazione della novità normativa.

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 23570/2024 e Sentenza n. 1021/2025 ne ha riconosciuto l'immediata operatività anche con riferimento a sentenze penali irrevocabili pronunciate anteriormente alla sua entrata in vigore.

In una successiva pronuncia la Suprema Corte (Sent. n. 3800/2025) ha affermato che la sentenza di assoluzione pronunciata con le formule "perché il fatto non sussiste" o "perché l'imputato non lo ha commesso", vincola il giudice tributario esclusivamente in relazione all'irrogazione della sanzione amministrativa, mentre in ordine all'accertamento dell'imposta essa assume valore meramente probatorio. In base a tale interpretazione, la riforma fiscale avrebbe mantenuto inalterato lo schema del doppio binario, essendo finalizzata unicamente ad adeguare il sistema sanzionatorio penale-tributario al principio del *ne bis in idem*.

Questo principio ha suscitato ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale tant'è che con Ordinanza n. 5714/2025 la questione è stata rimessa alla Sezione Unite, anche con riguardo all'estensione dell'efficacia del giudicato penale al giudizio tributario nei casi di carenza di prove, ai sensi dell'art. 530 co. 2 c.p.p.

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che l'assoluzione del legale rappresentante nel processo penale non potesse automaticamente estendersi al giudizio tributario, in quanto fondata sulla formula "il fatto non costituisce reato". Tale pronuncia, infatti, non comporta un accertamento vincolante sull'irrelevanza del fatto sotto il profilo tributario, né consente al giudice tributario di escludere con certezza la sussistenza di una violazione fiscale, non garantendo che la punibilità penale possa coincidere con la non rilevanza del fatto ai fini sanzionatori tributari.

Con riguardo, invece, al tema del diritto alla detrazione IVA, la Corte ha ribadito un principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità (da ultimo Sent. nn. 8127/2025 e 18642/2023): tale diritto non nasce con la presentazione della dichiarazione ma è immanente nel meccanismo sostanziale dell'imposta, pur restando onere del contribuente fornire la prova "analitica" dell'esistenza del credito Iva e rispettare il termine biennale di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972. Tale onere probatorio deve essere assolto mediante *"l'esibizione dei registri Iva e delle relative liquidazioni, delle fatture e di ogni altra documentazione utile"* (Cass. Sent. n. 8127/2025).

Questo orientamento, d'altronde, è conforme al seguente principio di diritto enunciato dalla Sezione Unite nella Sent. del 08/09/2016 n. 17757: *"La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili"*.

In altri termini, diviene preminente il principio di neutralità dell'Iva come elaborato dalla Corte di Giustizia Europea (tra le altre, C-590/13 Idexx Laboratories Italia, C-95/07 Ecotrade, C-

146/05 Collee, C-438/09 Dankowski, C-284/11 EMS-Bulgaria Transport), secondo cui gli obblighi formali, come la presentazione della dichiarazione, non possono prevalere sui requisiti sostanziali del diritto alla detrazione.

Giulia Di Gregorio
Gianluca D'Andrea

Riferimenti normativi: d. lgs. 87/2024, d. lgs. 74/2000, d.P.R. n. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sent. nn. 1021/2025; 3800/2025; 23570/2024; 5714/2025; 8127/2025; 18642/2023; 17757/2016;

Corte di giustizia dell'Unione Europea: C-590/13 Idexx Laboratories Italia; C-95/07 Ecotrade; C-146/05 Collee; C-438/09 Dankowski; C-284/11 EMS-Bulgaria Transport.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4198/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Processo tributario – Difetto di rappresentanza processuale – Inammissibilità del ricorso in primo grado – Obbligo del giudice di assegnare termine per la regolarizzazione – Vizio del contraddittorio – Rimessione al giudice di primo grado.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso in esame, la società contribuente ha proposto appello avverso la sentenza di primo grado, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso avverso un avviso di accertamento in materia di contributo di soggiorno per carenza di legittimazione del rappresentante legale, senza che fosse assegnato un termine per la regolarizzazione della procura alle liti.

La Corte di secondo grado ha accolto il gravame della contribuente, avendo ritenuto violato il principio del contraddittorio, in quanto, in forza dell'art. 182 c.p.c., il giudice, rilevato un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione che determina la nullità della procura al difensore, era tenuto ad assegnare un termine per consentire alla società di procedere alla sanatoria. Pertanto, accertato il predetto vizio processuale, è stata disposta la rimessione al giudice di primo grado per la rinnovazione del giudizio e per la liquidazione delle spese del presente grado.

COMMENTO

La Corte ha correttamente rilevato l'erroneità della sentenza impugnata per violazione del principio del contraddittorio e, più in generale, dell'effettività del diritto di difesa, considerato che la declaratoria di inammissibilità del ricorso è idonea a provocare la cristallizzazione dell'atto impositivo impugnato.

Invero, il primo giudice, rilevando un vizio di rappresentanza processuale – nella specie, la mancata indicazione del nominativo del legale rappresentante della società ricorrente e l'impossibilità di identificarne l'identità dalla firma apposta in calce al mandato – avrebbe dovuto assegnare un termine per la regolarizzazione della procura alle liti, in ossequio al disposto di cui all'art. 182 c.p.c.

La giurisprudenza di legittimità è, infatti, costante nell'affermare che, a seguito delle modifiche introdotte con la l. n. 69/2009, una volta che il giudice abbia promosso la regolarizzazione del difetto di rappresentanza, da realizzarsi mediante rilascio delle necessarie autorizzazioni o di nuova procura o rinnovazione della medesima nel termine perentorio fissato dal giudice, la sanatoria produce effetti *ex tunc*.

Nel caso di specie, non avendo il giudice di primo grado stimolato la predetta regolarizzazione, il giudizio è risultato viziato *ab origine* giustificando, ai sensi dell'art. 59, lett. b), d.lgs. n. 546/92, la rimessione degli atti al giudice di primo grado per la rinnovazione del contraddittorio.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 182 c.p.c.; art. 59, lett. b), d.lgs. 546/92.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4503/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Avviso di presa in carico – Non impugnabilità – Art. 19 d.lgs. n. 546/1992 - Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione in commento ha ad oggetto l'impugnabilità o meno dell'avviso di presa in carico, che assurge ad atto con cui il concessionario della riscossione comunica al contribuente di aver ricevuto in carico le somme dell'accertamento ormai definitivo ed esecutivo, emesso dall'Agenzia delle entrate.

La Corte, nonostante rilevante giurisprudenza si sia espressa in modo difforme, ha ritenuto la presa in carico- non rientrando nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 -, non impugnabile, non avendo capacità di incisione unilaterale sui profili sostanziali, nè involgendo lesioni agli aspetti processuali, comportando limitazioni all'azione.

COMMENTO

La società ricorrente presenta ricorso avverso la comunicazione di presa in carico del Concessionario per la riscossione relativa ad accertamento esecutivo; in primo grado il ricorso è stato respinto non potendosi nella specie ravvisare impedimento tale da non consentire la prosecuzione della normale attività amministrativa societaria.

Premesso che l'avviso di presa in carico è un atto con cui l'Agenzia Entrate-Riscossione notizia il contribuente di aver ricevuto in carico le somme dell'accertamento definitivo ed esecutivo emesso dall'Agenzia delle Entrate, si evidenzia che, al fine di semplificare la riscossione, è stato introdotto il c.d. Avviso di Accertamento Esecutivo (A.V.E.), laddove l'avviso di presa in carico sostituisce solo in parte la cartella di pagamento, perchè l'atto impositivo deve contenere all'origine anche l'intimazione ad adempiere entro il termine di 60 giorni dalla notifica effettuata, a cura dell'Agenzia delle entrate.

Tale procedura riveste natura carattere eccezionale, essendo la riscossione basata su un accertamento non definitivo, e che pertanto postula, ex art. 11, co. 3 d.P.R. n. 602/73, la sussistenza di un "fondato pericolo per la riscossione", dovendo pertanto indicarsi in cartella i presupposti giuridici e le ragioni di fatto per cui l'Amministrazione finanziaria ha fondato l'esistenza di un pericolo per la riscossione.

L'avviso di accertamento esecutivo sostituisce il ruolo, e quindi esclude la notificazione della cartella, che pur sempre dal ruolo scaturisce e dipende); e nel contempo, poichè contiene la richiesta di adempiere, funge da precetto, in vista dell'espropriazione forzata, contenuto che non può rinvenirsi nella comunicazione di presa in carico la cui valenza contestativa e sollecitatoria non è sufficiente a far assurgere alla categoria di autoritativa capacità di modifica unilaterale delle situazioni giuridiche soggettive sostanziali e processuali.

La presa in carico non incide in modo unilaterale sui profili sostanziali, nè involge lesioni agli aspetti processuali, comportando limitazioni all'azione; è quindi estraneo alla categoria degli atti autonomamente impugnabili, per cui consentirne la ricorribilità significa avallare la "retrodatazione" dell'interesse ad agire che da attuale diverrebbe eventuale.

La Corte - avallando i principi della giurisprudenza di legittimità secondo cui possono essere impugnati dinanzi al giudice tributario gli atti iscritti nell'elenco ex art 19 d.lgs. n. 546/1992, tutti gli atti amministrativi aventi natura provvedimento, che possono incidere autoritativamente sulle situazioni giuridiche soggettive dei contribuenti; non possono essere oggetto di ricorso gli atti privi di natura provvedimento, ancorchè emessi dall'Amministrazione finanziaria, da incaricati per la riscossione, salvo che costituiscano la prima comunicazione con cui si palesi esistente un atto tributario di natura provvedimento -, ha ritenuto la non impugnabilità dell'avviso in esame

Ciò posto, i giudici, attesa la non ricorribilità della presa in carico, hanno respinto l'appello della società contribuente, compensando le spese di lite.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 19 d. lgs n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 21254/2023; Cass. n. 5144/2023; CGT 2° gr Lazio, Sez 9, n. 4646/2025; CGT 2° gr. Lazio, Sez. 17, n. 1376/2025; CGT 1° gr. Ferrara n. 197/2022; (a favore dell'impugnabilità); CGT 2° gr. Campania n. 1730/2024; CGT 1° gr. Roma, n. 1759/2023; CGT 1° Siracusa n. 2994/2023; CGT 1° gr. Grosseto n. 61/2023; CTR Lazio n. 677/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 13 – Sentenza. n. 4508/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Ires - Art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 – Controllo automatizzato della dichiarazione – Espressione “omesso o carente versamento” - Motivazione insufficiente – Illegittimità - Sussiste

SINTESI DELLA SENTENZA

Il controllo formale della dichiarazione ex art. 36-bis d.P.R- n. 600/73 trova la sua ratio nella evidenza della incongruenza tra i dati dichiarati dal contribuente e l'adempimento delle obbligazioni che ne seguono.

Quando una cartella contiene, quale motivazione del recupero, la dicitura “omesso o carente versamento”, a fronte di una dichiarazione che non indica alcun debito d'imposta, tale circostanza non è giustificativa del recupero; nel caso sia eseguito un controllo automatizzato ed è richiesto un pagamento di imposta a fronte di un credito o una perdita dichiarati, i riferimenti scritti nella cartella non possono ritenersi sufficienti.

COMMENTO

In tema di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali emerge che la stessa deve essere sufficiente ex art. 111, comma 6, Cost., ossia deve consentire di capire le ragioni della decisione e del ragionamento seguito dal giudice che ha condotto alla decisione, essendo previsto il ricorso per cassazione in caso di “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio” (art. 360, n. 5, del c.p.c.).

La motivazione, quindi, è diretta alla persuasione, prospettando la soluzione più probabile attraverso un iter logico-argomentativo-deduttivo, che consiste nell'esposizione delle ragioni logico-giuridiche della decisione, nel rispetto dei canoni dell'ordine espositivo, della sufficienza e logicità.

Ciò posto, la Corte ha ritenuto che il controllo formale della dichiarazione ex artt. 36-bis d.P.R- n. 600/73 o 54-bis d.P.R. 63/72 (automatizzato e senza alcun “riscontro esterno” alla dichiarazione medesima) trova la sua ragion d'essere proprio nella evidenza della incongruenza tra i dati dichiarati dal contribuente e l'adempimento delle obbligazioni che ne seguono.

Nel caso specifico la cartella, quale motivazione del recupero, contiene l'espressione “omesso o carente versamento”, a fronte di una dichiarazione che non indica alcun debito d'imposta, e tale circostanza non fa comprendere le ragioni del recupero, per cui è di tutta evidenza che i riferimenti scritti nella cartella di pagamento non possono ritenersi sufficienti. Ed invero, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria non può emettere la cartella di pagamento ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 ove venga in rilievo non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di una disposizione normativa”. Infatti non rientra nei limiti di tale norma in quanto il disconoscimento della perdita scomputata dall'imponibile per l'anno seguente ed il conseguente recupero trovano fondamento da

un'analisi critica dei vari atti nel tempo resi pubblici dalla società e non dalla semplice constatazione di errori formali o di liquidazione.

Alla luce di quanto sopra, i giudici non hanno accolto il ricorso dell'ufficio condannandolo al pagamento delle spese di lite.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973; art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972; art. 360 c.p.c.; art. 132 c.p.c.; art. 111 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 9759/2024; n. 1614/2023; n.27270/2023; n. 24199/2023; n. 35318/2012

Riferimenti giurisprudenziali: CGT 1° gr Lazio, Sez^ 34, n. 2357/2025; CGT 2° gr Lazio, n. 4084/2024

Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4627/2025, depositata il 21/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Iannone.

Processo tributario – Giudizio di rinvio - Soccombenza integrale dell'ufficio finanziario – Compensazione delle spese processuali - Assenza di idonea motivazione - Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione tratta della compensazione delle spese di lite, essendo risultato vincitore il contribuente nel primo grado.

La compensazione delle spese processuali, ex art. 15 d. lgs n. 546/1992, richiede in presenza di integrale soccombenza di una parte di una motivazione esplicita e congrua, non potendo essere giustificata da formule generiche o da richiami alla natura della controversia.

Soltanto la parte completamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno in minima quota, al pagamento delle spese processuali.

COMMENTO

L'art. 15, co 2, d.lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 1, co 1, lett. e), d.lgs. 220/2023, recepisce la regola generale della soccombenza, stabilendo che *“Le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quanto ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel grado di giudizio”*.

Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero le spese giudiziali tra le parti.

Nel caso di specie, il contribuente ha impugnato la sentenza di appello nella parte in cui aveva disposto la compensazione delle spese di lite, nonostante l'integrale accoglimento a suo favore del ricorso in primo grado; a seguito di rinvio della Cassazione - secondo cui la compensazione delle spese processuali, in presenza di integrale soccombenza di una parte, richiede una motivazione esplicita e congrua -, lo stesso ha riassunto il giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia.

I giudici di appello, dopo aver compiuto una esaustiva e approfondita illustrazione dei principi del giudizio di rinvio, hanno ritenuto, in applicazione del principio espresso dalla Corte di Cassazione, che *“la compensazione delle spese processuali, in presenza di integrale soccombenza di una parte, richiede una motivazione esplicita e congrua, non potendo essere giustificata da formule generiche o da richiami alla natura della controversia”*.

Infatti la compensazione delle spese di lite non può essere disposta dal giudice di merito attesa la *“novità dei temi esaminati e della complessità della controversia”*, utilizzando una formula astratta e generica che non assolve all'obbligo di indicare in modo specifico la presenza delle gravi ed eccezionali ragioni. Queste ultime da indicare esplicitamente nella motivazione per giustificare la compensazione totale o parziale delle spese processuali, ai

sensi dell'art. 92, comma 2, c.p.c., non possono essere illogiche o erronee, altrimenti configurandosi un vizio di violazione di legge denunciabile in sede di legittimità.

La Corte ha ribadito che la mancata costituzione dell'agente della riscossione principio fatto proprio dai giudici di appello nella originaria decisione -, non può giustificare la compensazione in quanto l'onere della prova della notifica degli atti presupposti grava comunque sull'ente impositore.

Il principio di soccombenza ex art. 91 c.p.c. impone che le spese processuali siano poste a carico della parte totalmente soccombente, per cui si ricava il principio coniato dalla giurisprudenza secondo cui "soltanto la parte completamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno in minima quota, al pagamento delle spese stesse".

La Corte ha accolto il ricorso in riassunzione del contribuente, imputando le spese processuali all'amministrazione.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi; art. 15 d. lgs n. 546/1992; art. 91 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 23152/2025; 7050/2025; 563/2025; 20754/2025; 21421/2025; 23592/2024; C.G.T. 2° gr Lazio, Sez. 12, n. 5557/2025 e 4642/2025; C.G.T. 1° gr Rm n. 4627/2025; C.G.T. 2° gr Lazio n. 318/2024; C.G.T. 2° gr Foggia nn. 2235/2024 e 1242/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4806/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Processo tributario - Accoglimento reclamo – Assenza della prova - Condanna alle spese resistente – Legittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'accoglimento del reclamo da parte dell'Ente impositore deve essere provato in giudizio, in assenza di documentazione è legittima la condanna alle spese di lite.

COMMENTO

La controversia riguardava la Tares per l'anno di imposta 2013. Nel primo grado di giudizio il Comune non si costituiva e veniva accolto il ricorso con condanna alle spese dell'Ente.

Il Comune, in appello, lamentava la condanna alle spese, in quanto aveva proceduto all'accoglimento del reclamo presentato dal contribuente prima del deposito del ricorso presso la competente Corte.

Tuttavia, negli atti del primo grado nessuna documentazione veniva depositata e anche i documenti prodotti nel secondo grado di giudizio non dimostravano la piena conoscenza da parte del difensore dell'accoglimento delle ragioni esposte.

Infatti, la prima comunicazione risultava incompleta e la seconda era intervenuta dopo l'udienza di discussione del primo grado di giudizio.

Correttamente, quindi, il Collegio ha rigettato l'appello e ha condannato il Comune al pagamento delle spese anche del secondo grado di giudizio.

Risulta onere dell'Ente impositore verificare che il contribuente non abbia iscritto al ruolo il ricorso, perché anche nell'ipotesi di accoglimento del reclamo, il contribuente potrebbe proseguire il contenzioso.

Infatti, i motivi del ricorso potrebbero non essere stati accolti integralmente, come nell'ipotesi di una richiesta per lite temeraria ovvero il contribuente potrebbe aver iscritto la causa a ruolo prima della comunicazione di accoglimento del reclamo. Di conseguenza, l'Ente impositore deve verificare l'instaurazione del giudizio e costituirsi per depositare documenti a proprio favore.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 17 bis d. lgs. 546/92; art. 2697 c.c.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenze nn. 4809/2025 – 4810/2025 – 4811/2025,

depositate il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Processo tributario - Raddoppio dei termini – Soglia di punibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non opera l'istituto del raddoppio dei termini se nel momento in cui viene accertata la violazione tributaria (notifica PVC o trasmissione denuncia all'A.G.) non vi è rilevanza penale della fattispecie.

COMMENTO

L'istituto del raddoppio dei termini opera solo in determinate circostanze che vengono ben evidenziate nella pronuncia della Corte di Cassazione n. 5131/2025, richiamata dalla Corte di secondo grado.

Si riportano per punti alcuni dei principi e delle condizioni per l'applicazione del raddoppio dei termini di accertamento:

- la soglia di rilevanza penale va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento. Di conseguenza, se successivamente viene apportata una riduzione della pretesa tributaria questa non incide sull'istituto del raddoppio dei termini, a meno che l'Amministrazione non abbia fatto un uso pretestuoso o strumentale della disposizione, al solo fine di fruire, ingiustificatamente, di un più ampio termine (Corte Cost. 247/2011 e Cass. n. 13483/2016);

- la rilevanza penale della violazione tributaria deve sussistere, quindi, nel momento in cui è stata accertata la violazione e questo coincide con la notifica del PVC e la conseguente trasmissione della denuncia all'Autorità giudiziaria, essendo questo il momento in cui si conclude la fase di accertamento della condotta di evasione, avente rilevanza penale;

- la soglia di rilevanza penale dell'illecito tributario deve essere valutata con riferimento al momento in cui viene accertata la violazione tributaria con conseguente irrilevanza della successiva modifica della soglia di punibilità per il raddoppio dei termini.

La Corte tributaria applicando i principi espressi ha ritenuto che la violazione pur essendo riferita all'anno di imposta 2014 era stata oggetto di denuncia solo nell'anno 2016, in cui la soglia di punibilità era stata elevata ad €150.000 (d. lgs. 158/2015).

Di conseguenza, la denuncia era infondata perché non superava il limite di punibilità e l'istituto del raddoppio dei termini non poteva essere applicato.

È pacifico che, in base al principio del *"tempus regit actum"*, l'amministrazione è tenuta a verificare, al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento, la sussistenza dei presupposti per l'esercizio del potere impositivo, primo tra tutti la pendenza dei termini per l'accertamento; con la conseguenza che, se al momento in cui è effettuato l'accertamento, è esclusa la rilevanza penale della condotta, viene meno *"ex se"* la possibilità di ricorrere legittimamente al "raddoppio" del termine di accertamento.

Parimenti, sulla medesima questione si era pronunciata negli stessi termini la Commissione Tributaria Regionale del Lazio con sentenza n. 647/16/2022, divenuta irrevocabile.

Ad abundatiam, si riteneva quindi operante anche il giudicato esterno formatosi per un'altra società coinvolta nello stesso controllo definito nell'anno 2016 con un PVC della Guardia di Finanza.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: art. 57 d.P.R. 633/72; art. 43 d.P.R. 600/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5131/2025; 13483/2016; Corte Costituzionale n. 247/2011.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4842/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario - Estratto di ruolo - Ruolo e cartella di pagamento - Invalidità della notifica Impugnabilità diretta - Pregiudizio concreto - Interesse ad agire – Effetto retroattivo – Applicabilità giudizi pendenti – Bilanciamento – Riduzione del contenzioso - Tutela del contribuente.

SINTESI

Ai sensi dell'art. 4-*bis* dell'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973, introdotto dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146/2021, l'estratto di ruolo non è impugnabile, mentre il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio concreto (partecipazione a gare/appalti, blocco dei pagamenti da parte della PA, perdita di benefici nei rapporti con la PA). Tale statuizione si applica ai processi pendenti e non ha effetto retroattivo.

COMMENTO

L'art. 3-*bis*, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, introdotto dalla legge di conversione 17 dicembre 2021, n. 215, ha inserito, all'art. 12, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il nuovo comma 4-*bis* per affermare normativamente: a) la non impugnabilità dell'estratto di ruolo; b) l'impugnabilità diretta di ruolo e cartella di pagamento (asseritamente) non notificata in modo valido nei soli casi in cui il contribuente possa subire da tali atti un pregiudizio in sede di partecipazione a una procedura di appalto o possa vedersi applicato, da una Pubblica amministrazione, il c.d. blocco dei pagamenti ovvero perdere un qualunque beneficio nei rapporti con una Pubblica Amministrazione.

Il legislatore, attraverso la norma in commento, ha inteso delimitare i casi in cui l'invalidità della notificazione della cartella di pagamento giustifica un'immediata tutela giurisdizionale. In tal modo, il diritto di agire non discende più automaticamente dalla sola irregolarità della notifica, ma richiede che il contribuente dimostri un concreto pregiudizio derivante da tale vizio.

I confini applicativi della descritta norma sono stati meglio definiti dalle Sezioni Unite (sent. n. 26283/2022) secondo cui essa, pur incidendo sulla configurazione dell'interesse alla tutela, non determina effetti retroattivi, ma si applica ai processi pendenti in quanto “*specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata*”.

In linea con quanto già affermato dalla Corte costituzionale (sent. n. 155/2014), la norma intende realizzare un bilanciamento proporzionato tra esigenze di efficienza del sistema - evitando, per tal via, la proliferazione di azioni giudiziarie promosse a distanza di molti anni dall'emissione delle cartelle - e diritto di difesa del contribuente, che continua ad essere garantito in presenza di un effettivo pregiudizio.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: art. 3-bis, d.l. 146/2021; conv. l. 215/2021; art. 12, c. 4-bis d.P.R. 602/1973;

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 15144/2011; 26283/2022; 268/2022; Corte Cost.le n. 155/2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4849/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Processo tributario - Competenza territoriale – Centro di assistenza fiscale – Visto di conformità – Responsabilità – 30% maggiore imposta – Intermediari fiscali – Ufficio competente.

SINTESI

Per l'intimazione al pagamento della somma di importo pari all'entità della imposta, sanzione ed interessi che il contribuente avrebbe dovuto pagare e che non ha versato a causa dell'apposizione del visto di conformità da parte del CAF, la competenza - determinata sulla base della regola generale fissata dall' art. 31 d.P.R. n. 600/1973 – spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione, ossia il cliente del CAF. Per contro, la competenza funzionale e territoriale della Direzione Regionale attiene alle specifiche infrazioni commesse dagli intermediari che, oltre alla sanzione amministrativa, possono comportare anche la revoca dell'esercizio dell'attività di assistenza e, nei casi di particolare gravità, la sospensione cautelare.

COMMENTO

La disciplina sul *visto di conformità infedele*, così come riformata dall'art. 7-bis del d.l. 28 gennaio 2019, n. 4 (conv. con mod. dalla l. 28 marzo 2019, n. 26), rappresenta un significativo passo verso la razionalizzazione del sistema di responsabilità dei Centri di Assistenza Fiscale (CAF) e dei professionisti abilitati, nonché verso la tutela del legittimo affidamento dei contribuenti.

L'intervento del legislatore del 2019 si inserisce nel solco già tracciato dal d.lgs. n. 175/2014, che aveva introdotto la dichiarazione precompilata e, con essa, un modello di *responsabilità solidale* volto a garantire la certezza del rapporto tributario per il contribuente. In tale ottica, si è voluto rafforzare il principio secondo cui il cittadino che si avvale di un intermediario abilitato deve poter confidare nella correttezza della propria dichiarazione, senza subire le conseguenze di errori imputabili a soggetti terzi.

La riforma del 2019 ha, tuttavia, attenuato la portata punitiva della disciplina previgente, sostituendo l'obbligo per il CAF o il professionista di corrispondere l'intero importo dell'imposta, degli interessi e della sanzione con un importo forfettario pari al 30% della maggiore imposta riscontrata.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: art. 39 d.lgs. 241/1997; d.l. 4/2019; d.lgs. 175/2014; d.m. 164/99.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte cost. le 44/2016; Corte di Cassazione 15829/2016.

Prassi: Circolare n. 12/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4905/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Processo tributario – Ente impositore - Notifica accertamento parziale – Riconducibilità accertamento automatizzato – Esclusione - Soggetto contribuente – Accertamento con adesione – Notifica tempestiva istanza – Sospensione termini processuali – Rileva – Termine sessanta giorni – Mancato osservanza – Non rileva – Proposizione ricorso – Termine centocinquanta giorni - Ammissibilità ricorso – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Giudice tributario non può sancire l'inammissibilità del ricorso introduttivo proposto dal contribuente per l'annullamento di un avviso di accertamento parziale dopo il decorso dei sessanta giorni se è stata tempestivamente notificata all'ente impositore entro lo stesso termine l'istanza di accertamento con adesione.

Questo in quanto, a condizione che la successiva notifica del ricorso introduttivo all'ente impositore venga effettuata entro e non oltre il termine ultimo del centocinquantunesimo giorno successivo alla notifica dell'atto impositivo, la proponibilità dell'istanza di accertamento con adesione in grado di sospendere i termini per l'impugnazione di novanta giorni permane anche nel caso di accertamento parziale mentre è esclusa normativamente soltanto in caso di accertamento automatizzato.

COMMENTO

In base all'art. 2, comma 1, lett. b) il d.m. 24 aprile 2024 emanato dal MEF individua gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e di cui all'articolo 54, quinto comma del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 quali atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati e come tali esclusi dagli atti impositivi per i quali vige l'obbligo di contraddittorio generalizzato recato dall'art. 6-bis della l. 27 luglio 2000, n. 212.

L'accertamento parziale si fonda tipicamente su un'attività ricognitiva semplificata svolta dall'ente impositore, che dovrebbe essere limitata ad elementi di evasione certi. Tuttavia, nel corso degli anni, si è assistito ad una sostanziale assimilazione dell'accertamento parziale a quello ordinario e pertanto il primo risulta ad oggi utilizzato per quasi tutte le attività istruttorie, ivi comprese quelle comportanti accessi, ispezioni e verifiche.

La giurisprudenza è intervenuta a più riprese per tentare di arginare questa assimilazione tra le due tipologie accertative escludendo dal perimetro dell'accertamento parziale le attività di tipo valutativo ma facendo salva la prescrizione normativa, che impone come la rettifica parziale può essere eseguita in presenza di elementi certi solo se "consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato" o di "corrispettivi non dichiarati".

Dal punto di vista pratico, dunque, non è stato ritenuto invalido un atto impositivo erroneamente qualificato come "parziale" ancorché propriamente contenente i caratteri dell'accertamento ordinario mentre, al contrario potrà ritenersi non legittimo l'avviso di accertamento (successivo al primo) qualificato come parziale laddove emesso in conseguenza di un primo accertamento erroneamente qualificato anch'esso come "parziale" e soprattutto formato senza tenere conto del limite di legittimità della successiva azione accertatrice, ovvero la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Stante l'obbligatorietà del contraddittorio generalizzato recato dall'art. 6-bis della l. 27 luglio 2000, n. 212, l'errata qualificazione della tipologia di accertamento posta in essere dall'Ufficio potrebbe determinare l'invalidità dell'atto impositivo individuato erroneamente come parziale anziché come ordinario.

Si tenga infine presente che l'accertamento parziale, in quanto non preceduto da schema d'atto, dovrebbe comunque sempre consentire l'interlocuzione con l'Ufficio (prima del ricorso introduttivo) attraverso la proposizione di istanza di accertamento con adesione in base all'art. 6, comma 2 del d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 2, comma 4, d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218; art. 6, comma 2, d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 4912/2025, depositata il 04/08/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Processo tributario – Lavoratore autonomo – Attività professionale – Avvenuta cessazione - Comunicazione ente impositore – Lavoratore autonomo – Indirizzo PEC – Registro INI-PEC – Mancata cancellazione - Ente impositore – Obbligo verifiche ulteriori – Esclusione - Avviso accertamento – Notifica indirizzo PEC INI-PEC – Presunzione validità notificatoria – Sussiste – Regolarità notifica – Conseguenze

SINTESI DELLA SENTENZA

Il lavoratore autonomo che ha comunicato all'ente impositore la cessazione della propria attività libero professionale è sempre obbligato alla cancellazione del proprio indirizzo PEC presente nel registro INI-PEC se vuole evitare che l'ente impositore proceda alla notifica nei suoi confronti di avvisi di accertamento avvalendosi di tale modalità. Questo in quanto l'ente impositore, in presenza

dell'indirizzo PEC presente nel registro INI-PEC, non ha alcun obbligo di porre in essere verifiche ulteriori, essendo la successiva attività notificatoria effettuata munita di una presunzione di validità.

COMMENTO

Per i liberi professionisti iscritti in albi professionali, a seguito dell'istituzione dell'INAD (Indice Nazionale Domicili Digitali), il domicilio digitale predefinito è l'indirizzo di Posta Elettronica Certificata già inserito nell'elenco INI-PEC.

Tuttavia la funzionalità del domicilio digitale INAD, che consentiva di cancellarsi alle sole persone fisiche non contemporaneamente iscritte all'indice dei professionisti INI-PEC, ha fatto emergere la disparità di trattamento tra i predetti liberi professionisti iscritti in albi professionali e le già menzionate persone fisiche e/o liberi professionisti non iscritti in albi, alla quale è stato posto rimedio con la Determinazione n. 188/2023 del 8 agosto 2023.

In questo modo anche i liberi professionisti iscritti in albi professionali sono legittimati a cancellare il proprio indirizzo PEC dall'INAD al fine di non ricevere dagli enti pubblici notifiche a mezzo PEC riferite a questioni diverse dall'attività lavorativa.

Nel caso della sentenza in commento risulta pertanto legittima la notifica a mezzo PEC effettuata dall'Ufficio attraverso l'indirizzo reperito su INI-PEC in quanto riferita a tributi dovuti per l'anno d'imposta 2016 in relazione all'esercizio dell'attività professionale cessata ma ugualmente sarebbe potuto avvenire anche nel caso di tributi non relativi all'attività professionale cessata, non essendo stato ancora istituito all'epoca dei fatti il registro INAD.

A seguito dell'introduzione della Determinazione n. 188/2023 del 8 agosto 2023, dunque, i liberi professionisti che cessano l'attività professionale, ancorché abbiano mantenuto pro-tempore la casella PEC inserita in INI-PEC, a seguito della comunicazione di cancellazione del proprio indirizzo PEC presso INAD possono ora ricevere sulla propria PEC soltanto notifiche provenienti dagli enti pubblici che si riferiscono al periodo di esercizio della propria attività professionale, dovendo le altre notifiche essere effettuate con altre modalità.

Si tenga infine presente che, dopo l'istituzione di INAD, sono diventati sette gli elenchi pubblici in cui sono presenti indirizzi PEC per le comunicazioni a valore legale in base al Codice dell'Amministrazione Digitale (oltre ad INI-PEC, ANPR, anagrafe nazionale popolazione residente, Registro PA formato dal ministero della Giustizia e consultabile solo da uffici giudiziari, uffici notifiche, esecuzione e protesti oltre che dagli Avvocati, Registro Imprese delle Camere di Commercio, REGINDE, con PEC di Avvocati, Notai, Avvocati dello Stato e Enti e Ausiliari del Giudice e infine IPA, indice dei domicili digitali della pubblica amministrazione e dei gestori di pubblici servizi).

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: d.l. 18 ottobre 2012, n. 179.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 2460 del 3 febbraio 2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 4939/2025 depositata il 04/08/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Mercurio

Processo tributario – Atto opposto – Cartella pagamento – Origine cartacea – Copia immagini supporto informatico – Formato PDF – Concessionario riscossione – Firma digitale – Mancata apposizione – Non rileva – Obbligo formato PDF/p7m – Mancata previsione normativa – Sussiste – Cartella pagamento – Certezza provenienza – Rileva – Concessionario riscossione – Notifica PEC formato PDF – Regolarità notifica cartella pagamento – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Concessionario della riscossione è legittimato a notificare la cartella di pagamento via PEC in formato PDF senza necessità di apporre la firma digitale del funzionario incaricato. Questo in quanto l'obbligo di procedere alla trasformazione in PDF/p7m del formato in origine cartaceo non è previsto

normativamente rilevando invece ai fini della regolarità della notifica della cartella di pagamento soltanto la certezza circa la riconducibilità del documento all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo.

COMMENTO

L'evoluzione giurisprudenziale afferente la validità della notifica a mezzo PEC della cartella di pagamento in formato ".pdf" anziché ".p7m" si è dapprima soffermata sulla sanatoria del vizio dell'atto per raggiungimento dello scopo in base all'art. 156 c.p.c..

Tale elaborazione giurisprudenziale è riconducibile all'Ordinanza di Cassazione n. 6417/2019, che ha affermato la validità della notifica a mezzo PEC ponendo l'attenzione sull'equivalenza delle firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PAdES", sancita dall'articolo 12 del decreto dirigenziale del 16 aprile 2014, in base al quale esse danno luogo a differenti estensioni (".p7m" nel primo caso e ".pdf" nel secondo caso) e alla sentenza di Cassazione n. 10266/2018, secondo cui per attestare la certificazione della firma non occorre necessariamente l'estensione ".p7m".

Più di recente l'Ordinanza di Cassazione n. 29048/2025 ha nuovamente valorizzato l'interpretazione sostanzialistica intesa a ridurre l'incidenza sul processo tributario delle difformità degli atti rispetto agli astratti schemi legali, soprattutto laddove siffatte difformità non siano in grado di recare pregiudizio al diritto di difesa.

In questo caso la sentenza di Cassazione ha confermato, come nel caso della giurisprudenza segnalata dal Giudice tributario nel caso in commento, che la notifica della cartella di pagamento a mezzo PEC in formato ".pdf" possa ritenersi valida, non essendo necessario adottare il formato ".p7m" in virtù del fatto che il protocollo di trasmissione adottato per l'invio della PEC è, ex se, idoneo a garantire la riferibilità della cartella all'organo da cui promana.

In questo senso proprio l'Ordinanza di Cassazione n. 18387/2024 ha chiarito infine definitivamente che la copia informatica della cartella di pagamento, originariamente cartacea, non deve neppure essere firmata digitalmente per fare ritenere valida la sua notifica a mezzo PEC.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 10, l. 27 luglio 2000, n. 212.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 39513 del 13 dicembre 2021; Cassazione n. 18387 del 5 luglio 2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4987/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Ricorso introduttivo – Motivi aggiunti – Successiva proposizione – Provvedimento autonomamente lesivo – Sussiste - Causa introdotta originariamente – Rapporto connessione debole – Rileva – Oggetto giudizio originario – Intervenuto considerevole ampliamento – Sussiste - Presupposto domanda nuova – Nuovo assoggettamento C.U.T. – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente/ricorrente che, successivamente all'introduzione del ricorso proponga, nel rispetto dei termini processuali, motivi aggiunti in rapporto di connessione debole con la causa originaria, è tenuto a corrispondere nuovamente il Contributo Unificato Tributario. Questo in quanto, laddove con il ricorso per motivi aggiunti venga chiesto l'annullamento di provvedimenti autonomamente lesivi integranti una connessione debole con la causa concernente l'impugnazione dell'atto originario, è avverato il considerevole ampliamento dell'oggetto del giudizio originario a cui consegue il nuovo presupposto impositivo.

COMMENTO

Nel processo tributario la modifica o integrazione dei motivi del ricorso introduttivo originario è consentita in primo grado in base all'art. 24 del d. lgs. 31 dicembre 1992 nel caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine del Giudice.

La percezione di tributi giudiziari multipli e/o cumulativi all'interno del medesimo giudizio non si pone in contrasto con i principi di equivalenza e di effettività recati dall'art. 1 della Direttiva 89/665, in quanto individuata come fonte di finanziamento dell'attività giurisdizionale degli Stati membri e altresì potenziale modalità dissuasiva dall'introduzione di domande infondate e/o intese unicamente a ritardare il procedimento.

Ciò nonostante la giurisprudenza comunitaria (si veda la CGE 6 ottobre 2015, n. C-61/14) aveva già prescritto la dispensa dall'obbligo di pagamento di tributi giudiziari cumulativi qualora i ricorsi presentati, compresi i motivi aggiunti, non fossero effettivamente distinti oppure non costituissero un ampliamento considerevole dell'oggetto della controversia pendente.

In ambito interno il recepimento della Direttiva 89/665 è avvenuto attraverso la non felice formulazione letterale dell'art. 13, commi 6-bis e 6-bis 1 del d.P.R. n. 115/2002 che prescrive come il contributo unificato è dovuto solo in caso di proposizione di "motivi aggiunti che introducono domande nuove".

Al fini della precisa individuazione della fattispecie dell'obbligo di pagamento del contributo unificato tributario in ipotesi di proposizione di motivi aggiunti il Giudice nazionale, in base alla sopra citata giurisprudenza eurounitaria, ha affermato a più riprese come il principio del "considerevole ampliamento dell'oggetto della controversia già pendente" possa individuarsi attraverso l'istituto della connessione.

Siffatto criterio permette di valutare se i motivi aggiunti determinano un ampliamento dell'oggetto della causa principale da valutarsi "considerevole" ovvero per verificare se gli oggetti del ricorso introduttivo e quello dei motivi aggiunti siano distinti.

Nel processo tributario la forma più evidente di connessione è quella per pregiudizialità-dipendenza, che emerge quando un atto costituisce il fondamento di un altro atto e l'illegittimità pregiudiziale del primo provoca l'illegittimità di quello successivo, con conseguente sottrazione dei motivi aggiunti al versamento del contributo unificato mentre, in ipotesi di connessione debole tra atti (di fatto e/o causale) il Giudice tributario è ugualmente legittimato a trattare congiuntamente le questioni ma obbliga il ricorrente alla sottoposizione dei motivi aggiunti all'obbligo del pagamento del contributo unificato.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 13, comma 6-bis, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115; art. 13, comma 6-bis-1, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione n. 23691/2020, n. 23873/2020, n. 30274/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza 4998/2025, depositata il 05/08/2024 – Pres. Coletta, Rel. Aquino.

Processo tributario – Avviso bonario – Elenco atti impugnabili – Mancata previsione normativa – Non rileva – Compiuta pretesa impositiva – Sussiste - Atto impositivo/esattivo derivato - Necessità ricezione – Non sussiste – Autonomia impugnabilità – Sussiste – Avviso bonario – Ammissibilità ricorso introduttivo - Consegue

SINTESI DELLA SENTENZA

Non è inammissibile il ricorso introduttivo proposto dal contribuente/ricorrente per l'annullamento dell'avviso bonario, anche se esso non è contenuto nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Questo in quanto qualsiasi atto recante una compiuta pretesa

impositiva legittima in ogni caso il contribuente/ricorrente all'opposizione innanzi al Giudice tributario senza necessità di attendere il successivo atto impositivo/esattivo derivato.

COMMENTO

L'evoluzione giurisprudenziale recata dalla recente Ordinanza di Cassazione n. 2092 depositata il 29 gennaio 2025 consente di osservare la fattispecie processuale conseguente all'impugnazione dell'avviso bonario e la successiva notifica della cartella di pagamento recante il ruolo reso esecutivo dall'ente impositore.

Intanto ai fini processuali l'avviso bonario rappresenta un atto ad impugnabilità facoltativa in quanto, laddove il contribuente non presenti ricorso introduttivo per il suo annullamento mantiene impregiudicata la possibilità di opporre l'atto derivato, ovvero il ruolo/cartella per il quale invece la mancata impugnazione determina la definitività della pretesa in esso contenuta.

Inoltre, in base alla giurisprudenza sopra citata, l'opposizione effettuata dal contribuente/ricorrente avverso l'avviso bonario non determina alcun impedimento in capo all'ente impositore nella formazione e successiva notifica del ruolo contenuto nella cartella di pagamento.

In tal caso lo stesso contribuente/ricorrente aveva poi opposto in sede giudiziale anche il ruolo/cartella, il giudizio era stato poi riunito dal Giudice al ricorso introduttivo già radicato avverso l'avviso bonario.

Intanto, secondo la Cassazione, tale opposizione ulteriore sortiva l'effetto di fare venire meno l'interesse delle parti alla pronuncia in ordine alla controversia riguardante l'avviso bonario.

Poi, secondo la Cassazione, la cartella di pagamento contenente il ruolo introduceva una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria, in grado di sostituire l'avviso bonario e di rendere superflua la pronuncia circa la legittimità di quest'ultimo.

Infine, sempre secondo la Cassazione, la cartella di pagamento contenente il ruolo non deve necessariamente riprodurre il contenuto dell'avviso bonario e pertanto non può essere annullata per vizio di motivazione, anche quando non riproduca il contenuto essenziale dell'avviso bonario, che è da ritenersi comunque già conosciuto dal contribuente.

Luca Benigni
Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 19, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione: n. 3466/2021

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5003/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Soggetto contribuente/ricorrente – Proposizione ricorso introduttivo – Ente resistente – Costituzione in giudizio – Allegata produzione documentale – Soggetto contribuente/ricorrente – Documentazione avversa non conosciuta – Richiesta disconoscimento – Ricorso motivi aggiunti – Mancata proposizione – Introduzione memoria illustrativa – Precisazione eccezioni sollevate – Rileva - Ampliamento causa petendi – Mancato avveramento – Giudice tributario – Memoria illustrativa – Obbligo scrutinio – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Giudice tributario non è tenuto allo scrutinio della memoria illustrativa introdotta dal contribuente/ricorrente per richiedere il disconoscimento della produzione documentale allegata dall'ente resistente a corredo della propria costituzione in giudizio. Questo in quanto, laddove siffatta documentazione avversa non fosse in precedenza nota al contribuente/ricorrente, egli è sempre tenuto nel corso del giudizio a richiederne il disconoscimento unicamente attraverso la proposizione di ricorso

per motivi aggiunti, poiché la memoria illustrativa non consente l'ampliamento della causa pretendi ma soltanto la precisazione di eccezioni già compiutamente sollevate nel ricorso introduttivo.

COMMENTO

Nel processo tributario è consentito il deposito di tre distinte tipologie di memorie ovvero: 1) la *memoria* da depositarsi nel termine di 20 giorni liberi prima della pubblica udienza in cui, oltre a proporre deduzioni, eccezioni e domande, è possibile produrre nuova documentazione non allegata al ricorso introduttivo del giudizio; 2) la *memoria* da depositarsi nel termine di 10 giorni liberi prima della pubblica udienza in cui è possibile contraddire le eccezioni e le tesi difensive di controparte senza però allegare nuovi documenti; 3) la *memoria* da depositarsi nel termine di 5 giorni liberi prima della camera di consiglio, in cui è possibile proporre "*brevi repliche scritte*".

Pertanto, salvo che si tratti di eccezioni rilevabili d'ufficio, l'integrazione dei motivi del ricorso resasi necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine del Collegio è consentito entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui avviene la notizia di siffatto deposito e costituisce l'eccezione al principio di immodificabilità della domanda, posto a garanzia della speditezza del processo tributario.

L'integrazione dei motivi è inoltre permessa soltanto innanzi alla Giudice tributario di prime cure in quanto l'oggetto del processo di appello è costituito dal *thema decidendum* già delimitato dalle parti in primo grado.

L'integrazione dei motivi del ricorso deve avvenire attraverso un atto avente i requisiti del ricorso introduttivo, da notificare alla controparte con le modalità previste dalla norma regolatrice del processo e poi da depositare in segreteria in base all'art. 22 D.lgs. 546/92.

Si tenga infine presente che la fissazione dell'udienza di trattazione della controversia che risulti essere precedente all'avvenuta conoscenza dei documenti depositati ad opera delle parti, comporta che colui che vi ha interesse, a pena d'inammissibilità, sia tenuto a dichiarare, non oltre la data della trattazione in camera di consiglio o della discussione in pubblica udienza, l'intenzione di proporre motivi aggiunti e in tal caso il Giudice tributario deve rinviare la trattazione ad altra data per consentire gli adempimenti relativi.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 24, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 32, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 15051/2014, n. 24305/2018, n. 23290/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza 5005/2025, depositata il 05/08/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Novella art. 7, comma 5-bis - Ente resistente – Fondatezza pretesa – Prova giudizio – Superamento art. 2697 C.C. – Sussiste - Riparto onere probatorio – Introduzione regola autonoma - Rileva – Ente resistente – Attore sostanziale – Fatto costitutivo pretesa – Maggiori componenti positivi reddito - Onere probatorio giudizio – Sussiste – Minori componenti negativi reddito – Onere probatorio giudizio – Sussiste - Soggetto contribuente/ricorrente – Attore formale - Maggiore pretesa tributaria – Fatti impeditivi, estintivi, modificativi – Onere probatorio giudizio – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La novella che afferma, a superamento dell'art. 2697 del codice civile, l'obbligo dell'Amministrazione di provare in giudizio la fondatezza della pretesa sulla base dell'art. 7, comma 5-bis del d. lgs. 31 dicembre 1992, introduce nel processo tributario una regola autonoma in ordine al riparto dell'onere probatorio, che riguarda sia i maggiori componenti positivi di reddito accertati che i minori componenti

negativi di reddito riconosciuti in deduzione. Questo in quanto l'Amministrazione, quale attore sostanziale, è sempre onerata di dimostrare nel corso del giudizio il fatto costitutivo della pretesa mentre spetta al contribuente/ricorrente, quale attore formale, l'allegazione in giudizio dei fatti impeditivi, estintivi o modificativi a contrasto delle ragioni predette.

COMMENTO

Attesa la natura impugnatoria del giudizio tributario, l'oggetto del processo non attiene ad un nuovo accertamento dell'obbligazione tributaria bensì al sindacato di legittimità della pretesa tributaria contenuta nell'atto impugnato, la cui cognizione è limitata alla verifica dei presupposti di fatto e di diritto posti a fondamento dell'atto impositivo.

La valutazione delle prove da parte del Giudice tributario non è perciò limitata alla verifica della mera legittimità estrinseca dell'atto, ovvero il compiuto rispetto della forma procedimentale, ma è estesa al sindacato della fondatezza della pretesa erariale e per ottemperare a questo compito egli è sempre tenuto a valutare l'apparato probatorio posto a fondamento dell'atto impositivo.

In base all'art. 7, comma 5-bis del d. lgs. n. 546/1992 l'Ufficio è dunque tenuto a provare le violazioni contestate nell'atto impositivo con riferimento al disconoscimento di esenzioni, agevolazioni o regimi fiscali privilegiati, deduzioni e detrazioni e capovolge l'indirizzo finora prevalente (secondo cui nel processo tributario la prova del diritto alla deduzione di costi o alla detrazione dell'IVA è a carico del contribuente) poiché obbliga l'Amministrazione a fornire una prova sostanziale e specifica di ciascun elemento costitutivo su cui fonda la pretesa impositiva.

Tuttavia, in base alla giurisprudenza tributaria, l'onere della prova viene coniugato, dal punto di vista soggettivo, con riferimento al criterio di ripartizione dello stesso tra le parti processuali riguardo ai fatti che fondano la pretesa mentre dal punto di vista oggettivo, con riferimento alla regola che consente al Giudice di decidere laddove il materiale probatorio raccolto non sia sufficiente a superare l'incertezza sui fatti controversi.

La novella dunque afferma il principio secondo cui il fatto non provato dovrebbe essere assunto come non avvenuto con conseguente decisione sfavorevole alla parte che avrebbe tratto vantaggio dall'avverarsi del fatto non provato e come tale onerata della sua prova.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 7, comma 5-bis, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 1946/2012, n. 955/2016, n. 19852/2021, n. 5177/2022, n. 12127/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5070/2025, depositata il 06/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Speranza.

Processo tributario – Opposizione intimazione pagamento – Atti presupposti – Cartella pagamento - Contestazione omessa notifica – Non rileva – Atti presupposti – Credito ruoli esecutivi - Contestazione intervenuta prescrizione – Non rileva – Opposizione intimazione pagamento – Causa unitaria – Sussiste - Atti presupposti – Distinta opposizione – Esclusione – Determinazione Contributo Unificato Tributario – Valore lite – Rilevanza atto formalmente impugnato – Sussiste – Rilevanza atti presupposti – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della corresponsione del Contributo Unificato Tributario il valore della lite deve essere sempre determinato in base all'atto formalmente impugnato anche in caso di opposizione all'intimazione di pagamento. Questo in quanto l'unitarietà della causa sussiste anche in caso di distinta opposizione agli atti presupposti per omessa notifica delle cartelle di pagamento oppure per compiuta prescrizione del credito recato dai ruoli esecutivi.

COMMENTO

Il Contributo Unificato Tributario deve essere versato al momento del deposito del ricorso introduttivo del giudizio tributario dinanzi alla competente Corte di Giustizia Tributaria e il suo importo è stabilito in relazione al valore della controversia, normalmente in base al valore del tributo dell'atto impugnato, al netto di interessi e di eventuali sanzioni irrogate.

La Direttiva n. 2 del 14 dicembre 2012 emanata dal Ministero delle Finanze dispone che, in caso di impugnazione di un atto della riscossione previa contestazione della mancata notifica degli atti presupposti, ai fini della quantificazione del valore del Contributo Unificato Tributario occorre tener conto soltanto del valore dei crediti tributari, al netto di interessi, sanzioni e altri oneri accessori, per cui viene effettuata la richiesta di fermo o di iscrizione ipotecaria.

Pertanto, ai fini della determinazione del Contributo Unificato Tributario, il ricorrente procede sempre a sommare tutti gli importi dei tributi sottesi alle singole cartelle di natura tributaria richiamate nell'atto cautelare senza conteggiare il valore distinto di ciascuna cartella di pagamento, ovvero senza conteggiarlo in maniera autonoma per ciascuna cartella di pagamento.

Si tenga presente che la criticità emerge anche in caso di opposizione del ruolo e della cartella di pagamento, laddove le contestazioni contenute nel ricorso introduttivo vertano distintamente con riferimento all'attività impositiva che ha determinato la formazione del ruolo e anche con riferimento all'attività di riscossione che ha determinato la formazione della cartella di pagamento.

In tal caso alcune Corti di Giustizia Tributaria hanno ritenuto che il ruolo, ancorché atto prodromico alla formazione della cartella di pagamento, fosse comunque da assoggettare ulteriormente al pagamento del Contributo Unificato Tributario in maniera aggiuntiva a quello dovuto per la cartella di pagamento, anche se quest'ultima rappresenta la sola modalità attraverso cui il contribuente viene a conoscenza della pretesa recata dal ruolo.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 14, comma 3-bis, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 18038/2017, n. 1615/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5100/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Processo tributario – Contribuente/ricorrente – Intimazione pagamento - Ricorso introduttivo – Contestazione infondatezza pretesa – Avvenuta proposizione - Rileva – Contestazione vizi esecuzione – Mancata proposizione – Accertamento negativo credito – Compiuta integrazione fattispecie – Vizi propri atto – Mancata introduzione – Rileva - Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente/ricorrente che opponga l'intimazione di pagamento non può limitarsi a contestare l'infondatezza della pretesa recata dalle cartelle di pagamento sottese senza introdurre alcuna contestazione in ordine all'esecuzione ad esse conferita. Questo in quanto tale azione, in assenza della contestazione dei vizi propri dell'atto impugnato, integra la richiesta di accertamento negativo del credito e determina l'inammissibilità del ricorso introduttivo per violazione dell'art. 19, comma 3 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

COMMENTO

Recentemente la Cassazione, con ordinanza n. 29002/2025 del 3 novembre 2025, decidendo con riferimento all'opposizione proposta mediante contestazione dell'estratto di ruolo, avviata al fine di fare dichiarare la prescrizione del credito erariale mediante azione di accertamento negativo, ha escluso la proponibilità di una siffatta azione.

Il precedente orientamento del Giudice di legittimità recato dalla sentenza SS.UU. n.

19704/2015 del 2 ottobre 2015, che riconosceva l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo emesso dall'agente della riscossione, è stato superato dalle modifiche normative apportate all'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973, alle quali ha poi fatto seguito la Cassazione con sentenza SS.UU. n. 12459/2024, dove è stato sancito che i limiti all'impugnabilità della cartella di pagamento che si assuma invalidamente notificata e come tale conosciuta solo previa notificazione dell'estratto di ruolo come recati dalla novella, non comportano un vuoto di tutela per il contribuente, in considerazione delle azioni possibili nella fase esecutiva. Pertanto, laddove in sede giudiziale vengano contestati il ruolo e/o la cartella e/o l'intimazione di pagamento che si assumono non notificate o invalidamente notificate, come conosciute in quanto risultanti dall'estratto di ruolo, l'azione giudiziale proposta è da qualificarsi come accertamento negativo del credito che, attesa la natura impugnatoria del giudizio tributario, diventa improponibile.

Si noti che la giurisprudenza di legittimità nel periodo intercorrente tra le due sentenze a SS.UU., nonostante la vigenza della novella recata dall'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973, era giunta ad affermare (ordinanza n. 3990/2020) il diritto del contribuente ad “[...] *impugnare la cartella di pagamento della quale – a causa dell’invalidità della relativa notifica – sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione [...] in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l’impugnabilità dell’atto precedente non notificato unitamente all’atto successivo notificato [...] non costituisca l’unica possibilità di far valere l’invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l’invalidità stessa anche prima, giacché l’esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione [...]*”.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 19, comma 3, d. lgs. 546/1992; art. 21, d. lgs. 546/1992.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 5111/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Diotallevi.

Processo tributario - Nuove prove in appello – Regime giuridico – Riforma Legislativa – Disciplina intertemporale – Legittimità costituzionale – Limiti di acquisizione delle nuove prove.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale l'art. 58 d.lgs. 546/92, come modificato dal d.lgs. 220/2023.

La Corte, con sentenza n. 36/2025, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 58 comma 3 d.lgs. 220/2023 limitatamente alle deleghe, procure e altri atti di conferimento del potere rilevanti ai fini della sottoscrizione degli atti, nonché nella parte in cui prescrive che le nuove regole sulle prove in appello si applicano ai giudizi di secondo grado instaurati a far data dal 5 gennaio 2024.

Nel caso di specie, la CGT ha accolto l'appello proposto in base alla documentazione prodotta solo in secondo grado, attestante l'avvenuta notifica di atti interruttivi della prescrizione; documentazione ritenuta ammissibile poiché il giudizio di primo grado si è concluso con sentenza del 13 dicembre 2023 per cui, il riformato art. 58 d.lgs. 546/92, inapplicabile al caso di specie.

COMMENTO

L'art. 58 d.lgs. 546/92, nella formulazione precedente la riforma del 2023, consentiva la produzione di “nuovi documenti” in appello senza limiti.

La norma, sottoposta più volte al vaglio di legittimità, era stata ritenuta dalla Corte Costituzionale quale temperamento disposto dal Legislatore in via discrezionale e, come tale, insindacabile.

Con la riforma introdotta dal d.gs n. 220/2023, il novellato art. 58 dispone che, nel processo tributario in appello, non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il Collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Ai divieti introdotti, funge da bilanciamento la possibilità, introdotta dal comma 2 dell'art. 58 d.lgs. 546/92, di proporre in appello motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati; possibilità in passato esclusa.

La norma, come riformata, è stata da subito oggetto di critiche e di applicazioni difformi nelle Corti di Giustizia, specie con riferimento al regime intertemporale.

Con la sentenza 27 marzo 2025 n. 36, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, d.lgs. 546/92 limitatamente alle deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti e l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 c. 2 d.lgs. 220/2023, nella parte in cui prescrive che le nuove regole sulle prove in appello si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a far data dal 5 gennaio 2024, il giorno successivo all'entrata in vigore di detto decreto.

Con riferimento al novellato comma 3 dell'art. 58 d.lgs. 546/92, per la Corte, la deroga alla regola della limitata acquisibilità di *nova* istruttori introdotta per le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere risulta priva di una ragionevole *ratio distinguendi*.

I giudici riconoscono che la sottrazione assoluta (*Non è mai consentito ...*) di tali documenti al regime generale, persegue la finalità deflattiva di limitare ulteriormente il materiale cognitivo acquisibile in appello, ma non trova appiglio nelle caratteristiche oggettive – strutturali, effettuali e funzionali – degli atti esclusi, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, possa costruire una disciplina diversificata.

Il divieto assoluto di produzione dei documenti con i quali si fornisce la prova della legittimazione sostanziale o processuale per la Corte altera la parità delle armi, in quanto sottrae una facoltà difensiva alla parte che, in base al *thema decidendum*, sia chiamata a fornirne dimostrazione in giudizio.

La nuova disciplina, quindi, laddove ne inibisce il deposito, anche quando si sia trattato di una omessa produzione incolpevole in primo grado, comprime ingiustificabilmente il diritto alla prova; in tali ipotesi il processo di appello costituisce la prima e unica occasione per dedurre i mezzi istruttori che non siano stati introdotti per causa non imputabile alla parte in primo grado.

In riferimento al regime intertemporale, la Corte Costituzionale ha ritenuto irragionevole il disposto di cui all'art. 4 c. 2, d.lgs. 220/2023, in quanto la novella, sebbene formalmente operi per il futuro, in realtà incide sugli effetti giuridici di situazioni processuali verificatesi in giudizi iniziati in vigenza della precedente normativa e ancora in corso, così ledendo l'affidamento delle parti nella tutela di posizioni legittimamente acquisite.

Per effetto dell'intervento della Corte Costituzionale, quindi, la disciplina delle prove in appello dettata dal novellato art. 58 d.lgs. 546/92, si applica ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore d.lgs. 220/2023, quindi a partire dal 5 gennaio 2024.

Secondo la Corte Costituzionale, il divieto di deposito delle notifiche, invece, non contrasta con il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, c. 1 Cost., non lede il diritto alla prova ex art. 24 c. 2 Cost. ed al contraddittorio ex art. 111 c. 2 Cost. sia quando esse risultino indispensabili

ai fini della decisione, sia nell'ipotesi in cui la parte dimostri di non aver potuto depositare il documento in primo grado per causa ad essa non imputabile.

Con tale divieto, secondo la Corte, il legislatore, ha voluto evitare che, nelle controversie in cui si faccia questione dell'esistenza o della validità delle notifiche, il giudizio di appello venga instaurato al solo fine di effettuare un deposito documentale che, pur essendo da solo sufficiente per la definizione del giudizio, sia stato omesso in primo grado.

Questo, come testualmente si legge nella sentenza n. 36/25 della Corte Costituzionale, in quanto *“l'atto tributario produce i suoi effetti tipici per mezzo della notificazione, sicché o la notifica esiste – e quindi deve essere necessariamente conosciuta dall'amministrazione, sulla quale grava un dovere qualificato di documentazione del procedimento notificatorio e di conservazione e custodia dei relativi atti – prima che la pretesa impositiva venga azionata, oppure la stessa pretesa è da ritenersi inefficace ab origine e quindi non può essere fatta valere”*.

Giovanna Biello

Riferimenti normativi: art. 58 d.lgs. 546/92; d.lgs n. 220/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. nn. 36 del 27 marzo 2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 5132/2025, depositata l' 11/08/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Chianura.

Processo tributario - Copie fotostatiche – Utilizzabilità in giudizio – Contestazione della conformità – Clausole di stile – motivi specifici – Disconoscimento della conformità – Disconoscimento art. 215 comma 2 c.p.c..

SINTESI DELLA SENTENZA

Per aversi disconoscimento idoneo, ai sensi dell'art. 2719 c.c., è necessario rendere una dichiarazione che, pur senza formule particolari, evidenzi in modo chiaro ed inequivoco gli elementi differenziali del documento prodotto rispetto all'originale, non essendo sufficienti, a tal fine, mere clausole di stile e generiche.

Il disconoscimento ai sensi dell'art. 2719 c.c. non impedisce che il giudice accerti la conformità all'originale attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni.

Il disconoscimento ai sensi dell'art. 215 c.c., in mancanza di richiesta di verifica e di esito positivo della stessa, preclude l'utilizzazione del documento prodotto.

COMMENTO

La sentenza in commento applica principi espressi della Corte di Cassazione secondo cui è senz'altro ammessa la produzione in giudizio di documenti in copia fotostatica che, ai sensi dell'art. 22, comma quarto, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, costituiscono un mezzo idoneo per introdurre la prova nel processo (cfr Cassazione n. 11435/2018).

La copia fotostatica di un documento, depositata in giudizio, ha lo stesso valore dell'originale e la medesima efficacia probatoria, purché non venga contestata dalla parte contro cui è prodotta, così come stabilito dall'art 2712 c.c.

La CGT precisa che, affinché possa aversi disconoscimento idoneo ai sensi dell'art. 2719 c.c. è necessario che la parte renda una dichiarazione che, pur senza formule particolari, *evidenzi in modo chiaro ed univoco sia il documento che si intende contestare, sia gli aspetti differenziali di quello prodotto rispetto all'originale, non essendo invece sufficienti né il ricorso a clausole di stile né generiche asserzioni”*» (cfr Cassazione nn. 16557/2019 e 4912/2017).

Le indicazioni specifiche degli aspetti differenziali sono, secondo la CGT, necessarie a pena di inefficacia della richiesta di disconoscimento.

La CGT chiarisce i differenti effetti del disconoscimento di cui all'art. 2719 c.c. e quello di cui all'art. 215 c.c..

Il disconoscimento ai sensi dell'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità della copia fotostatica all'originale anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni, potendo valutarne l'efficacia rappresentativa.

Il disconoscimento ai sensi dell'art. 215 c.c., in mancanza di richiesta di verifica e di esito positivo della stessa, preclude l'utilizzazione del documento prodotto.

Giovanna Biello

Riferimenti normativi: art. 22, comma quarto, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 2712 c.c.; art. 2719 c.c.; art. 215 c.c..

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 16557/2019; n. 4912/2017; n. 11435/2018; n. Cassazione n. 8108/2003.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 5209/2025, depositata il 19/08/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Processo tributario - Presunta residenza fiscale estera – Art. 21 bis d.lgs. 74/2000 -Formazione del giudicato penale -Identità fatti materiali Effetti sul processo tributario.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia muove dal presupposto che il contribuente fosse residente fiscalmente in Italia nel periodo d'imposta 2011, circostanza questa posta a base dei rilievi dell'Agenzia circa l'omessa dichiarazione in Italia di un maggior reddito imponibile, costituito da redditi di capitale di fonte estera e da reddito di capitale per distribuzione di utili in natura. Al riguardo, assume carattere assorbente, rispetto ai restanti motivi di impugnativa addotti dal contribuente, l'eccezione riguardante l'intervenuta sentenza del Tribunale penale di Milano, in data 26/10/2022, passata in giudicato, con la quale, a seguito di dibattimento, il contribuente era stato assolto "perché il fatto non sussiste", ai sensi dell'art. 530, cpv., cod. proc. civ., dal reato di omessa dichiarazione, relativamente alle annualità 2011 – 2013 e ciò per mancanza di elementi certi per ritenere che lo stesso in detto periodo, fosse stato prevalentemente e stabilmente domiciliato in Italia e che i redditi accertati provenissero da attività di impresa. Trova infatti applicazione, nel caso in esame, l'art. 21-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), del d.lgs. n. 87 del 2024, in vigore dal 29 giugno 2024, (quindi trasposto nell'art. 119 del Testo unico della Giustizia tributaria - d.lgs. n. 75 del 2024), il quale dispone al comma 1, che "*La sentenza penale irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*". In proposito, è stato chiarito, sul presupposto della natura processuale della norma, che la stessa "*è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza sia divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)*" (Cass., Ord. n. 5714/2025 e decisioni ivi richiamate). Premesso quanto sopra, il Collegio, verificata l'identità esistente tra i fatti materiali posti a fondamento sia dell'avviso che della sentenza penale in questione, concernenti l'effettiva residenza del contribuente nell'anno di imposta 2011, ai fini della configurazione del reato di omessa dichiarazione, ritiene che l'appello, assorbita ogni ulteriore eccezione, debba essere accolto.

COMMENTO

La sentenza in commento, con riferimento all'interpretazione della *ratio* dell'art. 21 bis d.lgs. 74/2000, ha deciso sulla base dell'orientamento di Legittimità che ritiene che l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione vale, nel processo tributario, sia ai fini delle

sanzioni che dell'imposta (Cass. n. 23570/2024, Cass. n. 23609/2024, Cass. n. 21584/2024, Cass. n. 30675/2024, Cass. n. 30814/2024, Cass. n. 936/2025 e 1021/2025).

A tale orientamento se ne contrappone un altro secondo il quale l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione avrebbe effetti solo limitatamente alle sanzioni mentre, per l'imposta, costituirebbe solo uno degli elementi oggetto di valutazione da parte del giudice tributario (Cass. n. 3800/2025, Cass. n. 4916/2025, Cass. n. 4921/2025, Cass. n. 4924/2025 e Cass. n. 4935/2025).

In relazione ai predetti due orientamenti opposti, con l'ordinanza n. 5714/2025, la Sezione tributaria della Suprema Corte ha rinviato alle Sezioni Unite la questione posta dagli effetti dell'introduzione dell'art. 21-*bis*. Altra questione di grande interesse, portata all'attenzione delle Sezioni Unite, è "se per l'operatività dell'art. 21-*bis*, occorre la formula assolutoria prevista dall'art. 530, co. 1, c.p.p. o possa valere anche la formula di cui al co. 2 del medesimo articolo". Si tratta, come noto, di due formule molto differenti. Il co.1 dell'art. 530 c.p.p. prevede l'assoluzione quando viene accertato che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso oppure che il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero che il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione. In questo caso, insomma, si ha un accertamento positivo del fatto negativo. Viceversa, il comma 2, prevede l'assoluzione anche nel caso in cui manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova circa la sussistenza del fatto, ovvero del fatto che l'imputato lo abbia commesso o che il fatto costituisca reato o sia stato commesso da persona imputabile. Qui manca la prova positiva del fatto, semplicemente perché, alla stregua della disciplina processual penalistica, non è stato possibile raggiungere la prova piena della colpevolezza o della commissione del fatto. Anche in questo caso, la Corte remittente osserva come si contrappongano due posizioni: la prima che ammette la rilevanza della formula assolutoria ai sensi dell'art. 530, co. 2, c.p.p. (Cass. civ. n. 23570/2024 e Cass. civ. n. 23609/2024) e l'altra, di converso, che non la consente (Cass. civ. n. 3800/2025, Cass. civ. n. 4291/2025, Cass. civ. n. 4294/2025). La sentenza in commento della C.G.T. 2° grado del Lazio sembra aderire al primo orientamento. Infatti, giova anche ricordare che il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, richiedendo una prova del fatto impositivo precisa, puntuale e non contraddittoria, esige un giudizio rigoroso del fatto impositivo, in luogo del previgente prudente apprezzamento di cui all'art. 116 c.p.c., basato sulla regola della *clear and convincing evidence* di derivazione penale, come si evince dalla identità di espressioni utilizzate rispetto a quelle contenute nell'art. 530, co. 2, c.p.p.

L'art. 21-*bis* è stato oggetto di rinvio anche alla Corte costituzionale. La C.G.T. di 2° grado del Piemonte con ord. n. 64/2025 e la C.G.T. 1° grado di Roma con ord. 1838/13/2025, hanno rimesso la questione di costituzionalità dell'art. 21-*bis* per presunta violazione degli artt. 3, 24, 53, 97 e 111 co. 1 e 2 Cost. Il dubbio di costituzionalità sarebbe da scorgere nella sostanziale irragionevolezza della previsione: innanzitutto perché opera solo per le sentenze assolutorie e non anche per quelle di condanna; poi, perché opera indipendentemente dalla partecipazione nel processo penale dell'Autorità finanziaria che, così, subisce l'esito di un processo cui è rimasta esclusa; infine, perché le ragioni erariali non trovano ingresso nel processo penale, per cui l'esito del medesimo non sconta alcuna considerazione di detti interessi.

Con l'ordinanza interlocutoria n. 31961 depositata il 9 dicembre 2025 le SS.UU. Civili della Corte di Cassazione hanno disposto il rinvio a nuovo ruolo del ricorso, per la necessità di attendere il giudizio della Corte Costituzionale su questioni pregiudiziali sollevate recentemente dai giudici di merito. La Corte Costituzionale ha già calendarizzato la prima delle questioni (quella della C.G.T. 2° grado Piemonte) per la camera di consiglio del 26 gennaio 2026.

Salvatore Cantelli

Riferimenti normativi: art. 21 bis d.lgs. 74/2000; art. 7 comma 5 bis d.lgs. 546/92; artt. 3, 24, 53, 97 e 111 co. 1 e 2 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali Corte di Cassazione:

- Orientamento che ritiene l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione vale, nel processo tributario, sia ai fini delle sanzioni che dell'imposta: Cass. n. 23570/2024, Cass. n. 23609/2024, Cass. n. 21584/2024, Cass. n. 30675/2024, Cass. n. 30814/2024, Cass. n. 936/2025 e n. 1021/2025;*
- Orientamento secondo il quale l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione avrebbe effetti solo limitatamente alle sanzioni mentre, per l'imposta, costituirebbe solo uno degli elementi oggetto di valutazione da parte del giudice tributario: Cass. n. 3800/2025, Cass. n. 4916/2025, Cass. n. 4921/2025, Cass. n. 4924/2025 e Cass. n. 4935/2025;*
- Orientamento che ammette la rilevanza della formula assolutoria ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p.: Cass. civ. n. 23570/2024 e Cass. civ. n. 23609/2024;*
- Orientamento che non la consente: Cass. civ. n. 3800/2025, Cass. civ. n. 4291/2025, Cass. civ. n. 4294/2025;- Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado del Piemonte: ord. n. 64/2025; Corte Giustizia Tributaria 1° grado di Roma: ord. n. 1838/13/2025.*

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5261/2025, depositata il 25/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Grechi.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Cartella pagamento - Proposizione ricorso introduttivo – Atto impositivo prodromico – Omessa notifica – Compiuta contestazione – Notifica ricorso introduttivo - Concessionario riscossione – Soggetto ricorrente - Ente impositore – Omessa notifica – Concessionario riscossione – Costituzione giudizio – Difetto legittimazione passiva – Compiuta contestazione - Non rileva - Contraddittorio processuale - Richiesta integrazione – Non rileva – Litisconsorzio necessario – Esclusione – Ente impositore - Chiamata in causa – Necessità autorizzazione – Esclusione – Concessionario riscossione – Chiamata in causa – Ente impositore - Omessa effettuazione – Atto impositivo prodromico – Omessa notifica - Onere probatorio – Omesso assolvimento – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di proposizione di ricorso introduttivo per l'annullamento della cartella di pagamento, contenente anche la contestazione di omessa notifica dell'atto impositivo prodromico, se il ricorrente chiama in causa il solo Concessionario quest'ultimo non può invocare il proprio difetto di legittimazione passiva e chiedere al Giudice di estendere il contraddittorio processuale all'ente impositore.

Questo in quanto, non sussistendo la fattispecie di litisconsorzio necessario, laddove il Concessionario intenda resistere alla contestazione di omessa notifica dell'atto impositivo prodromico, è sempre tenuto a provvedere alla chiamata in causa dell'ente impositore, non essendo a tal fine neppure necessaria alcuna autorizzazione a suo favore.

COMMENTO

In tema di litisconsorzio di cui all'art. 14 del d. lgs. n. 546/1992, in base a quanto modificato dal d. lgs. n. 220/2023, il comma 6-bis aggiunto dispone come, in caso di vizio di notifica eccepito nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso rispetto a quello che ha notificato l'atto impugnato, il ricorso introduttivo deve sempre essere proposto nei confronti di entrambi i soggetti.

Tuttavia, in base alla novella, in caso di inerzia del contribuente/ricorrente l'onere della chiamata in causa dell'ufficio impositore ricade sul Concessionario e non sullo stesso contribuente/ricorrente in quanto non sussiste litisconsorzio necessario tra ente impositore e Concessionario.

Infatti, già l'art.39 del d. lgs. n. 112/1999, ripreso poi dall'art. 228 del Testo unico della Riscossione di cui al d. lgs. n. 33/2025 in vigore dal 1° gennaio 2026, con riferimento alla chiamata in causa dell'ente creditore, viene previsto che il Concessionario, nelle liti promosse nei suoi confronti che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, è sempre tenuto a chiamare in causa l'ente creditore interessato potendo, in difetto, rispondere delle conseguenze della lite.

In pratica il contribuente/ricorrente può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore quanto del Concessionario, senza che tra i due soggetti sia configurabile un litisconsorzio necessario.

Pertanto, il solo fatto che il contribuente/ricorrente individui nel Concessionario piuttosto che nel titolare del credito tributario il legittimato passivo può, in via residuale, indurre il Giudice a valutare solo discrezionalmente (come nel caso di specie) la mancanza di autorizzazione del Concessionario alla chiamata in causa dell'ente impositore al fine di disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 39, d. lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 3855/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5289/2025, depositata il 27/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Processo tributario – Soggetto ricorrente – Notifica ricorso introduttivo – Tempestivo successivo deposito – Ente resistente – Costituzione giudizio – Mancato deposito – Copia notifica ricorso – Formato EML – Omesso deposito – Inammissibilità ricorso introduttivo – Consegu.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di notifica di ricorso introduttivo il ricorrente è sempre tenuto a depositare nel fascicolo processuale la copia della notifica in formato EML.

Questo in quanto, in caso di mancata costituzione dell'ente resistente, non risultando altrimenti provata la ricezione del ricorso introduttivo, il Giudice è legittimato a sancire la sua inammissibilità.

COMMENTO

Già l'ordinanza di Cassazione n. 16189/2023 aveva statuito come la prova della notifica a mezzo PEC degli atti processuali poteva essere fornita solo attraverso l'allegazione dei files ".eml" o ".msg" in quanto solo da essi risulterebbe possibile accertare che la notifica ha avuto ad oggetto proprio l'atto avente il contenuto risultante dalla copia pdf depositata.

Tuttavia, attesa la specificità del processo tributario, in base all'art. 16-bis., comma 3 del d. lgs. n. 546/1992 le parti devono depositare gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali notificati esclusivamente con le modalità telematiche previste dalle norme del processo tributario telematico (PTT).

A questo proposito l'articolo 10, comma 2 del dm 4 agosto 2015, che individua gli standard telematici del PTT, prevede che i documenti informatici allegati *“sono in formato PDF/A-1a oppure PDF/A-1b, Tiff nonché EML”*.

Allo stesso modo la circolare del MEF 1/DF del 4 luglio 2019 afferma come, ai fini della prova della notifica del ricorso, le ricevute di consegna e accettazione possono essere depositate in formato EML ovvero in formato PDF/A-1a oppure PDF/A-1b e in quest'ultimo caso il difensore è tenuto a predisporre sulle stesse oppure con atto separato, un'attestazione di conformità all'originale ai sensi dell'art. 23-bis, comma 2 del d. lgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale).

Inoltre, in base al comma 4-bis dell'art. 16-bis del d. lgs. n. 546/1992, la violazione delle predette modalità telematiche di comunicazione, notifica e deposito e/o delle norme del

processo tributario telematico, “*non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l’obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice*”.

Nonostante il contenuto normativo sopra riportato alcune corti di merito (si veda tra le altre la sentenza della CGT di primo grado di Siracusa n. 2922-03-2024 del 9 dicembre 2024) hanno recentemente ribadito come nel processo tributario, ai fini della prova della notifica, il mancato deposito del file EML contenente la ricevuta di consegna della PEC con il ricorso introduttivo, determina l’inammissibilità del ricorso stesso poiché solo attraverso tale formato il Giudice è in grado di verificare l’avvenuta notifica, nella data risultante dalla ricevuta in formato PDF prodotta dalla parte, dell’atto nel medesimo contenuto risultante dalla copia informale prodotta.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 3-bis, comma 3, l. 21 gennaio 1994, n. 53; art. 9, comma 1, comma 1-bis, l. 21 gennaio 1994, n. 53; art. 11, l. 21 gennaio 1994, n. 53.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 16189/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5426/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Processo tributario – Ricorso in appello – Mera riproduzione dei motivi di ricorso di primo grado – Inammissibilità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Deve ritenersi inammissibile, per difetto del requisito di specificità dei motivi di impugnazione di cui all’art. 53 del d. lgs. 546/1992, il ricorso in appello proposto tramite la mera riproposizione delle doglianze già sottoposte al giudice di primo grado. Difatti, non rappresentando il giudizio di appello un *novum iudicium*, la cognizione del giudice resta circoscritta alle questioni dedotte dall’appellante, volte a incrinare il fondamento logico-giuridico delle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata.

COMMENTO

La pronuncia si colloca in quel filone giurisprudenziale secondo cui – se è vero che il requisito della “specificità” dei motivi di impugnazione non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell’appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, ancorché sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame sia delle ragioni della doglianza, e se è altrettanto vero che l’atto con il quale si propone l’impugnazione deve essere interpretato nel suo complesso – cionondimeno il requisito della “specificità” esige che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell’appellante, volte a incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime. Per effetto di ciò l’atto di appello deve pertanto contenere – a pena di inammissibilità, rilevabile d’ufficio e non sanabile per effetto dell’attività difensiva della controparte – una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice, non essendo a tal fine sufficiente la mera riproduzione delle doglianze esposte nell’atto introduttivo del giudizio.

Al riguardo si osserva, invero, che nel panorama giurisprudenziale si rinvencono anche pronunce meno rigorose nel delineare la portata del requisito di “specificità” dei motivi di gravame; in tal senso, tra le altre, può menzionarsi l’ordinanza della Corte di Cassazione n. 27169 del 22 settembre 2023 ove si legge, invece, che “*la riproposizione nell’atto di appello delle stesse argomentazioni contenute nell’atto impositivo e nelle controdeduzioni depositate dall’Agenzia nel giudizio di primo grado ... non costituisce una ragione sufficiente per ritenere inammissibile l’appello dell’Ufficio per carenza di specificità dei motivi*”.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: art. 53, d. lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 1574/05; 9244/07; 8771/10.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5428/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Processo tributario – Dovere di chiarezza e sinteticità degli atti processuali – Sussiste – Mancata osservanza – Inammissibilità dell'atto o del procedimento – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

La particolare ampiezza degli atti processuali, pur non violando alcuna prescrizione formale di ammissibilità, collide con l'esigenza di chiarezza e sinteticità quale imposta, anche nell'ambito del processo tributario, dall'obiettivo di un processo celere, in specie laddove detta ampiezza risulti neppure proporzionale alla complessità giuridica o all'importanza economica delle fattispecie oggetto di causa; di talché l'inammissibilità degli atti difensivi e dei procedimenti ad essi conseguenti qualora l'inosservanza di detto dovere di chiarezza e sinteticità pregiudichi l'intelligibilità della struttura logica delle argomentazioni addotte in giudizio.

COMMENTO

Il dovere di chiarezza e sinteticità espositiva degli atti processuali – già disciplinato nell'ambito del processo amministrativo (art. 3 *“Dovere di motivazione e sinteticità degli atti”*, co. 2, d. lgs. 104/2010) – esprime un principio di carattere generale, recentemente recepito anche nel codice di procedura civile, a mezzo dell'art. 3, co. 9, lettere a) e b), d. lgs. 149/22, che ha difatti integrato l'art. 121 c.p.c. sia nella rubrica sia nel testo normativo, rispettivamente con le seguenti espressioni: *“Chiarezza e sinteticità degli atti”* e *“Tutti gli atti del processo sono redatti in modo chiaro e sintetico”* (analoghe modifiche hanno altresì riguardato gli articoli 342, 434 e 366 c.p.c.).

Il dovere di chiarezza e sinteticità degli atti processuali risulta, peraltro, ben applicabile nel processo tributario; e ciò non solo in forza del generale rinvio alle norme del codice di procedura civile, di cui all'art. 1, co. 2, d. lgs. 546/92, ma, da ultimo, alla luce della novella legislativa contenuta nell'art. 17-ter, co. 1, d. lgs. 546/92, che appunto prevede che *“Gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali sono redatti in modo chiaro e sintetico”* (l'art. 17-ter è stato inserito dall'art. 1, co. 1, lett. h), d. lgs. 220/23, valevole per i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024).

Il legislatore tributario ha, inoltre, disciplinato gli effetti dell'inosservanza di tale dovere contestualmente inserendo nell'art. 15, d. lgs. 546/92 – in materia di spese del giudizio – il nuovo comma 2-novies che contiene la seguente previsione normativa: *“Nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte”*.

Così delineato il contesto legislativo oggi vigente merita, ora, osservarsi che il dovere di chiarezza e sinteticità degli atti processuali rinviene la sua matrice sia nella fondamentale esigenza di poter applicare il principio costituzionale (art. 111, co. 2, Cost.) di ragionevole durata del processo – il quale come noto impone il corretto utilizzo delle limitate risorse giudiziarie pubbliche – sia in istanze maturate in sede sovranazionale, come ben testimoniano le *“Istruzioni pratiche alle parti, relative alle cause proposte dinanzi alla Corte”*, redatte dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Quanto alla pronuncia in commento essa conferma l'orientamento giurisprudenziale, che si sta ora affermando anche in seno al processo tributario, in base al quale l'eccessiva ampiezza degli atti processuali, non proporzionale alla complessità giuridica o all'importanza economica della causa – come, a titolo di esempio, nel caso di motivi “fiume”, di atti redatti con la “tecnica dell'assemblaggio”, di prolisse dissertazioni non pertinenti alla questione

controversa, etc. – espone la parte al rischio di una declaratoria di inammissibilità (dell'atto o del procedimento) non tanto per la sua irragionevole estensione (fattispecie invero non sanzionata) bensì perché pregiudica l'intelligibilità delle argomentazioni esposte, rendendo quindi oscura l'esposizione dei fatti di causa e delle argomentazioni addotte.

Circostanza, quest'ultima, che determinerebbe un (inammissibile) trasferimento in capo al giudice di un "onere di indagine" necessario per estrapolare dagli atti processuali gli elementi rilevanti (in fatto e in diritto) ai fini della decisione. Trattasi, difatti, di uno "*sforzo di selezione e rielaborazione sintetica del contenuto delle circostanze di fatto e dei documenti effettivamente rilevanti*" di esclusiva competenza della parte, risultando intrinsecamente inerente al contenuto dell'impugnazione (Cass. n. 1905/12).

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: artt. 15, 17-ter, d. lgs. 546/1992; art. 121 c.p.c.; art. 3, co. 2, d. lgs. 104/10.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 7260/24; 17698/14; 24586/19; 8425/20; 7600/23; 8009/19. C.G.T. Veneto sent. 136/22.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n.5470/2025, depositata l' 11/09/2025 – Pres. e Rel. Greco.

Processo tributario – Procura alle liti – Omessa sottoscrizione da parte del ricorrente – Ricorso I grado – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

È inammissibile il ricorso alla C.G.T. I grado allorché la procura alle liti non sia stata sottoscritta dal ricorrente.

COMMENTO

Puntualmente con la sentenza in commento la Corte ha accertato l'inammissibilità del ricorso di primo grado allorché il contribuente non abbia sottoscritto la procura alle liti.

Secondo la disciplina speciale del processo tributario quale dettata dall'art. 18, co. 4 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 il ricorso dinanzi alla Corte di prime cure è inammissibile se manca di uno degli elementi considerati essenziali dal legislatore al co. 2 dello stesso art. 18, ad eccezione del codice fiscale e dell'indirizzo pec, ovvero quando non vi sia la sottoscrizione a norma dell'art. 18, co. 3 di tale decreto.

L'art. 18, co. 3 prevede, a sua volta e per quanto qui interessa, che "*il ricorso deve contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente*".

Il requisito della sottoscrizione è previsto anche dal codice di rito.

L'art. 125, co. 1 c.p.c., in riferimento agli atti di parte, prescrive che l'originale e le copie da notificare debbano essere sottoscritti dalla parte che sta in giudizio personalmente oppure dal procuratore.

Eccezionalmente, a norma dell'art. 125, co. 2 c.p.c., "*la procura al difensore dell'attore può essere rilasciata in data posteriore alla notificazione dell'atto, purché anteriormente alla costituzione della parte rappresentata*".

Secondo un orientamento consolidato della Corte di legittimità, il difetto di sottoscrizione è causa di inesistenza dell'atto, atteso che la sottoscrizione è elemento indispensabile per la formazione dello stesso, solo quando non desumibile da altri elementi, quali la sottoscrizione per autentica della firma della procura in calce o a margine dello stesso (v., per tutti, Cass. n. 1275 del 2011 in riferimento all'atto di appello).

Nel processo tributario opera poi altro fondamentale principio formulato dal giudice delle leggi (Corte Cost. n. 189 del 2000) secondo cui le disposizioni tributarie vanno lette in armonia con

i valori della tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni d'inammissibilità.

A ben vedere, è necessario dare alle norme processuali in genere, ed a quelle sul processo tributario in particolare, una lettura che, nell'interesse generale, faccia salva la funzione di garanzia che è istituzionalmente propria del processo consentendo nel contempo e per quanto possibile di limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni d'inammissibilità in danno delle parti che di quella garanzia dovrebbero giovare (v., *ex plurimis*, Cass. nn. 3089 del 2019, 18088 del 2004 e 23752 del 2015).

Applicando quest'ultimo principio è stato correttamente affermato che il ricorso introduttivo al giudice tributario è inammissibile *“solo ove la sottoscrizione manchi materialmente, ma non quando essa risulti presente ‘per relationem’ attraverso il rinvio implicito della fotocopia depositata all'atto introduttivo del giudizio, notificato in originale, e la sua conformità non sia stata fondatamente contestata”* (Cass. nn. 3089 del 2019 e 23752 del 2015).

Diverso discorso va invece svolto quando la sottoscrizione esiste ma è illeggibile in quanto l'illeggibilità della sottoscrizione, da parte del ricorrente o del suo difensore, della copia del ricorso depositata presso la segreteria della commissione tributaria *“costituisce una mera irregolarità, atteso che il principio di effettività della tutela giurisdizionale impone d'interpretare in senso restrittivo le previsioni d'inammissibilità”* (Cass. n. 16758 del 2016).

Giuseppe Maria Cipolla

Riferimenti normativi: c.p.c.; d.lgs. 546/1992

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le, 13 giugno 2000, n. 189; Corte di Cassazione, sez. V, 31 luglio 2019, n. 20617; Corte di Cassazione, sez. V, 1° febbraio 2019, n. 3089; Corte di Cassazione, sez. V, 9 agosto 2016, n. 16758; Corte di Cassazione, sez. V, 20 novembre 2015, n. 23752; Corte di Cassazione, sez. VI, sez. 20 gennaio 2011, n. 1275; Corte di Cassazione, sez. V, 8 settembre 2004, n. 18088.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5504/2025, depositata il 15/09/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Ufilugelli.

Processo tributario - Litisconsorzio necessario – Società e soci – Art. 14 d.lgs. 546/1992 – Integrazione del contraddittorio – Mancata riunione dei giudizi – Nullità – Esclusione – Trattazione sostanzialmente unitaria – Assenza di pregiudizio – Sanatoria in appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

La violazione del principio del litisconsorzio necessario non comporta la nullità della sentenza emessa senza integrazione del contraddittorio allorché vi sia stata una trattazione sostanzialmente unitaria di tutti i contenziosi e siano stati, dunque, salvaguardati i diritti di difesa di tutte le parti e la piena consapevolezza di ciascuna parte processuale. La riunione dei giudizi in appello consente di ricondurre a unità il contenzioso, dispensando da una declaratoria di nullità della pronuncia di primo grado, che determinerebbe un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio, secondo il principio affermato dalla giurisprudenza di legittimità.

COMMENTO.

La sentenza in commento rappresenta un importante contributo in tema di litisconsorzio necessario nei giudizi tributari che coinvolgono società e soci, in particolare nei casi di accertamento per trasparenza ex artt. 5, 115 e 116 TUIR. Il Collegio, investito di una pluralità di appelli riuniti in secondo grado, affronta la questione dell'integrità del contraddittorio tra tutti i soggetti coinvolti, alla luce della normativa processuale e dei più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità, offrendo una lettura evolutiva e sostanzialistica dell'istituto. Sotto il profilo normativo, il punto di partenza è costituito dall'art. 14 del d.lgs. 546/1992, che

impone, in presenza di rapporti inscindibili, la proposizione del ricorso nei confronti di tutti i soggetti interessati e attribuisce al giudice il potere-dovere di disporre l'integrazione del contraddittorio ove necessario. Tale previsione trova applicazione tipica nei giudizi aventi ad oggetto avvisi di accertamento emessi nei confronti di società di persone e dei relativi soci, ma – secondo la giurisprudenza più recente – anche nelle ipotesi di società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale. In questi casi, la decisione adottata nei confronti di uno solo dei soggetti coinvolti si riflette necessariamente sugli altri, rendendo la causa inscindibile e imponendo la riunione dei giudizi pendenti o l'integrazione del contraddittorio, anche d'ufficio. La ratio della disciplina è quella di garantire la piena tutela del diritto di difesa e il rispetto del principio del contraddittorio, sancito dagli artt. 101 c.p.c. e 111 Cost., nonché di evitare decisioni contrastanti su rapporti sostanzialmente unitari. La normativa processuale prevede, inoltre, strumenti specifici per la gestione delle cause connesse: l'art. 29 d.lgs. 546/1992 disciplina la riunione dei ricorsi pendenti davanti allo stesso giudice, mentre l'art. 39 c.p.c. individua il criterio del giudice preventivamente adito per la riunione di procedimenti pendenti davanti a giudici diversi.

La Corte di Cassazione, con una serie di pronunce ormai consolidate (tra cui Cass. 29843/2017, Ord. 11944/2025, Cass. 14815/2008), ha chiarito che la mancata integrazione del contraddittorio in presenza di litisconsorzio necessario comporta, in linea di principio, la nullità di tutte le attività processuali conseguenti e il regresso del processo al primo grado, ai sensi degli artt. 156 e 159 c.p.c. e dell'art. 59, co. 1, lett. b), d.lgs. 546/1992. Tuttavia, la stessa giurisprudenza ha progressivamente valorizzato un approccio più sostanzialistico, volto a evitare un inutile dispendio di energie processuali e a privilegiare la ragionevole durata del processo (art. 111 Cost., art. 6 CEDU), soprattutto nei casi in cui la separazione dei giudizi non abbia determinato un concreto pregiudizio alle difese delle parti. In particolare, la Cassazione ha affermato che, quando ricorrono elementi unificatori quali la piena consapevolezza di tutte le parti dell'esistenza e del contenuto degli atti impositivi, l'identità oggettiva della causa petendi, la simultanea proposizione dei ricorsi e la trattazione sostanzialmente unitaria dei giudizi, la riunione operata solo in grado di appello può sanare il vizio originario, consentendo di ricondurre a unità il contenzioso e di evitare la declaratoria di nullità con rinvio al primo giudice. In tal senso, la Suprema Corte ha sottolineato che la funzione del litisconsorzio necessario è quella di garantire l'effettività del contraddittorio e la tutela dei diritti di difesa, ma che la nullità processuale non può essere dichiarata in modo automatico e formalistico, dovendosi sempre verificare se vi sia stato un concreto vulnus alle prerogative difensive delle parti.

Nel caso esaminato dalla sentenza in rassegna, a fronte dell'esistenza di una pluralità di appelli (riuniti in appello) avverso separate sentenze emesse in giudizi autonomi promossi da società e soci, originati da avvisi di accertamento emessi per trasparenza fiscale, il Collegio, dopo aver richiamato i principi normativi e giurisprudenziali sopra illustrati, ha ritenuto di escludere la nullità del giudizio per difetto di litisconsorzio necessario dinanzi al giudice di primo grado, valorizzando una serie di elementi fattuali: la piena consapevolezza di tutte le parti processuali dell'esistenza e del contenuto degli atti impositivi, la rappresentanza comune delle parti da parte dello stesso difensore, la presenza di un socio che riveste anche la qualifica di legale rappresentante della società e, soprattutto, la riunione dei giudizi in grado di appello, che ha consentito una trattazione sostanzialmente unitaria della controversia. La Corte richiama espressamente a conforto della propria posizione la giurisprudenza di legittimità (Cass. 29843/2017; Ord. 11944/2025), secondo cui la riunione dei giudizi e la trattazione unitaria in appello consentono di evitare la nullità, quando sia dimostrabile l'assenza di concreto pregiudizio per le difese delle parti. In tale prospettiva, la sentenza si pone in linea con l'indirizzo più recente e funzionalistico espresso dalla Corte di legittimità, che privilegia la sostanza sulla forma e la tutela effettiva dei diritti delle parti sulla mera osservanza di formalità processuali. La Corte di secondo grado nella parte motiva della

propria sentenza, a sostegno del proprio convincimento conservativo, ha anche specificato come riunione dei giudizi in appello, in presenza di elementi unificatori, riconducendo a unità il contenzioso ed evitando la declaratoria di nullità garantisce la ragionevole durata del processo, in ossequio ai principi costituzionali e convenzionali.

Questa conclusione, benchè supportata e avallata dalla giurisprudenza di legittimità, non si rivela univoca, né tantomeno pacifica.

All'approccio "sostanzialistico" adottato dalla sentenza resa dalla Sezione III della Corte Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, qui in commento, se ne contrappone uno opposto di stampo più "formalistico e ortodosso", espresso a distanza di pochi mesi nella sentenza n. 5547/2025 resa dalla stessa Corte di Giustizia, Sezione 14^a, e depositata 10/07/2025. In quest'ultima pronuncia la Sezione 14^a, accertata la pendenza di giudizi autonomi tra società e soci e la mancata integrazione del contraddittorio in primo grado ha ritenuto che la violazione del litisconsorzio necessario comporti la nullità assoluta della sentenza e di tutte le attività processuali conseguenti, con rimessione della causa al primo giudice per la rinnovazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 59, co. 1, lett. b), d.lgs. 546/1992. La Corte di seconde cure in questo caso, nel richiamare a supporto un risalente indirizzo della Corte di Cassazione espresso nella sentenza n.14815/2008, ha sancito la rilevanza assoluta del principio del contraddittorio, ritenendo come la nullità sia rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado e che non siano ammissibili correttivi sananti basati sulla trattazione sostanzialmente unitaria o sulla mancanza di pregiudizio concreto. Quest'ultima pronuncia della Sezione 14 è rigorosa espressione del principio per cui, in presenza di litisconsorzio necessario non integrato, il processo deve essere rinnovato sin dal primo grado, senza possibilità di sanatoria in appello, a tutela della regolarità formale del contraddittorio e della parità delle parti.

Il confronto tra le due pronunce evidenzia la coesistenza, nell'attuale panorama giurisprudenziale, di due diversi approcci alla questione del litisconsorzio necessario: da un lato, l'indirizzo sostanzialistico, che valorizza l'effettività della tutela difensiva e la ragionevole durata del processo, ammettendo la sanatoria del vizio in presenza di una trattazione unitaria e dell'assenza di pregiudizio; dall'altro, l'indirizzo formalistico, che impone la rinnovazione del processo ogniqualvolta sia accertata la violazione del litisconsorzio, a prescindere dalle concrete modalità di svolgimento del giudizio. Dal punto di vista operativo, la scelta tra i due indirizzi dipenderà dalla concreta situazione processuale e dalla capacità delle parti di dimostrare, rispettivamente, l'assenza o la presenza di un concreto pregiudizio alle difese. In ogni caso, la difesa dovrà sempre sollecitare tempestivamente la riunione dei giudizi o l'integrazione del contraddittorio, per evitare il rischio di nullità e di regressione del processo.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: art. 14, 29, 59 d.lgs. 546/1992; art. 39 c.p.c.; artt. 156 e 159 c.p.c.; art. 101 c.p.c.; art. 111 Cost.; artt. 5, 115, 116 TUIR;

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 11944/2025; 21262/2024; 2224/2021; 29843/2017 ;3080/2010; 14815/2008.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5740/2025, depositata il 29/09/2025 – Pres. Giorgi e Rel. Francaviglia.

Processo tributario - Contributo a fondo perduto ex art. 25 d.l. 34 del 2020 – Corte Costituzionale n. 124 del 24.07.2025 – Natura tributaria della misura economica – Non sussiste – Giurisdizione del giudice tributario – Esclusione. Rimessione al Giudice Ordinario – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con la sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria del Lazio, chiamata a decidere di una controversia avente ad oggetto l'impugnazione del diniego di contributo a fondo perduto correlato all'emergenza epidemiologica Covid-19 (previsto dall'art. 25 del d.l. n. 34/2020), è necessariamente intervenuta sulla qualificazione giuridica di esso ed in particolare sulla questione della natura tributaria (o meno) della relativa misura economica, nell'ottica della risoluzione della questione pregiudiziale riguardante la giurisdizione. Tale ultima questione è risultata in effetti affrontata dalle sezioni unite della Corte di Cassazione (con sentenza n. 34851 del 13.12.2023) e, successivamente, dalla Corte Costituzionale (con sentenza n. 124 del 24.07.2025) la quale ha infine stabilito la natura non tributaria – con correlata esclusione della giurisdizione del Giudice tributario – della misura economica costituita dal contributo previsto dall'art. 25 d.l. 34 del 2020. Alla luce dell'intervento della Corte Costituzionale in corso di causa, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado ha dichiarato d'ufficio il proprio difetto di giurisdizione, rimettendo la controversia al Giudice ordinario.

COMMENTO

L'art. 25 del d.l. n. 34 del 19 maggio 2020 ha introdotto, come noto, un contributo a fondo perduto in favore dei soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al T.U.I.R., che abbiano subito un importante riduzione del fatturato e dei corrispettivi nel mese di aprile 2020. La concessione del contributo risultava essere rimessa alla valutazione dell'Agenzia delle Entrate, da avviarsi attraverso apposita istanza contenente l'autocertificazione delle condizioni per la richiesta erogazione.

In relazione a tale misura economica, per il richiamo alla giurisdizione tributaria formulato dal comma 12 del menzionato art. 25, in relazione all'impugnazione dell'atto di recupero del contributo erroneamente erogato, era emerso un contrasto giurisprudenziale in ordine alla natura tributaria o meno del contributo, in correlazione con la questione della giurisdizione tributaria nei casi di impugnazione del provvedimento di diniego del contributo (fattispecie diversa dall'atto di recupero di un contributo erroneamente erogato).

La questione era stata dunque in un primo momento devoluta alle sezioni unite della Corte di Cassazione – mediante rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 363-bis c.p.c., formulato dalla Corte di Giustizia Tributaria di Agrigento con ordinanza n. 428 del 31.03.2023 – la quale, con sentenza a sezioni unite n. 34851 del 13.12.2023, affermava il principio di diritto secondo cui: *«In tema di contributo a fondo perduto previsto dal d.l. n. 34/2020, art. 25, a favore dei soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", il comma 12 di tale disposizione, nella parte in cui prevede, all'ultimo periodo, che per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal d.lgs. n. 546/1992, non trova applicazione ai giudizi ad oggetto l'implicazione del provvedimento di diniego del contributo adottato dall'Agenzia delle Entrate»*. Veniva cioè affermata l'esclusione della giurisdizione tributaria in ordine alle ipotesi di impugnazione del provvedimento c.d. di "scarto telematico" dell'istanza di erogazione del contributo, ed al contempo confermata la giurisdizione del giudice tributario in relazione ai giudizi aventi ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di recupero azionato dall'Agenzia delle Entrate, nelle ipotesi di errata erogazione del contributo. Il persistente contrasto di valutazione fra l'ipotesi di diniego del contributo e quella di recupero del contributo previamente concesso, manteneva ovviamente irrisolti i dubbi interpretativi emersi in ordine alla natura tributaria (o meno) del contributo.

In tale contesto, con ordinanza n. 143 del 3.06.2024, la sezione seconda della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Genova sollevava dunque, in riferimento agli artt. 3 e 102, secondo comma, Cost., questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 10, del dl n. 137 del 2020 e dell'art. 25, comma 12, del dl n. 34 del 2020, nella parte in cui veniva per l'appunto previsto che le controversie relative all'atto di recupero del contributo a fondo perduto, stabilito dal comma 1 del citato art. 1, fossero devolute alla giurisdizione tributaria.

La Corte rimettente assumeva, in particolare, la natura non tributaria dei contributi previsti nelle disposizioni censurate, con conseguente illegittimità del richiamo (formulato dall'ultimo periodo dell'art. 25, comma 12, del d.l. 34 del 2020) alla disciplina recata dal d.lgs. 546 del 1992 per le controversie relative all'atto di recupero.

In linea con la ricostruzione della Corte di Giustizia Genovese, la Corte Costituzionale ha dunque dichiarato fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento all'art. 102, comma secondo, Cost. (che vieta l'istituzione di giudici speciali), così confermando la natura non tributaria (ma di aiuto e sostegno economico a favore di una determinata categoria di soggetti) del contributo a fondo perduto istituito dall'art. 1 del c.d. "decreto ristori" – così come il precedente previsto dall'art. 25 del c.d. "decreto rilancio" – con conseguente esclusione della giurisdizione tributaria per le relative controversie.

La sentenza in commento si pone dunque nel solco del delineato nuovo assetto normativo, che viene correttamente recepito ed attuato dalla Corte di Giustizia di Secondo Grado del Lazio, con riconoscimento d'ufficio, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 546/1992, della carenza di giurisdizione in ordine alla controversia sottoposta al suo esame.

Angelo Cremonese

Riferimenti normativi: art. 3 Cost.; art. 102 Cost.; art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992; art. 3 d.lgs. 546/1992; art. 363-bis c.p.c.; art. 25 d.l. 34 del 2020; art. 1, comma 10, del d.l. n. 137 del 2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale n. 124 del 24.07.2025; Corte Cassazione ss.uu. n. 34851 del 13.12.2023; CGT I Grado Agrigento ord. n. 428 del 31.03.2023; CGT I Grado di Genova ord. n. 143 del 3.06.2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 5751/2025, depositata il 29/09/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario – Visto di conformità – Nullità atto impositivo – Irpex – Controllo formale dichiarazioni – Pretesa infondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di responsabilità per rilascio di visto di conformità infedele, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. a), del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, la competenza all'iscrizione a ruolo della somma pari all'imposta, alle sanzioni e agli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente spetta, ai sensi del comma 2 della medesima disposizione, esclusivamente alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

Tale attribuzione, in considerazione della funzione anche punitiva della responsabilità prevista dalla norma, ha carattere inderogabile; ne consegue che l'iscrizione a ruolo effettuata da un ufficio diverso, quale la Direzione provinciale, è affetta da illegittimità per incompetenza, con conseguente nullità dell'atto impositivo.

COMMENTO

La decisione affronta un profilo centrale in tema di responsabilità per visto di conformità infedele ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, con particolare riguardo alla competenza all'iscrizione a ruolo. La vicenda trae origine dal recupero, nei confronti del Responsabile dell'assistenza fiscale e del C.A.F. solidalmente obbligato, di imposte, sanzioni e interessi conseguenti al controllo formale di un modello 730 relativo al 2016, sul presupposto dell'infedeltà del visto rilasciato.

Il giudice di primo grado ha annullato la cartella ritenendo assorbente il vizio di incompetenza dell'organo che aveva formato il ruolo, individuato nella Direzione Provinciale anziché nella Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale del trasgressore, come prescritto dall'art. 39, comma 2.

La pronuncia, si colloca nel solco dell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 11790 del 2 maggio 2024, che ha qualificato la responsabilità prevista dall'art. 39, comma 1, lett. a), secondo periodo, del d.lgs. n. 241 del 1997 come dotata anche di funzione punitiva. Proprio tale connotazione rafforza l'esigenza di un rigoroso rispetto delle regole attributive della competenza, le quali non assumono un rilievo meramente organizzativo, bensì incidono sulla legittimità dell'esercizio del potere sanzionatorio.

La Corte di legittimità ha affermato che la competenza all'iscrizione a ruolo nei confronti dei soggetti che abbiano rilasciato un visto infedele appartiene alla Direzione regionale individuata in ragione del domicilio fiscale del trasgressore e che tale attribuzione non è derogabile, pena l'illegittimità dell'atto adottato in violazione della stessa. La violazione delle regole sulla competenza non integra, dunque, una mera irregolarità, ma determina la nullità dell'atto impositivo.

La decisione ribadisce così la centralità del principio di legalità nell'esercizio della potestà impositiva e sanzionatoria, valorizzando la tassatività delle attribuzioni funzionali previste dal legislatore. Ne discende che, nei procedimenti di contestazione dell'infedeltà del visto di conformità, l'individuazione dell'organo competente costituisce un presupposto indefettibile di validità dell'iscrizione a ruolo. L'inosservanza di tale riparto, specie in un ambito caratterizzato da una responsabilità che assume tratti anche sanzionatori, incide in modo radicale sull'atto, rendendolo illegittimo.

Vincenzo De Luca
Alessia Viola

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997; d.m. 164/1999.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Giust. Trib. I grado Roma: sent. n. 14410/2023; Corte di Cassazione: nn. 1179/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 5865/2025, depositata il 01/10/2025 – Pres. Cotta, Rel. Leone.

Processo tributario – Notifica a mezzo pec – Relata di notifica – Nullità della notifica.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si è pronunciata sull'appello proposto da Roma Capitale avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro un avviso di accertamento Imu.

La Corte di secondo grado ha dichiarato inammissibile l'appello, ritenendo non adeguatamente provata la notificazione dell'atto introduttivo tramite posta elettronica certificata. In particolare, il Collegio ha evidenziato che il deposito di un *file* in formato .pdf contenente le ricevute PEC non consente di verificare l'effettiva trasmissione dell'atto di appello, essendo invece necessario il deposito dei *file* originali in formato “.eml” o “.msg”, unitamente alla documentazione tecnica richiesta. Inoltre, è stata rilevata l'assenza della relata di notifica, elemento ritenuto essenziale ai fini della validità della notificazione. Non essendosi costituita la parte appellata, la nullità della notificazione non è stata sanata, onde la declaratoria di inammissibilità dell'appello.

COMMENTO

La pronuncia in esame si inserisce nel solco della giurisprudenza in materia di processo tributario telematico, offrendo un'ulteriore conferma della centralità delle forme digitali quali elementi non meramente strumentali, ma costitutivi della validità stessa dell'atto processuale. La Corte, nel dichiarare l'inammissibilità dell'appello, si colloca in linea con l'orientamento della Corte di cassazione che, in precedenti arresti, aveva ritenuto necessario, ai fini della prova della notificazione a mezzo PEC, il deposito delle ricevute di accettazione e consegna nei formati originari “.eml” o “.msg”, ritenendo insufficiente la produzione delle stesse in

formato “.pdf” e giungendo a dichiarare l’inammissibilità dell’impugnazione. Tale orientamento si spiega in ragione dell’esigenza di garantire l’integrità e la verificabilità del documento informatico, consentendo di accertare non solo l’avvenuta consegna del messaggio, ma anche l’effettiva allegazione dell’atto notificato.

Senonchè trattasi di un orientamento oggi da ritenere, almeno in parte, superato alla luce della recente ordinanza della Corte di cassazione n. 1779 del 26 gennaio 2026, che segna un significativo mutamento di prospettiva in favore di un approccio maggiormente sostanzialistico. In tale pronuncia, infatti, la Suprema Corte ha affermato che le violazioni meramente formali, ove non abbiano inciso sul diritto di difesa della controparte, non possono tradursi nella sanzione dell’inammissibilità dell’atto. In particolare, è stato enunciato il principio secondo cui, in assenza di contestazioni da parte del controricorrente, è sufficiente il deposito delle ricevute di notifica in formato “.pdf”, fermo restando l’onere dell’attestazione di conformità della copia all’originale.

La Suprema Corte sembra, dunque, aver abbandonato l’approccio più rigoroso in punto di forma, orientandosi verso una lettura più equilibrata del processo telematico, in cui la forma è funzionale alla tutela effettiva del contraddittorio e del diritto di difesa.

Ciò posto, nel caso di specie deve comunque rilevarsi come la mancata costituzione della parte appellata renda più problematico l’automatico recepimento di tale principio, atteso che la contumacia del destinatario dell’atto impedisce, in concreto, di verificare se la notificazione abbia effettivamente raggiunto il suo scopo. Sotto questo profilo, la decisione del Collegio trova un parziale fondamento nella necessità di assicurare la certezza dell’instaurazione del contraddittorio.

Non può peraltro sottacersi come la soluzione adottata dalla CGT di secondo grado del Lazio risulti difficilmente conciliabile con il disposto dell’art. 16, comma 4-bis, del d.lgs. n. 546/1992, secondo cui le violazioni delle norme tecniche del processo tributario telematico non determinano invalidità del deposito, dovendo piuttosto il giudice assegnare un termine perentorio per la loro regolarizzazione. In tale prospettiva, il Collegio avrebbe potuto, anzi dovuto, disporre un termine per il deposito delle ricevute nei formati “.eml” o “.msg”, così da verificare in concreto la regolarità della notificazione, evitando di pervenire alla più grave sanzione processuale dell’inammissibilità.

Non meno significativa nel precedente annotato è la seconda *ratio decidendi*, concernente la pretesa necessità di allegare al messaggio di notificazione dell’atto processuale la relata di notifica, nonché di indicare nell’oggetto della PEC di notifica la formula “*notificazione ai sensi della l. n. 53/1994*”.

La conclusione cui perviene il Collegio non pare condivisibile in quanto frutto di una impropria trasposizione di principi elaborati nell’ambito del processo civile telematico in un contesto, quale quello del processo tributario telematico, retto da una disciplina autonoma. In tale ultimo processo, infatti, la fonte primaria delle notificazioni tra le parti è rappresentata dall’art. 16-bis del d.lgs. n. 546/1992, che non contempla né l’obbligo di redigere e allegare una relata di notificazione al messaggio PEC di notifica, né quello di richiamare la L. n. 53/1994 nell’oggetto del messaggio PEC.

In tale prospettiva, ciò che assume rilievo, ai fini della regolarità della notificazione nel processo tributario telematico, è unicamente la verifica che il messaggio di posta elettronica certificata contenga, in modo integro e accessibile, l’atto processuale destinato alla controparte, nonché, ove occorra, la relativa procura alle liti. È proprio in questa direzione che si giustifica l’esigenza, correttamente valorizzata dalla pronuncia in esame, del deposito delle ricevute di accettazione e consegna nei formati originari “.eml” o “.msg”, i soli idonei a garantire l’interrogabilità del *file* e, dunque, la concreta verificabilità del contenuto trasmesso, superando ogni incertezza circa l’effettiva allegazione dell’atto.

Diversamente, il richiamo operato dal Collegio alle norme proprie del processo civile telematico si rivela non solo inconferente, ma anche sistematicamente improprio, ponendosi in contrasto con il principio *lex specialis derogat generali*.

Ne discende un effetto distorsivo di particolare momento, in quanto l'attribuire rilevanza a certi formalismi conduce all'irrogazione della sanzione processuale particolarmente grave dell'inammissibilità dell'impugnazione in assenza di una violazione effettivamente idonea a pregiudicare la conoscenza dell'atto.

La decisione in commento, pertanto, se da un lato coglie nel segno nel valorizzare le esigenze di certezza e verificabilità proprie del documento informatico, dall'altro mostra la difficoltà che si incontra nella delimitazione dei confini tra processo civile e processo tributario telematico, difficoltà che rischia di tradursi in un uso distorto delle regole tecniche.

In tale prospettiva, appare opportuno richiamare i più recenti approdi della giurisprudenza della Corte EDU. In particolare, nella sentenza 23 maggio 2024, Patricolo e altri c. Italia, la predetta Corte, valorizzando il parere n. 14 (2011) del Consiglio consultivo dei giudici europei (CCJE), ha chiarito che le tecnologie dell'informazione devono costituire uno strumento volto a migliorare l'amministrazione della giustizia e a rafforzare le garanzie del giusto processo, senza mai comprimere i diritti procedurali delle parti. Ne deriva che l'impiego delle tecnologie digitali non può tradursi in un aggravamento degli oneri formali a carico dei litiganti, né in una restrizione dell'accesso alla tutela giurisdizionale.

Alla luce di tali coordinate, anche nell'ambito del processo tributario telematico l'interpretazione delle norme tecniche dovrebbe essere improntata a un criterio di proporzionalità e ragionevolezza, evitando derive di eccessivo formalismo. In questa direzione sembra peraltro muoversi la più recente giurisprudenza di legittimità, la quale, con la citata Ordinanza n. 1779 del 26 gennaio 2026, ha opportunamente evidenziato la necessità di tener conto degli ostacoli pratici connessi all'utilizzo delle nuove tecnologie, scongiurando che mere irregolarità formali possano determinare conseguenze processuali sproporzionate. In definitiva, il corretto equilibrio tra esigenze di certezza digitale e tutela effettiva dei diritti impone di considerare le regole tecniche del PTT come strumenti al servizio della giustizia, e non come meccanismi idonei a ostacolarne l'accesso, pena il rischio di una regressione del sistema rispetto agli standard di garanzia imposti dalla Costituzione e a livello europeo.

Eugenio della Valle

Riferimenti normativi: art. 16-bis, d. lgs. n. 546 del 1992, art. 3-bis, l. n. 53 del 1994.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: Cass. SS. UU., sent. n. 23620/18; Sez. V, ord. n. 1779/26.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 5976/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario - Diniego di sgravio – Prescrizione – Nullità notifica – Onere della prova – Inammissibilità – Decadenza – Inesistenza – Autotutela.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il diniego di autotutela non può essere impugnato per riaprire i termini per contestazioni nel merito, nella specie delle pretese recate da cartelle di pagamento divenute definitive. Il contribuente tenta impropriamente di contestare vizi propri degli atti impositivi impugnando il diniego dell'istanza di sgravio. Tuttavia, il sindacato del giudice può riguardare solo l'illegittimità del diniego e non l'atto presupposto. In aggiunta, gli atti impositivi risultano ritualmente notificati e mai impugnati dal contribuente, per cui tali pretese sono divenute definitive.

COMMENTO

Il diniego di sgravio relativo a cartelle di pagamento divenute definitive per mancata impugnazione ha natura meramente confermativa e non è autonomamente impugnabile; diversamente si consentirebbe un aggiramento dei termini decadenziali previsti per la tutela giurisdizionale. Il sindacato sull'atto di diniego dell'amministrazione di procedere ad annullamento in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, non potendosi rimettere in discussione vizi dell'atto impositivo che avrebbero dovuto essere fatti valere tempestivamente (Cfr. Cass. n. 24033/2019).

Tale limite conosce un'eccezione quando l'impugnazione del diniego sia finalizzata a far valere una causa sopravvenuta di illegittimità della pretesa, quale la prescrizione del credito. Questa eccezione si giustifica quale ragione sopravvenuta di legittimo annullamento della pretesa tributaria.

Lorena Di Fiore

Riferimenti normativi: art. 342 c.p.c.; art. 21 d.lgs 546/1992; l. 17.12.2021 n. 215; art. 4-bis d.P.R. 602/1973; art. 615 c.p.c.; art. 7 d.lgs 546/1992; art. 68 d.l. 18/2020.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 24033/2019; Cass. n. 8719/2020; Cass. SS. UU. n. 26283/2022. Prassi: C.A.E. n. 21/E del 7 novembre 2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6037/2025, depositata il 09/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Novelli.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Art. 22 d.lgs. 546/1992 – Inammissibilità per tardiva costituzione – Definizione agevolata (Rottamazione-quater) – Effetti processuali – Prevalenza della preclusione genetica – Spese compensate.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio esamina l'appello proposto contro la sentenza n. 14171/2023 della CGT di primo grado, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso relativo alla cartella per il bollo auto 2017, a causa della tardiva costituzione in giudizio ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. 546/1992. L'istante aveva dedotto eccezioni di prescrizione, omessa notifica del ruolo e decadenza, ma il giudice di prime cure aveva ritenuto dirimente il vizio processuale.

Nel ricorso in appello, la parte ricorrente segnala l'avvenuta adesione alla procedura di definizione agevolata ("rottamazione-quater") prevista dalla legge n. 197/2022, chiedendo la declaratoria di cessazione della materia del contendere e l'annullamento della condanna alle spese. Le amministrazioni resistenti eccepiscono nuovamente la tardività della costituzione in giudizio, la mancata impugnazione del relativo capo della sentenza e la carenza della documentazione depositata. La Corte precisa che la costituzione tardiva determina una preclusione originaria non superabile, che impedisce l'esame anche di eventuali cause estintive sopravvenute. Di conseguenza, viene confermata l'inammissibilità del ricorso. Le spese sono compensate in considerazione della novità delle questioni trattate.

COMMENTO

La pronuncia affronta con ampiezza di argomentazione il rapporto tra disciplina processuale tributaria e definizioni agevolate, evidenziando come la tardiva costituzione del ricorrente ex art. 22 d.lgs. 546/1992 integri un vizio di natura genetica, idoneo a precludere irrimediabilmente la prosecuzione del giudizio. La Corte rileva che l'inammissibilità, pur formalmente rubricata come tale, opera in realtà come condizione impeditiva dell'effettivo sviluppo processuale: la lite nasce con la notifica, ma rimane "giuridicamente sospesa" sino alla costituzione della parte ricorrente, che consente il perfezionamento del contraddittorio. L'adesione alla rottamazione-quater — che la giurisprudenza di legittimità qualifica come causa estintiva esterna idonea a determinare la cessazione della materia del contendere —

non può operare se il processo non è validamente instaurato. La Corte valorizza così un fondamentale criterio logico: gli effetti estintivi sopravvenuti, pur automatici e indipendenti dal contenuto del ricorso, presuppongono la previa esistenza di un giudizio idoneo alla prosecuzione. Un giudizio viziato *ab origine* dalla tardiva costituzione rimane, invece, giuridicamente inerte, sicché nessuna sopravvenienza può “rianimarlo”.

Di grande interesse è anche il profilo probatorio. La Corte, richiamando implicitamente l'art. 1, comma 236, L. 197/2022, sottolinea che la definizione agevolata richiede la prova rigorosa della presentazione della domanda e dell'effettiva riferibilità dei pagamenti alla posizione debitoria oggetto di giudizio. Tale prova, nel caso di specie, non risulta adeguatamente offerta: le ricevute prodotte non consentono di individuare con sicurezza la connessione con la cartella impugnata, mentre la Regione Lazio ha documentato l'avvenuto diniego della domanda. Anche la sopravvenuta sentenza della Corte costituzionale n. 36/2025, pur avendo rimosso il divieto di produzione documentale in appello, non esonera la parte dall'onere di dimostrare compiutamente i fatti allegati.

La decisione offre, inoltre, un contributo chiarificatore sul confine tra inammissibilità e improcedibilità. Mentre queste ultime possono essere superate o neutralizzate da sopravvenienze favorevoli, il vizio ex art. 22 d.lgs. 546/1992 attiene alla fase genetica del giudizio e impedisce l'esame di qualsiasi questione successiva. La pronuncia si inserisce, così, correttamente in un orientamento volto a rafforzare la certezza dei tempi processuali, richiamando i contribuenti alla massima diligenza nel rispetto degli adempimenti introduttivi. In conclusione, la sentenza ribadisce principi che possiedono forte valenza sistematica: l'inammissibilità per tardiva costituzione opera come preclusione assoluta; la definizione agevolata non può prevalere su vizi genetici; la prova dell'adesione ai condoni deve essere rigorosa e completa; il giudice deve rilevare la preclusione in via prioritaria, prima di ogni valutazione di merito o sopravvenienza. La compensazione delle spese — giustificata dalla complessità della materia e dalle recenti innovazioni normative — rappresenta, in questo caso, un corretto equilibrio tra rigore interpretativo e ragionevolezza applicativa.

Brunella Bellè

Riferimenti normative: art. 22, d.lgs. 546/1992 – Costituzione in giudizio e inammissibilità; l. 197/2022, commi 231–252 – Definizione agevolata (Rottamazione-quater); art. 1, comma 236, l. 197/2022 – Documentazione della definizione agevolata.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. 5, n. 26535/2014 – Pendenza della lite e rilievo della notifica; Cass., sez. 6-5, ord. n. 11087/2016 – Tardiva costituzione e inammissibilità; Cass., nn. 15722/2023, 36220/2023, 46/2024, 4304/2024, 5011/2024 – Rottamazione come causa estintiva; Cass., n. 13554/2024 – Effetti processuali della rottamazione-quater; Corte cost., sent. n. 36/2025 – Produzione dei documenti in appello.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6057/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Perla, Rel. Marini.

Processo tributario - Iva - Estratto di ruolo – Impugnativa – Sussistenza del pregiudizio derivante dall'iscrizione a ruolo – Art. 12, comma 4 bis, d.P.R. n. 602/1973 - Illegittimità – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La questione dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo è stata rivista in seguito all'emanazione dell'art. 3-bis d.l. n. 146/2022 che, modificando l'art. 4-bis dell'art. 12 d.P.R. n. 602/1973, ha previsto la non impugnabilità dello stesso, mentre il ruolo e la cartella possono essere impugnati in alcuni casi per vizi di notifica; interpretazione restrittiva ribadita anche dall'art. 12 “Disposizioni in materia di impugnazione” d.lgs. n. 110/2024 (in vigore dall'8/8/2024).

La nuova normativa stabilisce la non impugnabilità dell'estratto di ruolo se non in specifiche e tassative ipotesi (procedura di appalto e riscossione di somme dovute dai soggetti pubblici).

COMMENTO

L'estratto di ruolo è il documento *interno* che consente al contribuente di conoscere la propria situazione debitoria con l'Agenzia della Riscossione e i dati contenuti nello stesso sono la fedele riproduzione del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento.

L'estratto, da ritenere elemento probatorio per individuare (in caso di necessità) il contenuto della cartella di pagamento, non è più impugnabile in virtù delle disposizioni contenute nell'art. 3-bis d.l. n. 146/2021 (in vigore dal 21/12/2021).

Nella decisione in oggetto la Corte, rilevata la natura cognitiva dell'estratto di ruolo (elaborato informatico contenente gli elementi della cartella), ha ritenuto che la normativa ha disciplinato "specifici casi tassativi e non esemplificativi di azione diretta", stabilendo "quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale".

Sul tema la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 27137/2025) ha affermato il principio secondo cui "Il ruolo e la cartella di pagamento che si ritiene invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore, che agisce in giudizio, dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio solo in due situazioni (partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, co. 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, co. 1, lett. a).

Il contribuente, quindi, che intende contestare la mancata o invalida notificazione della cartella deve dimostrare che da tale iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio concreto, rientrando in una delle specifiche ipotesi tassativamente individuate dal legislatore. Ciò posto, il Collegio ha ritenuto che per la fattispecie debbano trovare applicazione i citati e condivisibili principi della Cassazione, in base ai quali, pena l'inammissibilità, la diretta impugnazione del ruolo e delle cartelle è consentita esclusivamente nei casi stabiliti dalla norma, nei quali non può ricomprendersi la fattispecie oggetto del presente giudizio.

Per quanto sopra, l'appello è stato respinto, con compensazione delle spese per entrambi i gradi di giudizio.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 3-bis d.l. n. 146/2022; art. 12, co. 4bis, d.P.R. n. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 24760/2025; Cass. n. 11792/2025; Cass. n. 6588/2025; Cass. n. 30852/2024; Cass. n. 26720/2024; Cass. SU, n. 12459/2024.

Riferimenti giurisprudenziali: CGT 2° gr Lazio n. 6254/2025; CGT 2° gr Lazio n. 6374/2024; CGT 2° gr Lazio n. 5903/9/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 6109/2025, depositata il 13/10/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Processo tributario – Ricorso per revocazione ai sensi dell'art. 395, n. 4 c.p.c. – Mancata produzione in giudizio del p.v.c. – Errore di fatto – Non essenzialità e decisività dell'errore – Inammissibilità del ricorso.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di revocazione, l'errore rilevante ai sensi dell'art. 395, n. 4, c.p.c. deve essere essenziale e decisivo, tale cioè da incidere sulla decisione cui è pervenuto il giudice della sentenza impugnata, la quale, in sua assenza, avrebbe avuto diverso contenuto. Deve pertanto dichiararsi inammissibile il ricorso per revocazione che faccia valere unicamente l'errore in cui è incorso il giudice nell'affermare la mancata produzione in giudizio del p.v.c., che era invece allegato alle controdeduzioni dell'Ufficio,

per avere la sentenza oggetto di revocazione motivato nel merito l'infondatezza delle contestazioni dell'Agenzia indipendentemente dall'allegazione del p.v.c.

COMMENTO

La sentenza in questione si inserisce nel solco dell'orientamento della Suprema Corte secondo il quale, in tema di revocazione, l'errore rilevante ai sensi dell'art. 395, n. 4, c.p.c.: a) consiste nell'erronea percezione dei fatti di causa che abbia indotto la supposizione dell'esistenza o dell'inesistenza di un fatto, la cui verità è incontestabilmente esclusa o accertata dagli atti di causa (sempre che il fatto oggetto dell'asserito errore non abbia costituito terreno di discussione delle parti); b) non può concernere l'attività interpretativa e valutativa; c) deve possedere i caratteri dell'evidenza assoluta e dell'immediata rilevabilità sulla base del solo raffronto tra la sentenza impugnata e gli atti di causa; d) deve essere essenziale e decisivo; e) deve riguardare solo gli atti interni al giudizio di cassazione e incidere unicamente sulla pronuncia della Corte.

Il Collegio chiarisce che l'errore di fatto denunciato nel caso concreto dall'Agenzia delle Entrate non riveste i requisiti della decisività e dell'essenzialità, posto che la sentenza oggetto di revocazione, pur nell'eventualità in cui abbia errato nell'affermare la mancata produzione in giudizio del p.v.c., ha nondimeno motivato in ordine al mancato assolvimento dell'onere della prova in capo all'Agenzia, in merito alla consapevolezza o colpevole inconsapevolezza della Società circa le operazioni di acquisto per fatture considerate soggettivamente inesistenti, indipendentemente dall'allegazione del p.v.c.

Nel caso di specie, l'Agenzia si è limitata a contestare alla contribuente una generica superficialità delle verifiche senza tuttavia indicare quali verifiche e quali controlli la società contribuente avrebbe dovuto fare.

Pertanto, la sentenza oggetto di revocazione, anche sulla scorta della giurisprudenza della Corte di giustizia Unionale (secondo cui il diritto alla detrazione Iva non può essere negato con la sola motivazione che l'emittente della fattura, o uno dei suoi subfornitori, abbia commesso irregolarità, senza che l'amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuto nella catena), ha deciso l'accoglimento dell'appello con congrua motivazione che non si è basata esclusivamente sul presupposto della mancata (presunta) allegazione del p.v.c.

Tale circostanza, deve indurre a ritenere che l'errore dedotto dall'Agenzia delle Entrate risulta essere privo dei caratteri di essenzialità e decisività, non avendo inciso sul fondamento della decisione, condizionandone il contenuto. Ne consegue che il ricorso per revocazione, ai sensi dell'art. 395, n. 4, c.p.c. fondato su un errore di fatto non essenziale e non rilevante, deve essere dichiarato inammissibile.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: art. 395, n. 4, c.p.c.;

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. S.U. n. 20013/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6220/2025, depositata il 15/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Processo tributario – Istanza di sospensione in pendenza di ricorso per Cassazione – Sospensione subordinata alla sola verifica del periculum in mora.

SINTESI DELLA SENTENZA

Veniva impugnato un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, con il quale si contestava una mancata contabilizzazione e dichiarazione di una sopravvenienza attiva per € 5.000.000,00 che si sarebbe dovuta assoggettare ad imposizione Ires ed Irap, una indebita deduzione di costi e una indebita

deduzione di un compenso al liquidatore pari a € 400.000,00, quest'ultimo in quanto avrebbe dovuto essere dedotto nell'anno in cui era stato erogato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma respingeva il ricorso confermando il recupero a tassazione.

La società presentava appello e la Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio, con sent. n. 4866/2024, accoglieva l'appello annullando l'atto di accertamento e compensando le spese.

L'Agenzia delle Entrate, pendente il giudizio dalla stessa promosso innanzi la Corte di Cassazione, presentava istanza di sospensione dell'esecuzione della sentenza di appello ex art. 62-bis d.lgs. 546/1992 in ragione del rischio di un danno grave e irreparabile derivante dall'esecuzione della sentenza stessa, considerata l'entità delle somme oggetto di sgravio e delle condizioni economiche della società contribuente, ritenuta inattiva e priva di capacità reddituale.

La causa veniva discussa e la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, con sentenza n. 6220/2025, accoglieva l'istanza di sospensione.

COMMENTO

Il commento che segue, che principalmente riguarda il procedimento cautelare nell'ambito del processo tributario, si riferisce agli articoli citati come modificati dal d. lgs. 220/2023.

Preme osservare che dal 1° gennaio 2026 si dovrà fare riferimento al d. lgs. 175/2024.

Un primo elemento che emerge nella sentenza che qui si commenta, è il fatto, invero inconsueto, che sia stata l'Agenzia delle Entrate a chiedere, in pendenza di giudizio dalla stessa promosso innanzi la Corte di Cassazione, la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata.

Giuridicamente vi è un palese fondamento basato sull'interesse ad agire (art. 100 cpc) dell'Agenzia delle Entrate, legato ad una esigenza cautelare che tenga per quanto possibile indenne l'Ufficio dalla scomparsa di garanzie economico patrimoniali a seguito dell'annullamento di un atto di accertamento che la Corte di Cassazione potrebbe ritenere fondato.

Si evince, dagli elementi che scaturiscono dallo svolgimento del processo, che nel caso che ci occupa l'interesse ad agire in giudizio ben risponde ai criteri che la Suprema Corte, con giurisprudenza consolidata, ritiene disciplinati dall'art. 100 cpc.

In particolare (Cass. civ., Sez. I, Sent. n. 24892/2025; Cass. Ord. 24366/2025) l'interesse ad agire deve consistere in una lesione attuale e concreta della posizione giuridica soggettiva del ricorrente, consistendo nell'esigenza di ottenere un risultato giuridicamente apprezzabile non ottenibile senza l'intervento del giudice. Tale interesse deve perdurare fino al momento della decisione e non può basarsi su prospettazioni future o meramente ipotetiche, in quanto solo una situazione attuale trascende la mera prospettiva soggettiva e assume consistenza giuridica oggettiva.

Tanto premesso, pare opportuno ricordare che un recente intervento legislativo (d. lgs. 30 dicembre 2023, n. 220), ha apportato modifiche significative alla disciplina del procedimento cautelare (artt. 47 ss. nonché art. 62 bis d. lgs. 546/1992), in modo conforme ai principi e ai criteri direttivi cui avrebbe dovuto attenersi il legislatore, stabiliti dall'art. 19 legge delega 111/2023, per la revisione della disciplina del processo tributario.

In sintesi estrema, e senza intenzione di completezza, si prevede che laddove dall'atto impugnato possa derivare al ricorrente un danno grave e irreparabile, questi possa chiedere alla Corte presso la quale sia pendente il giudizio, la sospensione dell'atto stesso. La richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto deve essere proposta o con il ricorso o con atto separato, ma notificato alle altre parti, e quindi depositato in segreteria.

Il Presidente fisserà con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza (termine che parrebbe ordinatorio) e l'udienza di trattazione non potrà coincidere con l'udienza di trattazione del merito.

Anche nel quadro della riforma, laddove si versi in caso di eccezionale urgenza, il Presidente può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto fino alla pronuncia.

Il collegio o il giudice monocratico, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvederanno con ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza.

L'elemento innovativo consiste però nell'aver previsto che l'ordinanza possa essere impugnata entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria (art. 19 legge delega 9 agosto 2023, n. 111; art. 1, co. 1, lett. s) nn. 3 e 4, d. lgs. 220/2023).

L'impugnazione sarà diretta alla Corte di Giustizia Tributaria di I grado in composizione collegiale, quando l'ordinanza sia del giudice monocratico. Quando invece sia collegiale sarà impugnabile innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado.

Va sottolineato che in entrambi i casi, l'ordinanza che decide sul reclamo non è impugnabile (art. 47, co. 4, d. lgs. 546/1992).

Eguale non impugnabile è l'ordinanza cautelare della Corte di Giustizia Tributaria di II grado (art. 47, co. 4, d. lgs. 546/1992, ultimo periodo). La disposizione da ultimo richiamata sembra riferirsi alla istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto proposta innanzi la Corte di Giustizia dell'appello e non dell'istanza di sospensione dell'esecuzione rigettata in I grado dal Collegio e quindi reclamata innanzi la Corte di Giustizia Tributaria di II grado.

La disposizione non è tuttavia perspicua, poiché la dizione finale dell'art. 47, co. 4 ultima parte, recita "*L'ordinanza cautelare della Corte di Giustizia Tributaria di II grado non è impugnabile*". Di talché potrebbe riferirsi sia all'ordinanza del Collegio di I grado reclamata in II grado, sia al rigetto dell'istanza presentata e decisa con ordinanza in II grado.

Propendiamo per la seconda ipotesi, cioè che l'inciso riguardi la non impugnabilità dell'ordinanza di rigetto dell'istanza di sospensione presentata in II grado e decisa con rigetto dai giudici di appello. Ciò in ragione del fatto che il co. 4 dell'art. 47 d. lgs. 546/1992, regola prima il caso dell'ordinanza collegiale in I grado e la sua possibilità di reclamo; quindi il caso dell'ordinanza del giudice monocratico. Solo successivamente, e pare in modo indipendente, stabilisce la non impugnabilità dell'ordinanza cautelare della Corte di Giustizia Tributaria di II grado. In tal caso dunque, la novità dell'impugnazione dell'ordinanza di rigetto dell'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto si fermerebbe alle sole ipotesi di rigetto in I grado.

Una conferma di tale approccio interpretativo parrebbe venire dal fatto che per il rigetto della sospensiva dell'esecuzione dell'atto, non si prevede alcun giudice di riferimento. Infatti la composizione monocratica è prevista solo per il I grado (art. 4 bis d. lgs. 546/1992) e non per il II. Quindi l'ordinanza collegiale in appello, che non sia lo sviluppo dell'impugnazione dell'ordinanza di rigetto collegiale del I grado, non avrebbe giudice di riferimento (ad es. non è prevista l'impugnazione innanzi ad altra sezione della stessa Corte di II grado, ipotesi astrattamente possibile ma non indicata).

Infine l'art. 52 d. lgs. 546/1992, nel regolare i provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello, stabilisce che i giudici di appello, se l'appellante chiede la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

Pare comunque di poter osservare che una certa più generale confusione dell'intervento legislativo di modifica, nasce anche dal testo dell'art. 47, co. 1 d. lgs. 546/1993, laddove parla di "*sospensione dell'esecuzione dell'atto*", sia con riferimento al I grado di giudizio che con riferimento al II grado e all'art. 62 bis d. lgs. 546/1992.

Ma in II grado ciò che va sospesa è l'esecutività della sentenza di I grado, cioè di un atto giuridico processuale, vale a dire l'atto decisorio del giudice, e non l'atto amministrativo impositivo impugnato con ricorso. Egualmente per l'art. 62 bis d. lgs. 546/1992, è l'esecutività della sentenza impugnata con il ricorso per Cassazione che deve essere sospesa.

Il riferimento all'atto, se non ha un significato più generico ed onnicomprensivo, avrebbe una sua valenza solo con riferimento al I grado dove è l'atto accertativo che, in ragione della provvisoria esecutività dello stesso, può creare un danno grave e irreparabile. Ma quando la sentenza avrà deciso sulla legittimità dell'atto accertativo, allora sarà l'esito e l'esecutività della sentenza a poter cagionare il danno quale effetto del giudizio.

A conforto, oltre ai principi generali, l'art. 52 d. lgs. 546/1992 (*"Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione in appello"*) secondo il quale *"l'appellante può chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi"*.

Osservo che anche in questo caso il Collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza provvedendo con ordinanza motivata non impugnabile" (art. 52, co. 4 e 5 d. lgs. 546/1992).

Il caso che ci occupa, viene regolamentato dall'art. 62 bis d. lgs. 546/1992 che titola *"Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione"*.

Questa disposizione è quella nella quale il legislatore della riforma del processo tributario è meno intervenuto ma che comunque, a fini di una corretta applicazione processuale, va ben coordinato con le modifiche degli artt. 47, 52, e 65 (nel caso di revocazione) d. lgs. 546/1992. Anche nel caso dell'art. 62 bis d. lgs. 546/1992, la parte che propone ricorso per cassazione, può chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne l'esecutività, in tutto o in parte, per evitare un danno grave e irreparabile. Processualmente sarà onere della parte richiedente, dimostrare la pendenza del giudizio innanzi la Suprema Corte (art. 62 bis, co. 6 d. lgs. 546/1992).

Osserviamo che il legislatore ha eliminato la seconda parte del co. 1 del previgente art. 62 bis d. lgs. 546/1992 laddove si prevedeva che *"Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questo può derivargli un danno grave e irreparabile"*. Scelta che appare ragionevole poiché la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, coinvolge necessariamente l'atto in quanto oggetto della controversia. Ma proprio l'inciso soppresso lascia intendere che con il termine atto il legislatore sembra aver fatto riferimento al solo atto amministrativo di accertamento.

Per quanto concerne i profili procedurali, il Presidente fisserà con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile ed il collegio deciderà con ordinanza motivata, non impugnabile, dopo aver sentito le parti in camera di consiglio.

In caso di urgenza, il Presidente potrà disporre la sospensione con decreto motivato fino alla pronuncia del collegio.

Un'ultima riflessione riguarda gli elementi che debbono sostenere l'istanza di sospensione: se solo il danno grave ed irreparabile (*periculum in mora*) o anche il *fumus boni iuris*.

L'art. 47 d. lgs. 546/1992, che al comma 1 fa riferimento a tutte le ipotesi possibili per avanzare l'istanza di sospensione (I grado, II grado, II grado adito ex art. 62 bis d. lgs. 546/1992), sul necessario presupposto che l'atto cagioni un danno grave ed irreparabile, ai commi 3 e 4 prevede che l'ordinanza venga emessa *"delibato il merito"*.

Poiché deliberare, figurativamente significa *"esaminare una questione senza andare a fondo"* (vocabolario Treccani), lascia supporre che i giudici che debbono decidere sull'istanza di sospensione dovranno valutare, senza che sia una anticipazione degli esiti, tanto la potenziale fondatezza del merito (*fumus*) quanto la gravità ed irreparabilità del danno (*periculum in mora*).

Tale esito non appare estensibile all'istanza di sospensione avanzata in pendenza del giudizio di Cassazione, ai sensi dell'art. 62 bis d. lgs. 546/1992. In tal caso la norma (co. 1) stabilisce che la parte che ha proposto il ricorso per cassazione, può richiedere alla Corte di Giustizia Tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave ed irreparabile. Ed il Collegio (co. 4), sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

Dunque non è prevista alcuna delibazione del merito. Il che lascerebbe intendere che l'esame, e quindi il contenuto dell'istanza, dovrà essere limitato alla valutazione del danno grave ed irreparabile.

Pare dunque che correttamente i giudici della sentenza in commento, abbiano applicato la disciplina dettata dall'art. 62 bis d. lgs. 546/1992, focalizzando gli elementi fattuali relativi al periculum in mora, accogliendo la sospensiva avanzata dall'Agenzia, ricorrente in Cassazione, ritenendoli presenti e fondati.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: artt. 47 d. lgs. 546/1992 (dal 1° gennaio 2026: art. 96 d. lgs. 175/2024 Testo Unico della Giustizia Tributaria), art. 52 d. lgs. 546/1992 (dal 1° gennaio 2026: art. 106 d. lgs. 175/2024), art. 62-bis d. lgs. 546/1992 (dal 1° gennaio 2026: art. 96 d. lgs. 117/2024), ed art. 65 d. lgs. 546/1992 (dal 1° gennaio 2026: art. 121 d. lgs. 175/2024); art. 19 legge delega 9 agosto 2023, n. 111; art. 1, co. 1, lett. s) nn. 3 e 4, d. lgs. 220/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. civ., Sez. I, Sent. n. 24892/2025; Cass. Ord. 24366/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6233/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Speranza.

Processo tributario - Cartella di pagamento – Erede – Primo atto notificato - Motivazione idonea a consentire al contribuente una comprensione piena dell'oggetto della contestazione – Necessita - Insufficienza - Violazione delle norme sullo Statuto dei diritti del contribuente e sulla trasparenza amministrativa – Annullamento dell'atto – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza che si commenta riguarda un appello presentato da Roma Capitale contro una contribuente, erede di altra contribuente, che aveva ricevuto cartelle di pagamento per Ici 2010-2011 e Imu 2012.

L'erede aveva impugnato le cartelle con molteplici argomenti: la prescrizione dei crediti, la decadenza dell'ente impositore, la nullità per mancata o invalida notifica degli avvisi di accertamento, il difetto di motivazione e di sottoscrizione del ruolo.

I giudici di I grado, avevano accolto il ricorso per prescrizione dei crediti, condannando le parti resistenti al pagamento delle spese.

Roma Capitale appellava la sentenza sostenendo la regolarità delle notifiche e la legittimità delle cartelle. I giudici di II grado respingevano l'appello rilevando che la pretesa tributaria derivava da un errore catastale e la contribuente non risultava più proprietaria di immobili nei periodi interessati. E l'Amministrazione non aveva fornito prove contrarie né documentazione idonea a dimostrare la titolarità dell'immobile dell'erede.

Ma per quanto a noi interessa in questo caso, i giudici di appello rilevavano altresì che la cartella di pagamento impugnata, essendo il primo atto notificato all'erede, avrebbe dovuto contenere una motivazione completa; cosa che non essendo avvenuta nel caso di specie, si palesava la violazione delle norme sullo Statuto dei diritti del contribuente e sulla trasparenza amministrativa. La Corte quindi confermava la sentenza di I grado, dichiarando infondata la pretesa tributaria e condannando Roma Capitale al pagamento delle spese di giudizio.

COMMENTO

I giudici di appello non si fermano al merito della controversia ma evidenziano un profilo di particolare rilievo dal punto di vista giuridico: la necessità che la cartella di pagamento, particolarmente quando rappresenta il primo atto notificato al contribuente, debba avere una motivazione idonea a consentire al contribuente una comprensione piena dell'oggetto della contestazione. Questo è un elemento caratterizzante per la legittimità dell'atto, necessario per l'essenziale tutela del diritto di difesa del destinatario.

La Corte Costituzionale già nel 2000 (Corte cost., sent. n. 117/2000), affrontando il problema sollevato di un difetto di previsione legislativa dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento, evidenziava che *“il rimettente ha omissso di considerare che l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi è ora in via generale imposto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), a seguito del quale il d.m. 14 luglio 1992 ha espressamente previsto, nel modello di cartella di pagamento emessa ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, un'apposita sezione destinata a contenere la sintetica descrizione degli eventuali errori commessi dal contribuente nella determinazione dell'imposta” e “la mancanza di motivazione nella cartella di pagamento impugnata nel giudizio “a quo” non può perciò ascriversi a vizio di legittimità costituzionale della norma ma solo, eventualmente, a vizio dell'atto”*.

La cartella di pagamento, infatti, è atto impositivo; come tale deve essere adeguatamente motivato. E la motivazione deve essere particolarmente dettagliata quando costituisce il primo atto con cui l'Amministrazione manifesta la propria pretesa nei confronti del contribuente.

In questo senso la disciplina di cui all'art. 7 l. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Tale norma, espressione dei principi costituzionali recepiti in una disposizione di legge, dispone che tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, comprese le cartelle di pagamento, debbano indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione.

E se la motivazione fa riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato o comunque reso conoscibile al destinatario (art. 7, l. 212/2000; art. 3, l. 241/1990).

In particolare quando la cartella di pagamento è il primo atto notificato al contribuente, come nel caso dell'erede che non necessariamente è a conoscenza dei fatti dai quali deriva il ruolo, essa deve contenere una motivazione congrua, sufficiente e intellegibile, che consenta al contribuente di comprendere le ragioni della pretesa e di esercitare efficacemente il diritto di difesa (in tal senso Cass. civ., Ord. n. 8934/2014; Cass. civ., sent. n. 26330/2009).

Questa linea interpretativa è ormai consolidata; la Corte di Cassazione ha continuato a pronunciarsi in tal senso anche in tempi recenti. Per tutte Cass. civ. Sez. V, Ord. n. 2092/2025, che ha ribadito che la cartella di pagamento, quale atto impositivo previsto dall'art. 19, comma 1, lett. d), del d.lgs. 546/1992, deve essere motivata in modo da consentire al contribuente di comprendere la pretesa tributaria per poter esercitare il diritto di difesa costituzionalmente riconosciuto.

La Suprema Corte ha inoltre chiarito che la cartella di pagamento preceduta da un atto impositivo (ad esempio, avviso bonario) non deve necessariamente riprodurre il contenuto, essendo sufficiente il riferimento all'atto presupposto già conosciuto dal contribuente. Tuttavia, quando la cartella è il primo atto notificato, la motivazione deve essere completa e intellegibile (Cass. civ. ord. n. 2092/2025).

La giurisprudenza di merito e di legittimità conferma che la mancanza di motivazione può determinare la nullità della cartella, salvo sanatoria per effetto dell'impugnazione nel merito da parte del contribuente (Cass. civ. sent. n. 3707/2016). Inoltre, la Corte di Cassazione ha più volte ribadito che l'obbligo motivazionale si applica anche alle cartelle di pagamento, in conformità all'art. 7 l. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) e agli artt. 3 e 24 Cost. Dunque, la cartella di pagamento, quale necessario presupposto per la sua legittimità, deve avere una motivazione che comprenda:

i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della richiesta;

- l'ufficio presso cui ottenere informazioni e il responsabile del procedimento;
- l'organo o autorità amministrativa per l'eventuale riesame in autotutela;
- le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui ricorrere;

- un prospetto dettagliato delle somme richieste, con i relativi conteggi (art. 7, l. 212/2000; art. 3, l. 241/1990; Cass. civ., ordinanza n. 8934/2014).

La giurisprudenza della Suprema Corte ha chiarito che la mancanza di motivazione rende la cartella nulla, salvo che il contribuente, impugnandola nel merito, sani il vizio esercitando il proprio diritto di difesa (Cass. civ., sent. n. 3707/2016).

In tal caso, infatti, si dimostrerebbe una adeguata conoscenza dei profili fattuali, necessari presupposti per l'applicazione delle imposte.

La Corte di Cassazione ha continuato a pronunciarsi, anche in tempi recenti, sulla questione della motivazione delle cartelle di pagamento, in modo conforme alle richiamate pregresse sentenze.

In particolare, da ultimo, l'ordinanza Cass. civ. Sez. V, 29 gennaio 2025, n. 2092, ha ribadito che la cartella di pagamento, quale atto impositivo previsto dall'art. 19, comma 1, lett. d), del d.lgs. 546/1992, deve essere motivata in modo da consentire al contribuente di comprendere la pretesa tributaria e di esercitare il diritto di difesa. La Suprema Corte ha inoltre chiarito che la cartella di pagamento preceduta da un atto impositivo (ad esempio, avviso bonario) non deve necessariamente riprodurre il contenuto, essendo sufficiente il riferimento all'atto presupposto se già conosciuto dal contribuente. Tuttavia, quando la cartella è il primo atto notificato, la motivazione deve essere completa e intellegibile (Cass. civ. ord. n. 2092/2025). Occorre infine ricordare che negli ultimi anni, l'utilizzo della cartella di pagamento è stato oggetto di importanti modifiche normative; infatti, a seguito dell'introduzione degli accertamenti esecutivi (art. 29, dl n. 78/2010), ad es. per le imposte sui redditi, Iva e Irap, la riscossione avviene direttamente tramite l'avviso di accertamento in quanto atto esecutivo. La cartella di pagamento può ancora essere utilizzata come strumento di riscossione nei casi previsti dalla normativa, in particolare per liquidazioni automatiche, controlli formali, imposte indirette diverse dall'Iva, contributi, tributi locali, sanzioni e altre entrate riscosse a ruolo. Per le imposte dirette, Iva e Irap, la riscossione avviene invece tramite accertamento esecutivo. Conclusivamente: la cartella di pagamento, atto impositivo e/o di riscossione, deve sempre essere adeguatamente motivata. E la motivazione deve essere congrua, sufficiente e intellegibile, tale da consentire al contribuente di comprendere le ragioni della pretesa e di esercitare efficacemente il diritto di difesa, costituzionalmente tutelato.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: artt. 3 e 24 Cost.; art. 3 l. n. 241/1990; art. 7 l. 212/2000; art. 19, co. 1, lett. d), d. lgs. 546/1992; art. 29, d.l. n. 78/2010; d.m. 14 luglio 1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale, sent. n. 117/2000; Cass. civ., sent. n. 26330/2009; Cass. civ., Ord. n. 8934/2014; Cass. civ. sent. n. 3707/2016; Cass. civ. Sez. V, Ord. n. 2092/2025.

Prassi: Provvedimento direttoriale Prot. n. 14113/2022; Prov. Prot. n. 33980/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6238/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Principio di non contestazione – Principio generale del processo – Concerne esclusivamente il piano (probatorio) dell'acquisizione del fatto non contestato – Non si estende alle circostanze che implicano un'attività di giudizio.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il contribuente ricorreva avverso una intimazione di pagamento relativa a una serie di cartelle di pagamento, eccependo l'intervenuta prescrizione degli importi intimati.

I giudici di I grado respingevano il ricorso avendo verificato la regolare notifica delle cartelle intimare e, di conseguenza, ritenendo non ancora spirato, al momento della notificazione dell'intimazione impugnata, il termine di prescrizione decennale degli importi iscritti a ruolo; osservavano altresì i giudici che il contribuente aveva peraltro chiesto la "rottamazione" delle cartelle intimare.

Il contribuente proponeva appello sostenendo la errata applicazione da parte dei primi giudici del principio di non contestazione previsto dall'art. 115 c. p. c.; contestava altresì la valenza interruttiva della richiesta di rottamazione ai fini dell'interruzione dei termini prescrizionali. L'ADER non si costituiva in appello.

COMMENTO

La sentenza in commento, per la parte che qui specificamente interessa e che comunque è quella portante della decisione, è di particolare pregio in quanto analizza in modo chiaro ed esaustivo, gli ambiti di applicabilità del principio di cui all'art. 115 cpc (Disponibilità delle prove) nel processo tributario.

Nel processo civile tali principi assicurano il contraddittorio delle parti, attraverso l'esercizio dei rispettivi poteri di disposizione dei mezzi di prova, la cui valutazione viene garantita dalla terzietà del giudice e, quindi, dalla sua imparzialità, rispetto alla formazione, all'acquisizione od all'assunzione di tali mezzi (art. 111 Cost.).

Il principio di non contestazione ben si inserisce nel più ampio quadro dei principi del giusto processo, che impongono il contraddittorio tra le parti e la parità delle stesse davanti a un giudice terzo e imparziale (art. 111 Cost.; Corte Cost. Sent. n. 387/1999; Corte Cost. Sent. n. 311/1997).

Più specificamente la regola si concretizza nel principio che la mancata contestazione specifica dei fatti allegati dalla controparte può comportare che tali fatti siano considerati provati, salvo che si tratti di fatti per i quali la legge richiede una prova rigorosa (art. 115 c.p.c.; Cass. n. 27834/2025; Cass. n. 22116/2025).

Per quanto riguarda il processo tributario, la Corte Costituzionale ha chiarito che lo stesso, pur ispirandosi al modello civile, mantiene una propria autonomia e può essere regolato da norme differenti (Corte Cost. sent. n. 53/1998).

In particolare, la Consulta ha stabilito che il modello rituale civile non deve essere assunto come parametro necessario per il contenzioso tributario, riconoscendo la peculiarità del rito fiscale (Corte Costituzionale, sent. n. 53/1998, sent. n. 199/2017).

Ha infatti osservato che non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo (Corte Cost. sentenze n. 165/200, n. 18/2000 e n. 82/1996; ordinanza n. 217/2000), e, più specificatamente, un principio di uniformità del processo tributario e di quello civile (Corte Cost. ordinanze n. 316/2008, n. 303/2002, n. 330/2000, n. 329/ 2000, n. 8/1999).

Quanto alla disciplina dei singoli istituti processuali, ha riconosciuta un'ampia discrezionalità del legislatore nella loro conformazione (Corte Cost. sentenze n. 94/2017, n. 121/2016 e n. 44/2016), fermo restando, naturalmente, il limite della manifesta irragionevolezza di una disciplina che comporti un'ingiustificabile compressione del diritto di agire (Corte Cost. sentenze n. 121/2016 e n. 44/2016, n. 335/2004).

Infine, con riferimento specifico all'art. 24 Cost., la Corte Costituzionale ha costantemente ritenuto che esso non impone l'assoluta uniformità dei modi e dei mezzi della tutela giurisdizionale: ciò che conta è che non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale (Corte Cost. sent. n. 121/2016, n. 44/2016; ordinanza n. 386/2004).

La legittimità di tale autonomia è stata ribadita anche in relazione all'esclusione di alcuni istituti tipici del processo civile, come la prova testimoniale (Corte Cost. sent. 21.1.2000, n. 18); istituto questo, lo ricordiamo, introdotto solo recentemente dall'art. 4, co. 1 lett. c) l. 130/2022 secondo il quale il giudice può ammettere la prova testimoniale anche senza l'accordo delle parti che nel caso va assunta con le forme di cui all'art. 257 bis c.p.c..

Questi principi sono recepiti anche dalla normativa vigente (art. 1, co. 2, d.lgs. n. 546/1992; dal 1° gennaio 2027, art. 45, co. 2, d.lgs. n. 175/2024), che prevede l'applicazione delle

norme del codice di procedura civile solo in quanto compatibili e non già disciplinate dal decreto sul processo tributario.

Tanto premesso, osserviamo che il principio di non contestazione, pur non essendo espressamente disciplinato dal d.lgs. n. 546/1992, è ritenuto applicabile nel processo tributario proprio in virtù del rinvio alle norme del codice di procedura civile (art. 1 d.lgs. n. 546/1992; art. 111 Cost.; Cass. 31.3.2011 n. 7355).

Pertanto trova applicazione in modo analogo a quanto previsto dall'art. 115 c.p.c., secondo cui i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita devono essere considerati come ammessi.

In merito ben osserva la Corte di Giustizia di II grado del Lazio:

- che la struttura dialettica del processo tributario, pone le parti in identica posizione;
- che dunque la verifica dei fatti posti a fondamento della domanda (o delle eccezioni) passa attraverso il vaglio di elementi diversi dalla mera affermazione che di essi faccia la parte a proprio vantaggio. Ed in tal caso non si può quindi invocare, quantomeno in via generale, il principio di non contestazione;
- che nel processo tributario, impugnatorio di un atto affermativo della pretesa fiscale, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato (preteso) mediante l'atto impositivo, atto preesistente al processo nei quali i fatti costitutivi sono già stati allegati in modo difforme da quanto dal contribuente ritenuto in sede giudiziale;
- che nel giudizio tributario attore sostanziale è l'amministrazione finanziaria che fa valere una pretesa impositiva attraverso l'atto impugnato; e proprio questo delinea tanto il petitum quanto la causa petendi, rappresentata dai presupposti di fatto e di diritto posti a base dell'accertamento (Cass. n. 17231/2019).

Se ne può dunque rilevare che l'oggetto del giudizio viene delimitato dalla combinazione dei fatti descritti nella domanda e delle relative valutazioni giuridiche (contestazione finalizzata al recupero d'imposta ritenuta evasa o non pagata) dell'Ufficio (avviso di accertamento, cartelle) nonché dai profili contestati con il ricorso (che è sì atto introduttivo del giudizio ma nella logica dell'economia processuale; vale a dire che se il contribuente non contesta l'atto dell'Amministrazione, questo si consolida, totalmente o parzialmente, senza che sia necessario il processo o che almeno lo sia solo parzialmente).

Tale sarà l'ambito della cognizione del giudice. E sulla disponibilità delle prove l'art. 115 c.p.c. stabilisce che il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti nonché i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita.

In tale contesto i giudici di appello richiamano la Suprema Corte per la quale *“secondo l'art. 115 c.p.c., il giudice può porre a fondamento della decisione i fatti che non sono stati specificamente contestati: in altri termini, la parte è sollevata dall'onere di provare il fatto non specificamente contestato”* (Cass. civ., ord. n. 16028/2023), perché la mancata contestazione conferisce al fatto carattere non controverso e *«rende superflua la prova»* (Cass. civ., sent. n. 8213/2013). Salvo naturalmente che dalle prove acquisite emerga la smentita di quel fatto o una sua diversa ricostruzione, nel qual caso il giudice potrà addivenire ad un diverso accertamento (Cass. ord. n. 16028/2023)

Per i giudici di appello, conformemente ad una costante linea interpretativa della Suprema Corte (per tutte Cass. civ. sent. 16768/2002, 551/2007, 7355/2011) siamo dunque dinanzi ad un principio generale del processo, suscettibile di essere applicato anche nel giudizio tributario. Ma sottolineano, opportunamente, che non si debba a tal fine dimenticare la “specificità dettata dalla non disponibilità dei diritti controversi nel processo de quo” e che si sia dinanzi ad una disposizione che concerne esclusivamente il piano (probatorio) dell'acquisizione del fatto non contestato, ove il giudice non sia in grado di escluderne

l'esistenza in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo ma non alle circostanze che implicano un'attività di giudizio (Cass. civ., sentenza n. 2196/2015).

Proprio l'effetto vincolante della "non contestazione specifica" dovrebbe imporre al giudice di astenersi da un controllo probatorio del fatto non contestato, ritenendolo certamente sussistente. Ciò poiché dovrebbe ritenersi espunto dal *thema probandum* per volontà dispositiva delle parti.

Ma bene hanno fatto i giudici di appello a richiamare in merito, la specificità del giudizio tributario che verte intorno a diritti indisponibili.

In questo caso la verità storica di un fatto, il cui spessore probatorio è finalizzato ad una corretta determinazione del principio costituzionale di capacità contributiva, non può essere disponibile per volontà delle parti.

Il problema, in verità, si è posto anche per i processi civili, dove la Suprema Corte ha stabilito che la non contestazione di un fatto non esclude che il giudice possa giungere ad un diverso accertamento nel caso in cui le prove acquisite dimostrino l'inesistenza del fatto stesso (Cass. 16028/2023).

E riteniamo che tale esito sia confortato dai principi del "giusto processo" (art. 111 Cost.) in ragione del quale, fatto non contestato non può essere equivalente a fatto provato; non può porsi un vincolo assoluto poiché, particolarmente in materia tributaria ma a valere in qualsiasi struttura processuale, la verità storica di un fatto non può mai essere disponibile per mera volontà delle parti.

Se ne può dunque concludere che la contestazione della valenza probatoria della documentazione prodotta dall'altra parte non costituisce un'eccezione in senso stretto, ma una mera difesa, che non amplia l'oggetto del giudizio (Cass., ord. n. 12614/2018). Ed in generale che il principio di non contestazione si applica ai fatti storici rilevanti ai fini della decisione, ma non si estende automaticamente a tutte le circostanze dedotte in giudizio, particolarmente quando si tratti di valutazioni giuridiche o di fatti che devono essere provati dall'Amministrazione finanziaria (Cass., sez. VI, ord. n. 8073/2019).

Nel processo tributario, quindi, il principio di non contestazione contribuisce a delimitare l'onere della prova e a garantire l'effettività del contraddittorio tra le parti ed integra, sul piano processuale, la disciplina sostanziale dell'onere della prova dettata dal codice civile (art. 2697 c.c.). Tanto che di recente la Suprema Corte ha ribadito che il principio di non contestazione presuppone un corrispettivo onere di allegazione specifica in capo all'attore (Cass. n. 28949/2025; Cass. 10629/2024). Ne segue che il principio di non contestazione, previsto dall'art. 115 cod. proc. civ., non opera in difetto di specifica allegazione dei fatti che dovrebbero essere contestati. L'onere di contestazione deve essere correlato alle affermazioni presenti negli atti destinati a contenere le allegazioni delle parti, onde consentire alle stesse e al giudice di verificare immediatamente, sulla base delle contrapposte allegazioni e deduzioni, quali siano i fatti non contestati e quelli ancora controversi.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art. 115 cpc; art. 111 Cost.; art. 1 d.lgs. n. 546/1992; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. Sent. n. 387/1999; Corte Cost. Sent. n. 311/1997; Cass. n. 27834/2025; Cass. n. 22116/2025; Corte Cost. sent. n. 53/1998; Corte Cost. sent. n. 199/2017; Corte Cost. sent. n. 165/200, Corte Cost. sent. n. 18/2000, Corte Cost. sent. n. 82/1996; Corte Cost. ord. n. 217/2000; Corte Cost. ord. n. 316/2008, Corte Cost. ord. n. 303/2002, Corte Cost. ord. n. 330/2000, Corte Cost. ord. n. 329/2000; Corte Cost. ord. n. 8/1999; Corte Cost. sent. n. 94/2017, Corte Cost. sent. n. 121/2016; Corte Cost. sent. n. 44/2016; Corte Cost. sent. n. 335/2004; Corte Cost. sent. n. 121/2016; Corte Cost. ord. n. 386/2004; Corte Cost. sent. n. 18/2000; Cost.; Cass. n. 7355/2011; Cass. n. 17231/2019; Cass. ord. n. 16028/2023; Cass. sent. n. 8213/2013; Cass. sent. n. 16768/2002; Cass. sent. n. 551/2007; Cass. sent. n. 7355/2011; Cass. sent. n. 2196/2015; Cass., ord. n. 12614/2018; Cass., sez. VI, ord. n. 8073/2019; Cass. ord. n. 28949/2025; Cass. ord. n. 10629/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6252/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. e Rel. Catania.

Processo tributario – Cartella di pagamento – Regolarità della notifica con deposito presso la casa comunale- Mancata impugnazione – Cristallizzazione della pretesa tributaria - Intimazione di pagamento – Ricorso - Privo di fondamento.

SINTESI DELLA SENTENZA

È da considerarsi legittima la trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione, in applicazione del principio della “ragion più liquida”, in base al quale le questioni non rilevanti possono non essere considerate dal giudice in quanto semplicemente assorbite per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. Deve, inoltre, considerarsi correttamente provata la notifica della cartella di pagamento, qualora sia stata prodotta la documentazione necessaria a tal fine (avviso di deposito e distinta di spedizione) e, pertanto, la mancata impugnazione nei termini della cartella di pagamento di cui sia stata confermata la validità della notifica comporta la cristallizzazione della pretesa tributaria, precludendo al contribuente ogni ulteriore doglianza.

COMMENTO

La sentenza in esame riguarda il caso di una società che ha impugnato (con ricorso introduttivo) un'intimazione di pagamento avente ad oggetto ritenute Irpef, lamentando l'inesistenza della notifica della prodromica cartella di pagamento, la duplicazione dell'imposta tra ritenute su lavoro dipendente e su lavoro autonomo, la mancata sottoscrizione del ruolo, la violazione dell'art. 4 d.l. 41/2021, la prescrizione e decadenza della pretesa tributaria e, infine, il difetto di motivazione dell'intimazione e la mancata allegazione della cartella. I giudici di primo grado hanno rigettato il ricorso della contribuente, ritenendo provata la regolare notifica della cartella di pagamento (con deposito presso la casa comunale), affermando che la pretesa impositiva era ormai definitiva per mancata impugnazione della cartella nei termini di legge e, infine, rigettando gli ulteriori motivi di impugnazione. La società ha, quindi, proposto appello avverso la sentenza di primo grado, contestando la violazione dell'art. 36 del d.lgs. 546/1992, per omessa motivazione sui punti decisivi, e dell'art. 53 del d.lgs. 546/1992, per mancata integrazione del contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, e riproponendo le questioni già sollevate in primo grado.

I giudici di secondo grado hanno ritenuto infondato l'appello, ribadendo, innanzitutto, che, in conformità a quanto statuito dall'art. 118 delle disposizioni attuative del codice di procedura civile, il giudice non è gravato da alcun obbligo di esaminare “*specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti*”, ben potendosi “*limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata*”, in applicazione del principio della “*ragion più liquida*”, di cui agli artt. 24 e 111 Cost. I giudici hanno, altresì, confermato (con riferimento alla violazione dell'art. 36 del d.lgs. 546/1992) che “*La sentenza impugnata contiene un'adeguata e logica motivazione, dando conto dei punti decisivi della controversia. Le doglianze di parte appellante si risolvono in una diversa valutazione delle risultanze probatorie, inidonea a configurare un vizio di motivazione apparente*”. I suddetti principi sono stati recentemente ribaditi dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 9887/2023, che ha statuito che “*È stato altresì precisato che (in termini, Cass. n. 2876 del 2017) che il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c., comma 6, n. 4, (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo d.lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio*

convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata (cfr. Cass. n. del 12/10/2017, n. 23940; 2876/2017; Cass. del 25/09/2018, n. 22598; Cass. del 30/06/2020, n. 13248; Cass. del 3.03.2022, n. 13248)".

Inoltre, i giudici di secondo grado hanno ribadito la definitività della pretesa tributaria, derivante dalla mancata impugnazione della cartella di pagamento (già riconosciuta come validamente notificata dai giudici di primo grado) nei termini di legge, richiamando anche la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 19704/2015, che ha stabilito il principio secondo il quale *"premesso in linea generale che i termini di impugnazione di un atto non possono che decorrere dalla (valida) notificazione dell'atto medesimo e che pertanto il destinatario dell'atto ha l'interesse (e il diritto) di provocare la verifica della validità della notifica dell'atto del quale egli non sia venuto a conoscenza in termini per l'impugnazione a causa di anomalie di tale notifica, è da escludere che l'impugnazione volta innanzitutto a provocare tale legittima verifica possa giammai condurre ad una "riapertura" dei suddetti termini, posto che, ove l'atto risultasse validamente notificato, nessuna "riapertura" sarebbe ovviamente ipotizzabile all'esito della verifica"*.

I giudici di secondo grado si sono poi espressi sulla eccepita violazione dell'art. 4 del d.l. 41/2021 (in materia di *"Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19"*), confermando la correttezza della decisione presa dai giudici di primo grado, i quali ne hanno escluso l'applicabilità dal momento che il ruolo in questione è stato iscritto nel 2011 (e la norma eccepita dalla contribuente riguarda i carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo 2000–2010).

Infine, i giudici hanno rigettato le ulteriori eccezioni sollevate dalla contribuente concernenti (i) la mancata integrazione del contraddittorio con l'ente impositore, ritenendola superflua, in mancanza di *"domanda idonea a incidere sulla posizione sostanziale di quest'ultimo, né essendo la mancata integrazione idonea a determinare nullità del procedimento, in conformità a Cass. SS.UU. n. 7514/2022"* e (ii) la prescrizione e decadenza dei termini di accertamento (non essendo decorso il termine decennale *"tenuto conto della sospensione dei termini nel periodo 08.03.2020 – 31.08.2021 ex normativa emergenziale Covid-19"*).

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art.118 disp. att. c.p.c., artt. 36 e 53 del d.lgs. 546/1992, art. 140 c.p.c., art. 4 d.l. 41/2021, art. 2946 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 19704/2015; 23940/2017; 2876/2017; 22598/2018; 13248/2020; 13248/2022; 7514/2022; 9887/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. n. 7 – Sentenza n. 6423/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. e Rel. Catania.

Processo tributario - Spese di giustizia – Principio di soccombenza – Liquidazione delle spese inferiore ai medi tabellari di cui al d.m. 55/2014 e ss.mm. - Illegittimità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La liquidazione delle spese processuali e dei compensi professionali è illegittima se non rispetta i valori tabellari medi previsti dal d.m. n. 55/2014 e ss. mm. L'autorità giudiziaria, difatti, non può discostarsi dai suddetti parametri senza alcuna motivazione che giustifichi tale deroga.

COMMENTO

La sentenza in commento affronta la questione della estensione del potere discrezionale del giudice nella liquidazione di spese processuali e compensi a carico della parte soccombente e la risolve affermando l'illegittimità della quantificazione che non faccia applicazione dei parametri medi stabiliti dal d.m. n. 55/2014 e ss. mm., salve le sole percentuali di riduzione/incremento ivi previste e della cui applicazione (eventuale) il giudice deve dare conto mediante un'adeguata motivazione.

La decisione assunta è perfettamente in linea la disciplina normativa di riferimento e con la *ratio* delle riforme che negli ultimi anni l'hanno interessata, tutte tese a circoscrivere il potere del giudice nella quantificazione di spese e compensi e a garantire, attraverso una limitata flessibilità dei parametri tabellari, l'uniformità e la prevedibilità delle liquidazioni a tutela del decoro della professione e del livello della prestazione professionale.

Federica Aprile

Riferimenti normativi: art. 15 del d.lgs n. 546 del 1992; d.m. 55/2014, come modificato dal d.m. 37/2018 e dal d.m. 147/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 6436/2025, depositata il 24/01/2025 – Pres. Liotta, Rel. Baldovini.

Processo tributario – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova a carico del contribuente - Esibizione di fatture o dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento - Insufficienza. (seconda massima).

SINTESI DELLA SENTENZA

Nelle ipotesi di utilizzo di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria risulta adempiuto mediante la dimostrazione, anche in via indiziaria, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni indicate in fattura.

In tal caso, rimane a carico del contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Onere che, però, non potrà essere soddisfatto mediante l'esibizione della fattura o con la dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento utilizzati.

Tale riparto dell'onere probatorio tra ente impositore e contribuente non risulta modificato dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7, del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 6, della l. n. 130/2022.

COMMENTO

Nella sentenza in esame la C.G.T. Lazio ha affrontato la questione del riparto dell'onere probatorio in ipotesi di utilizzo di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti.

Si tratta di una questione che è stata oggetto di numerose pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte di Cassazione.

Per consolidato orientamento tanto della giurisprudenza comunitaria quanto della giurisprudenza nazionale di legittimità, *«una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva, nonché in relazione alla deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate»*.

Dunque, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente fondare la contestazione in ordine all'inesistenza oggettiva delle operazioni fornendo elementi probatori anche presuntivi o indiziari, purché di carattere oggettivo.

Non è, invece, tenuta a dimostrare la malafede del contribuente, poiché questa discenderebbe direttamente dall'assenza delle stesse nella realtà sostanziale, di cui egli non potrebbe non essere consapevole.

A tal proposito, in via esemplificativa, l'onere a carico dell'ufficio impositore, in giurisprudenza, viene considerato adeguatamente assolto mediante la dimostrazione che il soggetto

emittente sia una “cartiera” o una società “fantasma”, trattandosi di circostanza oggettiva dalla quale sarebbe desumibile che l’operazione fatturata non si sia realmente verificata.

A fronte di ciò, è il contribuente che deve dare la piena prova che quanto rappresentato nella documentazione contabile sia stato effettivamente posto in essere sul piano fattuale.

Quanto al contenuto della prova che il contribuente deve addurre, non risultano idonee a dimostrare l’esistenza oggettiva delle operazioni né l’esibizione delle relative fatture né la presenza di una regolarità formale delle scritture contabili e dei mezzi di pagamento adoperati, trattandosi proprio dei tipici strumenti utilizzati per far apparire come reale un’operazione fittizia.

Ciò detto, deve, però, farsi presente che l’art. 6, della l. n. 130/2022 ha introdotto, all’art. 7, del d.lgs. n. 546/1992, il comma 5-bis, ai sensi del quale *«Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni»*.

A fronte di tale nuova previsione in materia di valutazione delle prove, la maggior parte dei giudici di legittimità, anche in relazione a fattispecie aventi ad oggetto la contestazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, continua comunque a seguire il predetto orientamento interpretativo.

Ciò in quanto la citata previsione non avrebbe introdotto uno *standard* probatorio diverso o più gravoso in capo agli uffici impositori rispetto a quanto già prescritto dalla disciplina sostanziale in tema di presunzioni.

Tuttavia, come emerge da alcune più recenti pronunce della Suprema Corte, la novella legislativa, in realtà, prescrive una più puntuale e attenta valutazione da parte dei giudici in ordine agli elementi presuntivi forniti dall’Amministrazione finanziaria al fine di dimostrare la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa impositiva.

La nuova disposizione, infatti, va *«interpretata nel senso per il quale le c.d. presunzioni giurisprudenziali (diverse da quelle conseguenti ad espresse previsioni di legge) devono essere sufficienti e circostanziate e, come tali, oggetto di opportuna valutazione da parte del giudice di merito»* (Cass. n. 16629/2024).

Insomma, il citato comma 5-bis impone al giudice una più rigorosa valutazione, quanto alle presunzioni semplici di natura giurisprudenziale (come quella nella fattispecie in esame), dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Pertanto, pur potendo l’Amministrazione finanziaria assolvere in via presuntiva all’onere della prova a suo carico, le presunzioni utilizzate devono essere sufficientemente circostanziate e puntuali da condurre con ragionevole certezza, secondo le regole della comune esperienza, all’univoca conclusione dell’inesistenza sul piano fattuale delle operazioni fatturate.

Nella sentenza in esame, la C.G.T. Lazio ha applicato il consolidato orientamento della giurisprudenza unionale e nazionale formatosi prima dell’entrata in vigore del citato comma 5-bis.

Nel caso di specie, la contestazione dell’Amministrazione finanziaria traeva origine da quanto emerso nell’ambito dei procedimenti penali pendenti a carico di due fornitori della società contribuente (assenza delle merci indicate nelle fatture di acquisto, irreperibilità del titolare, assenza di dipendenti, approvvigionamento di merci soltanto da un fornitore a sua volta indagato per emissione di fatture oggettivamente inesistenti, etc.).

A fronte di tale quadro indiziario, sulla cui base l’ufficio impositore qualificava tali fornitori come “cartiere”, ed essendosi la società ricorrente limitata a produrre in sede endoprocedimentale solo copia di alcune fatture con descrizione del tutto generica, il Collegio giudicante ha ritenuto che l’Amministrazione finanziaria avesse così adempiuto all’onere probatorio a suo carico, mentre, al contrario, il contribuente non aveva dimostrato l’effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Si tratta di una decisione che, in forza della nuova disciplina vigente in tema di valutazione delle prove, mostra alcune criticità.

L'Amministrazione finanziaria, di fatto, ha accertato come oggettivamente inesistenti le operazioni indicate nelle fatture utilizzate dalla società contribuente sulla base delle stesse presunzioni poste a fondamento della qualificazione dei suoi fornitori come mere "cartiere". Più precisamente, una volta desunta la natura di "cartiera" di questi ultimi dal quadro indiziario risultante dai suddetti procedimenti penali, ha valutato l'oggettiva inesistenza delle operazioni indicate nelle fatture contestate come sua necessaria e diretta conseguenza.

Ebbene, il primo ragionamento inferenziale poggia concretamente sulle risultanze di indagini penali dalle quali emergevano plurime anomalie quanto all'organizzazione e allo svolgimento proprio dell'attività dichiarata dai soggetti emittenti le fatture (che si aggiungevano alla circostanza che i loro fornitori fossero, a loro volta, indagati per emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti).

Al contrario, l'oggettiva inesistenza degli acquisti della società contribuente si fonda essenzialmente su anomalie riferite ai suoi fornitori, senza che siano stati addotti ulteriori elementi di fatto strettamente afferenti all'organizzazione e allo svolgimento della sua specifica attività.

Pertanto, alla luce del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546/1992, la decisione della C.G.T. Lazio si fonda su presunzioni che, complessivamente considerate, non appaiono dimostrare in modo adeguatamente circostanziato e puntuale la fondatezza della contestazione avanzata dall'Amministrazione finanziaria, non risultando queste sufficienti a condurre univocamente alla conclusione che le operazioni fatturate non fossero state oggettivamente realizzate.

Alessandro Beronesi

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972; d.lgs. n. 546/1992; art. 2729 c.c.; art. 2697 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: CGUE, Tóth, C-324/11; CGUE, Ppuh, C-277-14; CGUE, SC Paper Consult, C-101-16; CGUE, SGI e Valériane SNC, C-459/17 e C-460/17; Cass. n. 26023/2020; Cass. n. 28628/2021; Cass. n. 31931/2021; Cass. n. 3144/2022; Cass. n. 36329/2022; Cass. n. 9304/2022; Cass. n. 13969/2023; Cass. n. 24345/2023; Cass. n. 24565/2023; Cass. n. 3503/2024; Cass. n. 17383/2024; Cass. 25891/2025. – Cass. n. 16493/2024; Cass. n. 16629/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6642/2025, depositata il 24/09/2025 – Pres. Catania, Rel. Marini.

Processo tributario – Definizione agevolata – Cessazione della materia del contendere – Estinzione del giudizio – L. n. 197/2022 – Art. 46 d.lgs. n. 546/1992 – Compensazione delle spese – Norma di interpretazione autentica.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di definizione agevolata delle controversie tributarie, il perfezionamento della procedura prevista dalla l. n. 197 del 2022 comporta l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi dell'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992. L'art. 12-bis del d.l. n. 84 del 17 giugno 2025, convertito con modificazioni dalla L. n. 108 del 30 luglio 2025, qualificato come norma di interpretazione autentica, chiarisce che il perfezionamento della definizione agevolata è sufficiente a determinare l'estinzione del giudizio.

Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, accertato il perfezionamento della definizione agevolata della controversia relativa ad avvisi di accertamento per Irpef addizionali e Irap, ha dichiarato l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, disponendo la compensazione integrale delle spese di lite dei due gradi di giudizio.

COMMENTO

La definizione agevolata delle controversie tributarie introdotta dall'art. 1, commi 231 e ss., della l. n. 197 del 2022 si inserisce nel più ampio sistema delle misure deflattive del contenzioso, prevedendo la possibilità di estinguere i giudizi pendenti mediante l'adesione alla procedura e il versamento delle somme dovute secondo le modalità stabilite dalla legge. Sul piano processuale, l'adesione alla definizione agevolata comporta, una volta perfezionata, l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi dell'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992, con conseguente venir meno dell'interesse delle parti alla prosecuzione del processo. In tale prospettiva, l'estinzione non presuppone una valutazione nel merito delle pretese fiscali, ma discende direttamente dal mutamento del quadro giuridico determinato dalla scelta del contribuente di avvalersi dell'istituto premiale.

La giurisprudenza di legittimità, già prima dell'intervento normativo del 2025, aveva chiarito che l'effettivo perfezionamento della definizione agevolata, comprovato dalla produzione della dichiarazione di adesione e della documentazione attestante il pagamento delle somme dovute, giustifica la declaratoria di estinzione del giudizio e la cessazione della materia del contendere, con compensazione delle spese di lite, in coerenza con la ratio deflattiva dell'istituto (cfr. Cass. civ., Sez. V, nn. 24083/2018; 30945/2019; 17915/2021).

In tale contesto si colloca l'art. 12-bis del d.l. n. 84 del 17 giugno 2025, convertito con modificazioni dalla L. n. 108 del 30 luglio 2025, qualificato espressamente come norma di interpretazione autentica, il quale ha chiarito che, ai soli fini dell'estinzione dei giudizi aventi ad oggetto i debiti ricompresi nella definizione agevolata, il perfezionamento della procedura si realizza con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute. La medesima disposizione precisa, inoltre, che l'estinzione del giudizio deve essere dichiarata dal giudice anche d'ufficio, una volta acquisita la documentazione prevista dalla legge.

La norma chiarisce altresì gli effetti processuali dell'estinzione, stabilendo che essa comporta l'inefficacia delle sentenze di merito e dei provvedimenti non passati in giudicato, nonché la definitiva acquisizione delle somme versate, che non sono rimborsabili. Tale assetto rafforza la funzione tipicamente premiale e deflattiva della definizione agevolata, evitando che il contribuente che vi aderisce possa subire ulteriori conseguenze processuali o economiche rispetto a quelle espressamente previste dal legislatore.

La declaratoria di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, conseguente al perfezionamento della definizione agevolata, si pone in linea con la ratio deflattiva dell'istituto, che mira a favorire la chiusura anticipata delle controversie senza l'introduzione di oneri ulteriori a carico del contribuente. In tale prospettiva, la compensazione delle spese di lite costituisce un effetto coerente con la disciplina speciale della definizione agevolata, risultando incompatibile con l'imposizione di una condanna alle spese nei confronti del contribuente che abbia validamente esercitato l'opzione prevista dalla legge (cfr. Cass. civ., Sez. V, nn. 46/2024; 3010/2024; 8784/2024; 8801/2024).

David De Castro

Riferimenti normativi: l. n. 197/2022; l. n. 108/2025; d.lgs. n. 546/1992; d.l. n. 84/2025.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 24083/2018; 30945/2019; 17915/2021; 46/2024; 3010/2024; 8784/2024; 8801/2024; 12479/2024; 15046/2024; 16251/2024; 16415/2024; 32983/2024; 10613/2025; 32125/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6718/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Catania, Rel. Diotallevi.

Processo tributario - Avvisi di accertamento definitivi – Istanza di autotutela – Diniego – Impugnabilità – Sindacato del giudice – Limiti – Merito della pretesa – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

E' ammissibile l'impugnativa giurisdizionale dinanzi al giudice tributario del diniego di autotutela, benché non incluso nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. 546/1992, trattandosi di un atto comunque incidente sul rapporto obbligatorio tributario, come sancito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. n. 16778/2005). Tuttavia, i poteri di annullamento dell'Amministrazione possono essere esercitati soltanto per il perseguimento di interessi pubblici; ne deriva che, secondo i principi ribaditi dalla Corte Costituzionale (sent. n. 181/2017), l'autotutela non ha funzione di tutela del contribuente ma è espressione di amministrazione attiva, circoscrivendo l'oggetto del giudizio alla valutazione della legittimità del rifiuto ed escludendo che esso possa estendersi alla fondatezza della pretesa tributaria. L'esercizio del potere di autotutela non costituisce, dunque, un mezzo sostitutivo dei rimedi giurisdizionali non esperiti; esso può riguardare solo profili di illegittimità del rifiuto in relazione a ragioni di rilevante interesse generale. Ne consegue che il vaglio del giudice sul diniego di annullamento non può riguardare la fondatezza della pretesa tributaria, ormai definitivamente preclusa, altrimenti si determinerebbe una indebita sostituzione dell'autorità giudiziaria alle scelte discrezionali dell'autorità amministrativa. Il contribuente che richiede l'annullamento di un atto definitivo non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, ma deve piuttosto illustrare l'esistenza di vizi nella valutazione comparativa degli interessi in gioco.

COMMENTO

La pronuncia in esame conferma il rigoroso orientamento giurisprudenziale in materia di confini del sindacato giurisdizionale sul diniego di autotutela tributaria. Il Collegio si conforma ai principi sanciti dalle Sezioni Unite e dalla Corte Costituzionale, ribadendo che l'annullamento d'ufficio non è uno strumento a disposizione del privato per rimettersi in termini, ma un potere-dovere della P.A. finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico. A fronte di atti impositivi definitivi, non è sufficiente dedurre l'illegittimità originaria dell'atto (nel caso di specie, la spettanza dell'esenzione Imu/Ici), ma occorre dimostrare un interesse pubblico attuale alla rimozione dell'atto, diverso dalla mera infondatezza della pretesa. Preme rilevare che la sentenza, pur pubblicata nel novembre 2025, definisce un gravame interposto avverso una pronuncia di primo grado del 2023, relativa a un diniego opposto nel 2022. In ossequio al principio *tempus regit actum*, la decisione applica la disciplina vigente *ratione temporis*, antecedente all'introduzione dei nuovi artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* dello Statuto dei diritti del Contribuente (l. 212/2000), e non contempla dunque la novella legislativa che ha recentemente ridisegnato i presupposti dell'autotutela obbligatoria e facoltativa.

Francesco Licenziato

Riferimenti normativi: art. 2-*quater* d.l. 564/1994; d.m. 37/1997; art. 19 e 21 d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost., sent. n. 181/2017; Cass. S.U. n. 16778/2005; Cass. Sez. 5, ord. n. 161/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 6821/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Lentini, Rel. Iannone.

Processo tributario - Imu – Riscossione – Cartella di pagamento – Avviso di accertamento presupposto – Notifica – Produzione documenti in appello – art. 58, co. 1 e 3, d.lgs. 546/92 – Indispensabilità – Atti prodromici non impugnati – Preclusione ex artt. 19 e 21, d.lgs. 546/92 – Definitività della pretesa – Appello AdER – Accoglie.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa per la riscossione dell'Imu, la Corte ha ritenuto ammissibile, ai sensi dell'art. 58, co. 1, d.lgs. 546/1992 (come modificato dal d.lgs. 220/2023), la produzione per la prima volta in appello della prova di notifica dell'avviso di

accertamento presupposto, reputandola “indispensabile” ai fini della decisione. Su tale base, la Corte ha riformato la sentenza di primo grado, che aveva annullato la cartella per vizio procedurale, in quanto non erano state fornite le prove della notifica dell’atto presupposto.

La Corte aggiunge che la mancata impugnazione nei termini degli atti prodromici notificati (nel caso di specie, l’avviso di accertamento) preclude la proposizione di censure che avrebbero dovuto essere fatte valere avverso tali atti, determinando la definitività della pretesa. Conclude quindi per il rigetto del ricorso originario e condanna la società alle spese di lite di entrambi i gradi.

COMMENTO

La pronuncia merita attenzione, in primo luogo, per l’interpretazione estensiva dell’“indispensabilità” di cui all’art. 58, co. 1, d.lgs. 546/1992, utilizzata per ammettere in appello la produzione della prova di notifica dell’atto presupposto. Nella specie, il documento tardivamente prodotto riguarda la prova della notifica dell’avviso di accertamento prodromico, ossia una delle categorie espressamente considerate dal comma 3 dell’articolo citato. Il passaggio impone di misurarsi con il rapporto tra il comma 1 del novellato art. 58 — che consente l’ingresso di nuovi documenti in appello quando indispensabili — e il comma 3, che introduce un divieto assoluto di produzione in secondo grado di specifiche categorie documentali, tra le quali rientrano le “notifiche dell’atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità”.

Sul punto è intervenuta la Corte costituzionale (sent. n. 36/2025), la quale ha escluso che l’“indispensabilità” possa operare quale clausola generale idonea a superare i divieti del comma 3, ricostruendo la disposizione in una logica a doppio livello: il comma 1 configura un divieto di nova in appello a portata relativa, derogabile in presenza di indispensabilità (o di impossibilità non imputabile), mentre il comma 3 delinea un divieto speciale e assoluto, reso evidente dall’incipit “non è mai consentito”, la cui perentorietà preclude di ricondurre tali documenti nel regime temperato del comma 1. Ne consegue che l’accertamento dell’“indispensabilità” presuppone, in via preliminare, la verifica della non riconducibilità del documento alle ipotesi di cui al comma 3; solo in difetto di tale riconducibilità può operare la clausola del comma 1.

La decisione offre, inoltre, un ulteriore spunto in tema di preclusione delle contestazioni relative agli atti prodromici non impugnati. In applicazione degli artt. 19 e 21 del d.lgs. 546/1992, la Corte ribadisce che, ove l’atto presupposto sia stato regolarmente notificato e non tempestivamente impugnato, la pretesa impositiva diviene definitiva e non può essere rimessa in discussione mediante l’impugnazione dell’atto consequenziale, salvo che per i soli vizi propri di quest’ultimo. Resta fermo che, sul piano operativo, la prova della notifica degli atti presupposti va prodotta tempestivamente in primo grado, al fine di evitare incertezze applicative e preclusioni in sede di gravame.

Paolo Dalle Carbonare

Riferimenti normativi: art. 58, co. 1 e 3, d.lgs. 546/92 (come introdotto dall’art. 1, co. 1, lett. bb), d.lgs. 220/2023); artt. 19, 21, d.lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte cost., sent. n. 36/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6825/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Processo tributario – Società a ristretta base partecipativa – Presunzione distribuzione utili occulti – Presunzioni giurisprudenziali – Onere della prova – comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 – L. n. 111/2023.

SINTESI DELLA SENTENZA

Poiché la prova della distribuzione degli utili, in ragione della loro natura occulta, non può essere desunta dai criteri ordinari della gestione sociale, trova applicazione il costante orientamento della Corte di cassazione che ammette la prova presuntiva della distribuzione degli utili sociali extrabilancio. Tale presunzione si fonda sull'elevata probabilità di una commistione tra i redditi del socio e quelli della società, restando a carico del socio l'onere di dimostrare una diversa destinazione di tali utili.

COMMENTO

La sentenza in commento evidenzia l'attuale contrasto giurisprudenziale sull'annosa questione della presunzione di distribuzione di utili occulti in capo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale.

Se, in un primo momento, si registravano indirizzi giurisprudenziali contrastanti, emergendo in alcune pronunce la necessità di una puntuale dimostrazione della ripartizione degli utili (Cass. n. 263/1998; Comm. trib. centr. n. 3714/1993), a partire dagli anni Duemila si è progressivamente consolidato l'orientamento secondo cui risultano integrati i presupposti per il ricorso alle presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. con la dimostrazione della ristretta base sociale. Secondo tale ricostruzione, ciò non comporta una violazione del divieto di *praesumptio de presunto*, atteso che i maggiori utili occulti non costituiscono il fatto noto, ma soltanto il presupposto della presunzione (Cass. nn. 941/1986; 2606/2000; 3990/2000; 7234/2000).

L'orientamento giurisprudenziale è divenuto nel tempo uno *ius receptum*, tanto che l'eventuale richiesta, da parte del giudice di merito, di ulteriori elementi di prova a suo sostegno è stata considerata ingiustificata dal giudice di legittimità (Cass. nn. 10951/2002; 16885/2003; 24871/2021; 29099/2025). In tale prospettiva, la presunzione è stata qualificata finanche come “*uno strumento di attuazione del principio costituzionale della capacità contributiva*” (Cass. n. 34888/2025).

In dottrina si è sostenuto che tale presunzione ha finito per costituire una vera e propria presunzione giurisprudenziale, nella misura in cui la ristretta base sociale non viene più valutata, in concreto, quale mero elemento indiziario nell'ambito del ragionamento presuntivo ex art. 2729 c.c., bensì quale presupposto per imporre in capo al contribuente l'onere di dimostrare la mancata distribuzione degli utili occulti.

Ne deriva, nella sostanza, un significativo ribaltamento dell'onere della prova, analogo a quello che si riscontra nelle presunzioni legali relative, gravando sul socio l'onere di dimostrare che gli utili siano stati destinati a finalità diverse (Cass. nn. 6780/2003; 18640/2008; 5076/2011; 8954/2013) ovvero di provare la propria estraneità alla gestione e alla conduzione societaria (Cass. nn. 1932/2016; 17461/2017).

Con l'entrata in vigore del comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, si è posta la questione della compatibilità di tale orientamento con la nuova disciplina probatoria. Sul punto è intervenuta l'ordinanza della Corte di cassazione n. 31878 del 27 ottobre 2022, la quale ha chiarito che la nuova formulazione legislativa non modifica, nella sostanza, i consolidati principi sul riparto dell'onere probatorio, ma si pone in continuità con le ulteriori modifiche normative che attribuiscono all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

Tuttavia, la stessa Corte, con la sentenza n. 21401 del 30 luglio 2024, ha evidenziato che, in presenza di presunzioni giurisprudenziali, è richiesto al giudice un “*penetrante controllo di coerenza normativa e di idoneità dimostrativa della presunzione utilizzata*” (Cass. nn. 21398/2024; 21183/2024).

Tale assetto probatorio è stato interpretato da una parte della dottrina e della giurisprudenza come volto a introdurre un regime differenziato e più rigoroso per le presunzioni giurisprudenziali. La qualificazione della norma come sostanziale e il conseguente limite alla sua applicazione temporale — circoscritta ai giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore — sono indicati da alcuni quali elementi che confermerebbero tale ricostruzione (CGT II Veneto, n. 853/2025).

Tuttavia, occorre rilevare che la presunzione di distribuzione di utili occulti ai soci di società a ristretta base sociale non è stata espressamente qualificata dalla giurisprudenza di legittimità come presunzione giurisprudenziale, bensì come presunzione semplice (Cass. n. 18764/2024).

Ad ogni modo, l'esigenza di garantire una maggiore *"certezza del diritto"* in materia emerge espressamente anche dalla legge delega per la riforma fiscale (l. n. 111/2023), il cui art. 17, comma 1, lett. h), n. 4, prevede la necessità di limitare la possibilità di presumere la distribuzione degli utili extracontabili ai soli casi in cui sia dimostrata, *"sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati"* ovvero *"di componenti negativi inesistenti"*.

Pertanto, sebbene — come chiarito dalla Commissione Finanze della Camera nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-02650 del 24 luglio 2024 — tale previsione non sia immediatamente applicabile, richiedendo un intervento attuativo del legislatore da adottarsi entro trentasei mesi dall'emanazione della legge delega, essa sembrerebbe orientata, per il futuro, a ridimensionare l'operatività dell'attuale costruzione presuntiva di origine giurisprudenziale, circoscrivendola alle sole ipotesi tipizzate dal legislatore, con esclusione di ulteriori categorie di utili extracontabili, quali, ad esempio, i costi non inerenti o non di competenza.

Andrea Pistidda

Riferimenti normativi: art. 7, co. 5-bis, d.lgs. n. 546 del 1992; art. 17, co. 1, lett. h), n. 4, l. n. 111/2023.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 263/1998; 941/1986; 2606/2000; 3990/2000; 7234/2000; 10951/2002; 6780/2003; 16885/2003; 18640/2008;; 5076/2011; 8954/2013; 1932/2016; 17461/2017; 24871/2021; 31878/2022; 18764/2024; 21183/2024; 21398/2024; 21401/2024; 29099/2025; 34888/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6841/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Cotta, Rel. Giordano.

Processo tributario - Documenti non prodotti in primo grado – Ammissibilità in appello – Parte contumace in primo grado.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 58 co. 2 del d.lgs. 546/92, la parte può produrre in appello prove documentali, anche se preesistenti al giudizio di primo grado e pure se, in quest'ultimo giudizio, era rimasta contumace. Tale attività processuale deve essere esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del d.lgs. 546/92, alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, del d.lgs. 546/92 ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24 comma 1, del d.lgs. 546/92, dovendo tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza, per lo scopo che persegue e la funzione cui adempie.

COMMENTO

Dal 5 gennaio 2024, a seguito delle modifiche introdotte con il d.lgs. 30 dicembre 2023 n. 220, è cambiato l'art. 58 del d.lgs. che disciplina il regime probatorio del processo di appello. Nella versione antecedente alle richiamate modifiche, l'art. 58 commi 1 e 2 del d.lgs. 546/92 stabiliva che *"il giudice di appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti"*. In relazione alla disposizione contenuta nel comma 2, in base al consolidato orientamento della Suprema Corte (Cass. 7.3.2023 n. 6772, Cass.

8.4.2016 n. 6888) e costituzionale (Corte cost. 14.7.2017 n. 199) si è sempre sostenuto che in appello fosse possibile produrre qualsiasi documento, anche se non depositato in primo grado, indipendentemente da quale fosse la ragione dell'omissione (quindi anche qualora si trattasse della parte rimasta contumace in primo grado). La possibilità di produrre nuovi documenti in appello è stata riformata ad opera del d.lgs. 30.12.2023 n. 220, che, modificando l'art. 58 del d.lgs. 546/92, ha innovato il sistema prevedendo, quale regola generale, l'impossibilità di produrre in appello nuove prove inclusi i documenti. Infine, la Corte Cost. 27.3.2025 n. 36 ha dichiarato illegittimo l'art. 14, comma 2 del d.lgs. 220/2023, nella parte in cui prescrive che le novità si applicano dagli appelli notificati dal 5.1.2024 e non dagli appelli il cui primo grado sia stato instaurato dal 5.1.2024. Considerato il tenore letterale dell'art. 58 del d.lgs. 546/92 nella sua versione ante d.lgs. n. 220/2023, trattandosi di un giudizio instaurato a novembre dell'anno 2023, il Collegio ha ritenuto corretto il deposito di nuovi documenti a prescindere dal fatto che essi fossero stati prodotti, tempestivamente o meno, in primo grado, e dal motivo della mancata produzione (Cass. 7.3.2023 n. 6772, Cass. 8.4.2016 n. 6888), essendo avvenuto il deposito di questi nel rispetto dei venti giorni liberi prima dell'udienza.

Andrea Pasqualini

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, artt. 32, 58 e 61.

Corte di Cassazione: n. 20550/24; 11147/21; 479/22; 29568/18; 10311/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 6844/2025, depositata il 07/11/2025 – Pres. Cotta, Rel. Giordano.

Processo tributario - Cessazione della materia del contendere – Soccombenza virtuale - Spese processuali.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ove il contribuente sia costretto a proporre ricorso avverso un atto impositivo e l'Ente comunale adempia spontaneamente all'annullamento di questo, il giudizio si estingue per cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46 del d.lgs. 546/92 e le spese del relativo giudizio debbono soggiacere alla regola della "socombenza virtuale" ex art. 15 del d.lgs. 546/92.

COMMENTO

La cessazione della materia del contendere è conseguita al riconoscimento, da parte dell'Ufficio, delle ragioni del contribuente mediante annullamento dell'atto impositivo in autotutela, intervenuto però successivamente all'instaurazione del giudizio.

Com'è noto, l'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992 disciplina l'estinzione del giudizio nelle ipotesi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere, precisando che le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diversa disposizione di legge. Con la sentenza n. 274 del 2005, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità di tale ultima disposizione nella parte in cui si riferisce alla cessazione della materia del contendere in ipotesi diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge. La Corte, in particolare, ha affermato che l'obbligo imposto al giudice di lasciare le spese processuali "*a carico della parte che le ha anticipate*" integra un'ipotesi di vera e propria compensazione *ope legis*, ontologicamente diversa dall'operazione logica, effetto di apposito giudizio, di compensazione delle spese consentita al giudice dall'art. 13, comma 1, seconda parte, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992. In continuità con tale impostazione, la Suprema Corte ha inoltre ritenuto, in fattispecie inerente ad annullamento in autotutela dell'atto impositivo, che la compensazione delle spese riserverebbe alla parte pubblica "*un trattamento privilegiato privo di obbiettiva giustificazione, ad un'ottica rispettosa dei principi costituzionali di*

ragionevolezza, di parità delle parti e del giusto processo" (così Cass. n. 1230/2007); si registrano, poi, pronunzie in termini analoghi per le ipotesi di riconoscimento della pretesa del contribuente (v. ad es. Cass. n. 33587/2018; Cass. n. 9174/2011). Pertanto, in una prospettiva di equiparazione del processo tributario a quello civile ordinario, i Giudici di legittimità hanno ritenuto che deve farsi ricorso alla regola, propria del secondo, della *"soccumbenza virtuale"*, con conseguente necessità di ripercorrere l'*iter* decisionale facendo riferimento agli orientamenti giurisprudenziali consolidati. Con la sentenza in commento i Giudici hanno ritenuto che l'annullamento in autotutela del provvedimento impugnato dalla contribuente da parte dell'Ufficio abbia avuto l'effetto di comportare la cessazione della materia del contendere stante la sopravvenuta carenza di interesse della contribuente alla definizione del giudizio. Tale statuizione, tuttavia, è stata corredata dal rilievo del tempo trascorso fra l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo e l'avvenuta necessaria proposizione della impugnazione, in conformità a quanto già ritenuto dai giudici di primo grado; così operando, i giudici d'appello hanno correttamente applicato i principi indicati dalla Suprema Corte nelle sentenze richiamate, facendo evidente riferimento a termini assolutamente pertinenti alla questione trattata.

L'Ufficio è stato pertanto correttamente condannato al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese di giudizio.

Saman Dadman

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, artt. 15 e 46.

Corte di Cassazione: nn. 28941/23; 1230/07; 33587/18; 9174/11; Corte Cost. 274/05.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7013/2025, depositata il 13/11/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Processo tributario - Contributi a fondo perduto Covid 19 – Difetto di giurisdizione – Preclusione giudice di secondo grado nel rilevare d'ufficio il difetto di giurisdizione – Natura tributaria – Sentenza Corte Costituzionale 124/25 - Mutamento quadro normativo post appello - Natura non tributaria – Rilevanza in 2° grado.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia di I grado ha respinto il ricorso con cui la ricorrente impugnava l'atto finalizzato a recuperare integralmente il contributo a fondo perduto ex art. 25 d.l. n. 34 del 2020, percepito dalla ricorrente in epoca di pandemia da Covid-19. L'oggetto del ricorso lamentava una errata valutazione della norma da parte dell'Agenzia, secondo quest'ultima, difatti, il contributo non spettava alle società in stato di liquidazione, pur essendo stato espressamente chiarito tale aspetto solo con l'interpello n. 476 del 16/10/2020 (in data successiva alla presentazione dell'istanza di contributo a fondo perduto da parte della ricorrente).

Tuttavia, la Corte di Giustizia di II grado, non entrando nel merito dell'oggetto del ricorso, ritiene di dover dichiarare d'ufficio, ai sensi dell'art. 3 del d. lgs. n. 546/1991, il difetto di giurisdizione del giudice tributario in favore del giudice ordinario.

COMMENTO

Posto che la sentenza è relativa ad un ricorso avverso l'atto finalizzato al recupero integrale del contributo a fondo perduto ex art. 25 d.l. n. 34 del 2020, erogato ad una società in stato di liquidazione. La Corte di Giustizia Tributaria di II grado ha ritenuto di dover dichiarare d'ufficio il proprio difetto di giurisdizione, in favore del giudice ordinario, di fatto non valutando le motivazioni del ricorrente.

Per giungere alla motivazione del difetto di giurisdizione, la Corte analizza dettagliatamente la particolare fattispecie.

In prima analisi, posto che viene condivisa la giurisprudenza della Sezione (*CG II grado Lazio, n. 5795/3/2025 del 25-30/09/2025*), viene evidenziato che, sebbene l'art. 3 del d.lgs.

n. 546/1992 sancisca che *“il difetto di giurisdizione delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado è rilevato, anche d’ufficio, in ogni stato e grado del processo”*, la consolidata giurisprudenza di legittimità prevede che laddove il difetto di giurisdizione non sia stato rilevato in primo grado dalle parti ed il giudice non lo abbia rilevato d’ufficio, lo stesso non può essere dichiarato dal giudice del grado successivo.

Tuttavia, nel caso di specie il Collegio rileva che, conformemente a quanto disposto dall’art. 25, comma 12 del d.l. 34/2020, nel momento in cui è stato introdotto il giudizio di primo grado, non erano stati sollevati in alcuna sede dubbi sulla giurisdizione del giudice tributario relativamente alle controversie inerenti i contributi a fondo perduto.

Assume fondamentale rilevanza, in tale contesto, soprattutto l’intervento della Corte Costituzionale che, apportando modifiche radicali e sostanziali alla normativa preesistente, con la sentenza n. 124 del 24 luglio 2025 dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 1 comma 10, d.l. 137/2020 sul presupposto che *“[...] il contributo a fondo perduto istituito dall’art. 1 del “decreto ristori” non ha natura tributaria.”*

Pertanto, non sussistendo inequivocabilmente la natura tributaria della controversia ed essendo evidente il rilevante mutamento del quadro normativo solo successivamente all’interposizione dell’appello, il Collegio ritiene giustificabile il dover dichiarare d’ufficio il difetto di giurisdizione, oltre all’inapplicabilità della regola secondo la quale: se il difetto di giurisdizione non viene rilevato in primo grado dalle parti ed il giudice non lo abbia rilevato d’ufficio, lo stesso non può essere dichiarato dal giudice del grado successivo.

Sara Lelli

Riferimenti normativi: art.3 d.lgs. n. 546/1992; art. 1, c. 10, d.l. 137/2020; art. 59 l. 69/2009.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale: sent. n. 124/2025. Corte di cassazione: sent. n. 34851/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7057/2025, depositata il 14/11/2025 - Pres. e Rel. Fortunato.

Processo tributario - Censure dedotte dal contribuente - Affermazioni meramente generiche e prive di fondamento oggettivo - Rigetto dell’atto di appello – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

La motivazione dell’atto impositivo sussiste ogniqualvolta essa rechi tutti gli elementi sufficienti per consentire al ricorrente una completa ed esauriente difesa. Non è rinvenibile, in ogni caso, neppure dagli artt. 24 e 97 della Costituzione, un principio di preventivo contraddittorio quale principio generale che attenga all’adozione di atti dell’Amministrazione Finanziaria lesivi di diritti e interessi del Contribuente.

La mancata pronuncia nel merito delle censure dedotte dal ricorrente consegue alla assoluta genericità di esse, e - qualora i motivi di impugnazione si siano limitati ad affermazioni meramente generiche e prive di un benché minimo fondamento oggettivo, a fronte di un onere, in capo al ricorrente consistente nelle ragioni di merito per l’annullamento dell’atto impugnato - ne consegue il rigetto dell’atto di appello.

COMMENTO

La sentenza in esame censura la genericità dei motivi di impugnazione degli atti impositivi quanto di quelli di appello, prescrivendo che il ricorrente (e, così, l’appellante) debba dedurre fatti specifici e puntuali, non limitandosi a mere affermazioni generiche e non documentate circa i motivi di impugnazione dell’atto impositivo ed esclude che, ai sensi dei principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 97 Cost., il Contribuente possa invocare un diritto al preventivo contraddittorio sugli atti impositivi

*Riferimenti normativi: art. 24, Cost.; art. 97 Cost.
Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. 24823/2015.*

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7064/2025,
depositata il 17/11/2025 - Pres. e Rel. Birritteri.**

Processo tributario – Tipicità atti impugnabili – Necessità.

SINTESI DELLA SENTENZA

Un documento, proveniente dalla Amministrazione Finanziaria, che non costituisce liquidazione del tributo, né, in ogni caso, contenendo la comunicazione di una pretesa tributaria incidente patrimonialmente sul contribuente, non è configurabile neppure come invito al pagamento e, pertanto, non se ne può affermare la autonoma impugnabilità.

COMMENTO

La sentenza in questione conferma la pronuncia di primo grado sancendo la tipicità degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19, d. lgs. 546/1992, da cui consegue la non impugnabilità autonoma di atti diversi da quelli tipici.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 19, d.lgs. 546/1992.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 7071/2025,
depositata il 17/11/2025 - Pres. Pannullo, Rel. Marotta.**

Processo tributario – Motivo aggiunto in appello -non riconducibile all'originaria causa petendi - Fatti diversi da quelli dedotti in primo grado – Ampliamento dell'indagine giudiziaria e allargamento della materia del contendere - Divieto ex artt. 24 e 57 d. lgs. 546/1992.

SINTESI DELLA SENTENZA

Costituisce nuova domanda, ovverosia un motivo aggiunto, in appello la nuova difesa del contribuente che -non riconducibile all'originaria *causa petendi* ma si fonda su fatti diversi da quelli dedotti in primo grado- amplia l'indagine giudiziaria e allarga la materia del contendere, vietata ai sensi degli artt. 24 e 57 d. lgs. 546/1992.

COMMENTO

Pur statuendo per la inammissibilità delle domande nuove in sede di gravame, con la pronuncia in esame la C.G.T. Lazio ha - sulla scorta della giurisprudenza di legittimità già consolidata - affermato in ogni caso che la inesistenza o invalidità di un atto presupposto inficia gli atti successivi determinandone la nullità, per cui al contribuente è consentita l'impugnazione dell'atto esattoriale anche al fine limitato di far valere detta invalidità o irrivalenza della notifica senza contestualmente censurare altri profili formali o sostanziali dell'atto; che la notifica ai sensi dell'art. 139 co.3, c.p.c. comporta perché sia validamente perfezionata, la spedizione di apposita raccomandata informativa solo qualora la notifica sia effettuata dal messo notificatore o da ufficiale giudiziario (valendo altrimenti la disciplina semplificata di cui all'art. 26, d.P.R. 602/1973); che non vi può essere assimilazione fra un atto esattoriale non opposto (che è formato in via unilaterale dall'Ente stesso) -per cui vale il principio secondo il quale pur determinando la decadenza dal potere impositivo, il decorso del termine non comporta la conversione del termine breve in termine decennale ma solo la irretrattabilità del credito incontestato- e il titolo giudiziale cui si applica la prescrizione

ordinaria decennale; che l'avviso di intimazione non richiede la motivazione, potendosi limitare a riprodurre le somme ingiunte e gli atti di pagamento sottostanti alla pretesa fiscale.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: R.d. 639/1910; art. 7, co. 2, lett. gg-ter), d.l. 70/2011; art. 139 co. 3, c.p.c.; art. 26, d.P.R. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. 23397/2016; Cass. 10012/2021; Cass. ord. 30797/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7157/2025, depositata il 19/11/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Giudizio di appello – Specificità dei motivi di gravame – Ratio decidendi non impugnata – Inammissibilità dell'appello – Giudicato Interno – Difetto di interesse.

SINTESI DELLA SENTENZA

È inammissibile il ricorso avverso una sentenza fondata su più ragioni, ciascuna autonomamente idonea a sorreggerla, qualora non siano tutte specificamente censurate, poiché tale omissione determina la formazione del giudicato interno sul capo della sentenza non impugnato e rende il gravame inidoneo a incidere sull'esito del giudizio.

COMMENTO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza in commento, ribadisce, in applicazione dell'art. 56 del d.lgs. n. 546/1992, che, qualora il giudice di primo grado si sia pronunciato in senso sfavorevole su uno dei motivi di impugnazione dell'atto impositivo e tale statuizione non venga specificamente censurata in appello, su di essa si forma il giudicato interno. Ne consegue che, ove tale capo integri una *ratio decidendi* autonoma e di per sé idonea a sorreggere la decisione impugnata, l'appello che non vi si confronti deve essere dichiarato inammissibile.

Nel caso di specie, il giudice di primo grado ha dichiarato, in via preliminare, inammissibile il ricorso, ai sensi dell'art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602/1973, ritenendo che l'impugnazione dell'avviso di intimazione fosse sostanzialmente equiparabile a quella dell'estratto di ruolo; in secondo luogo, ha confermato la validità delle notifiche effettuate a mezzo p.e.c. dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione. In sede di gravame, tuttavia, l'appellante ha circoscritto le proprie doglianze alla dedotta nullità delle notifiche degli atti della riscossione, omettendo di censurare la statuizione preliminare di inammissibilità del ricorso introduttivo. Tale omissione ha determinato il consolidamento del relativo capo della decisione, con la conseguente irrilevanza dell'esame degli ulteriori motivi di appello, il cui eventuale accoglimento non sarebbe stato comunque idoneo a incidere sull'esito del giudizio.

La pronuncia si inserisce nel solco di un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato che valorizza l'onere di specificità dei motivi di appello, secondo cui è inammissibile l'impugnazione proposta avverso una decisione sorretta da una pluralità di *rationes decidendi* autonome, ciascuna di per sé sufficiente a sostenerla, qualora non siano tutte puntualmente censurate. Tale esito discende tanto dall'adesione al filone interpretativo che rintraccia nel consolidamento dell'autonoma motivazione la mancanza di un interesse a ricorrere (cfr., da ultimo, Cass. Ord., 02/03/2023, n. 6339, *ex multis*, Cass. Ord., 14/08/2020, n. 17182; Cass. Ord., 14/08/2020, n. 10389; Cass. Sent., 18/04/2019, n. 10815), quanto dall'accoglimento della tesi secondo cui si sarebbe formato il giudicato in ordine alla *ratio decidendi* non impugnata (cfr. Cass. Ord. 10/10/2022, n. 29468; in senso analogo, Cass. Ord., 03/04/2024, n. 8818).

Giuseppe Emiliano Zucco

Riferimenti normativi: art. 53, d.lgs. n. 546/92; art. 12, comma 4-bis, d.P.R. n. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 6339/23; 17182/20; 10389/20; 10815/19; 29468/22; 8818/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 7172/2025, depositata il 20/11/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Taviano.

Processo tributario - Legittimità della cartella di pagamento – Effetti della mancata impugnazione dell'atto presupposto – Preclusione del sindacato sul merito – Vizi propri della cartella – Iscrizione a ruolo straordinario – Contraddittorio endoprocedimentale – Notificazione a mezzo pec - Prevalenza della sostanza sulla forma.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio con la sentenza che qui si annota ha confermato la legittimità della cartella di pagamento emessa a seguito di un atto di recupero non impugnato.

È stata inoltre ritenuta legittima l'iscrizione a ruolo straordinario in presenza di un fondato pericolo per la riscossione.

Infine, è stata confermata la validità della notifica della cartella a mezzo *pec*, nonostante l'utilizzo di un indirizzo non risultante nei pubblici registri, in assenza di un concreto pregiudizio al diritto di difesa.

COMMENTO

La pronuncia in commento si caratterizza, in primo luogo, per l'impostazione rigorosa con cui la Corte delimita l'oggetto del giudizio, ribadendo che la mancata impugnazione dell'atto di recupero presupposto determina la definitività della pretesa tributaria, con conseguente impossibilità di estendere il sindacato giurisdizionale al merito della stessa in sede di impugnazione della cartella di pagamento (art. 19, co. 3, d.lgs. 546/1992).

Coerentemente con tale impostazione, la Corte ritiene inammissibili le doglianze relative alla spettanza del credito di imposta, alla validità dell'accollo tributario e alla legittimità della compensazione, trattandosi di questioni attinenti al merito dell'atto di recupero non impugnato, ribadendo altresì che l'accollo tributario produce effetti esclusivamente sul piano interno tra accollante e accollato e non consente la compensazione tra soggetti diversi (Cass, Ord. n. 3930/2025).

In tema di riscossione, la decisione conferma la legittimità dell'iscrizione a ruolo straordinario in presenza di un fondato pericolo per la riscossione, valorizzando, da un lato, la mancanza di idonee garanzie a presidio del credito erariale e dall'altro, la circostanza che tale evenienza fosse stata espressamente preannunciata nell'atto di recupero presupposto (artt. 11, comma 3 e 15-*bis*, d.P.R. 602/1972).

Con riferimento al contraddittorio endoprocedimentale, la Corte esclude l'applicabilità dell'obbligo generalizzato di contraddittorio introdotto dall'art. 6-*bis*, l. 212/2000, sia in ragione della non retroattività della norma, sia in considerazione del fatto che la cartella di pagamento risultava comunque preceduta da un atto di recupero regolarmente notificato, idoneo a garantire il diritto di difesa del contribuente.

Infine, in materia di notificazione a mezzo *pec*, la sentenza si colloca nel solco di un orientamento volto a privilegiare la prevalenza della sostanza sulla forma, affermando che l'utilizzo di un indirizzo *pec* non risultante dai pubblici registri integra una mera irregolarità, purché l'indirizzo sia inequivocabilmente riconducibile all'Amministrazione notificante e il contribuente non dimostri un concreto pregiudizio al diritto di difesa (Cass. nn. 15979/2022; 18684/2023; 15710/2025).

Francesca Berardi

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, d.P.R. 602/1973, l. 212/2000.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3930/2025; 15979/2022; 18684/2023; 15710/2025.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.10 – Sentenza n.7361/2025,
depositata il 26/11/2025 – Pres. e Rel. Loreto.**

Processo tributario – Condanna dell’Ufficio al pagamento delle spese di giudizio – Sentenza immediatamente esecutiva – Inerzia dell’Amministrazione – Ricorso per ottemperanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza di primo grado recante la condanna dell’Ufficio al pagamento delle spese processuali con distrazione a favore del difensore è immediatamente esecutiva, anche se non ancora passata in giudicato. Decorsi novanta giorni dalla notifica della sentenza, il difensore che intenda tutelarsi avverso l’inerzia dell’Ufficio al pagamento delle spese processuali può legittimamente proporre il ricorso per ottemperanza.

COMMENTO

La decisione trae origine dal principio di immediata esecutività delle sentenze tributarie, disciplinato dagli artt. 67 bis e 69 del d.lgs. n. 546/1992.

Con particolare riguardo ad una sentenza recante una condanna di pagamento di somme in favore del contribuente, ivi comprese le spese di lite dovute al difensore distrattario, dette norme consentono che si possa immediatamente agire per ottenerne l’esecuzione, senza doverne attendere il previo passaggio in giudicato.

A tal fine, occorre dapprima notificare la sentenza all’Ufficio soccombente e, in caso di mancato pagamento delle somme entro i successivi novanta giorni (cfr. art. 69, comma 4, del d. lgs. n. 546/1992), proporre un apposito ricorso per ottemperanza ai sensi dell’art. 70 del d. lgs n.546/1992; che, in caso di pendenza del processo nei gradi successivi, va incardinato innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado.

In base alla vigente normativa, peraltro, tale modalità è l’unica concretamente percorribile nell’ambito del processo tributario, essendo venuto meno, a seguito delle modifiche introdotte dal d. lgs. n.156/2015, il ricorso all’esecuzione forzata regolata dal codice di procedura civile (cfr. Cass. n.3097 del 2 febbraio 2024)

Tale situazione è concretamente emersa nel caso in commento, in cui i difensori distrattari di un contribuente avevano ottenuto, a seguito dell’integrale accoglimento di un ricorso da parte dei giudici di prime cure, che il competente Ufficio fosse condannato al pagamento a loro favore delle spese di lite. Notificata regolarmente la sentenza all’Ufficio e constatato l’omesso pagamento delle spese entro i successivi novanta giorni, i difensori distrattari – senza necessità di messa in mora - hanno perciò proposto un proprio ricorso per ottemperanza innanzi alla Corte.

In virtù dell’avvenuta distrazione delle spese di lite e della sussistenza di un autonomo rapporto di credito dei difensori verso l’Ufficio, peraltro, l’azione per per ottemperanza non avrebbe potuto essere proposta dal contribuente; essendo gli stessi difensori gli unici legittimati ad agire per rendere effettivo il comando della sentenza (sulla questione, cfr. Cass. n.18077 del 1° luglio 2024; Cass. n.6184 del 15 marzo 2010).

L’azione per ottemperanza – integralmente accolta dalla Corte, unitamente alla nomina di un apposito commissario *ad acta* incaricato dell’adozione di tutte le iniziative utili all’adempimento dell’obbligo di pagamento imposto all’Ufficio - è correttamente avvenuta, nonostante che la sentenza di primo grado fosse stata impugnata in appello.

Tale circostanza, tenuto conto del combinato disposto degli artt. 69 e 70 del d. lgs. n.546/1992, è stata ritenuta dalla Corte del tutto ininfluyente; data la summenzionata immediata esecutività della condanna al pagamento recato dalla sentenza di primo grado.

Elena Mattesi

Riferimenti normativi: Artt. 69 e 70 del d. lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 6184/2010; 11135/2019; 11286/2022;

11908/2022; 13758/2024; 18077/2024; 3097/2024.
Prassi: Circolare Agenzia Entrate n. 38/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7364/2025, depositata il 27/11/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.

Processo tributario – Pretesa di pagamento definitivamente annullata – Successiva cartella di pagamento – Annullamento in autotutela – Cessazione materia del contendere – Spese del giudizio – Soccombenza virtuale.

SINTESI DELLA SENTENZA

In base al principio della soccombenza virtuale e nonostante l'avvenuto annullamento in autotutela, va disposta la condanna al pagamento delle spese di lite per l'Ufficio che abbia emesso un atto impositivo radicalmente e originariamente illegittimo, a causa del quale il contribuente abbia dovuto farsi carico degli oneri necessari per l'avvio di un processo.

COMMENTO

La decisione in commento riguarda la portata applicativa dell'art. 46 del d. lgs. n. 546/1992 che, in tema di cessazione della materia del contendere, dispone, al terzo comma, la compensazione delle spese del giudizio nei soli casi di "*definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge*"; consentendo, in altre ipotesi di estinzione del giudizio, di regolare le spese secondo il principio della 'soccombenza virtuale', se una delle parti abbia inutilmente causato l'instaurazione di un processo.

La sussistenza di una situazione di 'soccombenza virtuale' postula il necessario esperimento di un giudizio di tipo prognostico su quello che sarebbe stato l'esito del processo, se esso fosse naturalmente proseguito sino alla pronuncia di una sentenza.

Tale valutazione è stata correttamente effettuata dalla Corte che, in riforma della decisione di primo grado, ha riscontrato che l'Ufficio aveva emesso una cartella di pagamento recante una pretesa erariale; pretesa che, tuttavia, era stata già definitivamente annullata in sede giudiziaria, tramite sentenza passata in giudicato.

La condotta dell'Ufficio, giudicata negligente dalla Corte in considerazione dell'illegittimità originaria della pretesa di pagamento inclusa nella cartella, aveva però comportato, a discapito del contribuente, l'ingiusto sostenimento di oneri connessi all'avvio di un ricorso.

Il successivo annullamento in autotutela della cartella da parte dell'Ufficio, che era stato assunto dai giudici di prime cure a base della statuizione di compensazione delle spese di lite, non è stato ritenuto dalla Corte quale esimente rispetto al principio di 'soccombenza virtuale'; tanto che l'Ufficio è stato condannato al pagamento delle spese per entrambi i gradi di giudizio.

A tale statuizione la Corte, in coerenza con le interpretazioni della giurisprudenza di legittimità, è pervenuta osservando che l'invalidità della cartella di pagamento sussisteva fin dalla sua emanazione e ancor prima dell'instaurazione del ricorso volto al suo annullamento; cosicché una statuizione di compensazione delle spese di giudizio, nel contesto della declaratoria di cessazione della materia del contendere in base all'art. 46 d. lgs. n. 546/1992, avrebbe ingiustamente favorito l'Amministrazione finanziaria.

Elena Mattesi

Riferimenti normativi: art. 46 del d. lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 19947/10; 21530/10; 22231/11; 3950/17; 7273/16; 8887/21; 2983/24; 20750/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7452/2025, depositata il 02/12/2025 – Pres. Catania, Rel. Chiappiniello.

Processo tributario - Iva, Ires, Irap – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova -

Sovrafatturazione – Omesso versamento – Omessa ritenuta a titolo d'imposta Irpef – Associazione sportiva – Associazione non riconosciuta – Legale rappresentante. Coobbligazione solidale – Previa verifica dell'attività effettivamente svolta – Necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

Sull'asserita sovrapproduzione, la Corte precisa che nel giudizio tributario, una volta contestata dall'erario l'antieconomicità di un'operazione posta in essere dal contribuente che sia operatore commerciale, diviene onere di quest'ultimo dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione e a fronte di tale dimostrazione è poi onere dell'ufficio fornire prova contraria. A seguito della contestazione dell'Ufficio della sovrapproduzione delle prestazioni pubblicitarie riportanti un prezzo eccessivo rispetto al volume degli affari, la Società ha fornito prova delle lettere di diffida ad adempiere indirizzate alle altre società e i decreti ingiuntivi non opposti emessi dal tribunale di Latina, oltre che i contratti pubblicitari e gli articoli di giornale, dimostrando l'esistenza dell'operazione.

In tema di responsabilità del rappresentante legale, l'Ufficio ha fornito prova dell'attività svolta da questo in nome e per conto dell'associazione sportiva, riconoscendo i compiti di amministrazione svolti da questo ritenendolo dunque, solidalmente obbligato.

COMMENTO

La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare che l'onere della prova incomba, in primo luogo, sull'Amministrazione finanziaria la quale, per contestare la fatturazione relativa a operazioni oggettivamente inesistenti, deve dimostrare che tali operazioni non siano mai state effettivamente poste in essere.

Tale principio resta fermo anche a seguito dell'introduzione dell'art. 7, comma 5-bis, del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in forza del quale l'Amministrazione conserva l'onere di provare l'inesistenza delle operazioni contestate, potendo avvalersi anche di presunzioni semplici; grava invece sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

In tema di responsabilità dell'amministratore dell'associazione sportiva, la responsabilità del legale rappresentante per i debiti tributari si ricollega non solo all'effettiva ingerenza esercitata nell'attività gestoria dell'ente, ma anche al corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti.

Invero, la responsabilità solidale e personale di cui all'art. 38 c.c. non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività concretamente svolta.

Duccio Casciani

Riferimenti normativi: art 21, comma 7 d.p.r. 633/1972, art 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992, art 38 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 27341/2005; Cass. 12802/2011; Cass. 20786/2013; Cass. 428/2015, ord. Cass. n. 5174/2021, CGT, II grado, Calabria, n.1730/3/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 7477/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Processo tributario - Società di persone – Accertamento - Ricorso proposto da uno solo dei soci – Mancata integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri litisconsorti – Nullità del giudizio di I^ grado – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di accertamento dei redditi delle società di persone, sussiste litisconsorzio necessario originario tra società e soci, atteso che l'accertamento del reddito societario e quello imputato ai soci per trasparenza ai sensi dell'art. 5 TUIR costituiscono espressione di un'unica pretesa impositiva, fondata sui medesimi presupposti di fatto e di diritto. Ne consegue che, qualora il ricorso sia proposto da uno

solo dei soggetti interessati, il giudice tributario è tenuto a disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri litisconsorti necessari; la mancata integrazione determina la nullità assoluta del giudizio di primo grado per violazione del litisconsorzio necessario, non sanabile né per raggiungimento dello scopo *ex art. 156 c.p.c.*, applicabile al processo tributario ai sensi dell'art. 1, comma 2, del citato d.lgs. n. 546/1992, né mediante ordine di integrazione in grado d'appello, con necessaria rimessione della causa al giudice di primo grado per la rinnovazione del contraddittorio nei confronti di tutti i litisconsorti necessari. Nel caso di specie, il collegio di primo grado aveva deciso il ricorso proposto dal contribuente, socio di una società di persone, senza disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti della società, sebbene l'avviso di accertamento impugnato derivasse automaticamente dall'avviso emesso nei confronti della società di persone.

COMMENTO

Nel processo tributario, la corretta instaurazione del litisconsorzio necessario tra società di persone e soci è imprescindibile per la validità del giudizio, in quanto la controversia relativa alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di persone e dei suoi soci coinvolge inscindibilmente tutti i soggetti interessati. La mancata integrità del contraddittorio nei giudizi tributari riguardanti l'accertamento unitario delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei rispettivi soci comporta la nullità del giudizio, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento. Il litisconsorzio tributario si configura quando - per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria - l'atto impositivo debba essere (o sia) unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di parti ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato (SS.UU. 1052/2007). Oltre all'accertamento Irpef eseguito nei confronti di società di persone, ove, successivamente all'atto "unitario" emanato in capo alla società, vengono notificati gli accertamenti sul consequenziale maggior reddito di partecipazione dei soci, tra le ipotesi più frequenti di litisconsorzio necessario si annovera l'accertamento "unico" notificato per contestare la maggiore Ires nei confronti dei soggetti che hanno aderito al regime di tassazione di gruppo (c.d. consolidato fiscale), laddove il legislatore, all'art. 40-bis, comma 2, d.P.R. n. 600/1973, espressamente afferma che "*la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari*". Anche in questa eventualità, in caso di omessa citazione della consolidante e consolidate, l'intero giudizio è da considerarsi nullo (cfr. Cass. n. 32122/2024).

Diletta Barzagli

Riferimenti normativi: art. 14 d.lgs. n. 546/1992; art. 5 d.P.R. n. 917/1986; art. 40-bis, comma 2, d.P.R. n. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 14815/2008; 14840/2008; 14841/2008; 10145/2012; 657/2026; 21913/2025; 1052/2007; 32122/2024; 16863/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7504/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Leone.

Processo tributario – Ires – Accertamento al Consorzio - Trasparenza — Partecipazione di Società consorziata – Effetti a cascata – Annullamento accertamento al Consorzio - Atto presupposto – Annullamento dell'accertamento alla società partecipata – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittimo l'annullamento dell'avviso di accertamento Ires emesso nei confronti della società socia quando l'atto impositivo costituisce effetto derivato di un accertamento presupposto annullato e l'Agenzia delle Entrate non dimostri, mediante rituale deposito, l'esistenza e il passaggio in giudicato

di pronunce di segno contrario. In materia di accertamenti “a cascata” connessi alla partecipazione in un consorzio, non è sufficiente il mero richiamo a giudizi favorevoli all’Ufficio, occorrendo la prova dell’esito definitivo delle controversie relative ai soggetti a monte. Né rileva il richiamo al principio di autonomia tra giudizio tributario e penale, qualora l’esito del procedimento penale sia stato valorizzato solo quale elemento accessorio e non decisivo della motivazione. Nel caso di specie, l’avviso di accertamento Ires notificato alla società contribuente è stato correttamente annullato in quanto fondato su un accertamento presupposto successivamente caducato in sede giurisdizionale. L’Agenzia delle Entrate non ha fornito prova del passaggio in giudicato delle pronunce favorevoli invocate nei giudizi relativi ai soggetti a monte della catena partecipativa, limitandosi a mere allegazioni difensive. Ne consegue il rigetto dell’appello e la conferma della decisione di primo grado, con compensazione delle spese di lite in ragione del comportamento processuale delle parti.

COMMENTO

La decisione si inserisce nel solco dell’orientamento giurisprudenziale che riconosce rilievo centrale al carattere derivato degli accertamenti tributari emessi nell’ambito di strutture partecipative complesse, affermando che la legittimità dell’atto impositivo nei confronti del socio resta condizionata alla sorte dell’accertamento presupposto. In tale prospettiva, l’annullamento dell’atto a monte determina il venir meno del fondamento giuridico dell’imposizione “a cascata”, in assenza di prova contraria offerta dall’Amministrazione finanziaria circa l’esistenza di un giudicato idoneo a spiegare effetti vincolanti nel giudizio successivo.

La pronuncia valorizza altresì i principi in materia di onere della prova e di corretto esercizio della funzione impositiva, escludendo che il mero richiamo a decisioni favorevoli all’Ufficio, non ritualmente prodotte in giudizio e non assistite dalla prova del passaggio in giudicato, possa legittimare il mantenimento dell’accertamento. In tal senso, viene ribadito che l’Amministrazione è tenuta a fornire un quadro probatorio completo e coerente, soprattutto in presenza di accertamenti fondati su presupposti esterni al rapporto tributario direttamente controverso.

La sentenza chiarisce infine che il principio di autonomia tra giudizio tributario e giudizio penale non impedisce al giudice tributario di considerare l’esito del procedimento penale quale elemento meramente accessorio del contesto probatorio, purché esso non assuma carattere decisivo nella motivazione. Ne deriva una lettura equilibrata del rapporto tra i diversi piani processuali, coerente con l’esigenza di garantire effettività alla tutela del contribuente, senza pregiudicare le prerogative dell’Amministrazione finanziaria né alterare il principio di autonomia dei giudizi.

Giorgia Sforzini

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, d.P.R. n. 917/1986.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 7602/2025, depositata 09/12/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Processo tributario – Rimborsi e giudizio di ottemperanza - Decreto di chiusura del fallimento – Istanza di rimborso – Tempestività – Formazione del piano di riparto – Presupposto della restituzione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il *dies a quo* del termine di due anni per presentare l’istanza di rimborso Iva comincia a decorrere dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione, che, in caso di procedura fallimentare, deve ritenersi sussistente già al momento della formazione del piano di riparto o, al massimo, quando la procedura fallimentare è definita per insufficienza dell’attivo. In ogni caso, non è possibile ulteriormente protrarre il biennio includendovi anche i 90 giorni per esperire il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.

COMMENTO

L'Agenzia delle entrate disconosceva il diritto al rimborso Iva per una società sportiva costituita in forma di S.r.l.. Pertanto ne emetteva apposito diniego ex art. 30 ter d.P.R. 633/1972 che veniva impugnato.

La Corte di primo grado rigettava il ricorso della parte privata a cui si è unita anche la Corte di gravame spiegando che non può ritenersi condivisa la teoria per la quale istanza di rimborso è da considerarsi tempestiva in quanto solo nel momento dello spirare del termine per l'eventuale impugnativa del decreto di chiusura del fallimento – decorsi quindi 90 giorni dalla sua pubblicazione – si cristallizza il presupposto della restituzione, poiché solo a quella data si è definito l'esito della procedura fallimentare (nella fattispecie la società ricorrente aveva subito procedura per decozione).

Richiamando la Cassazione n. 15385/2025 (e dichiarando inconferente quella citata dalla difesa della parte privata n. 25013/2023), la Corte di secondo grado ha perimetrato come, in materia, esista un principio consolidato (mirante anche a sanzionare eventuali atteggiamenti di inerzia del contribuente) in base al quale il *dies a quo* del termine biennale per l'istanza di rimborso Iva comincia a decorrere “dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione”. Con l'effetto che non rileva il momento in cui il contribuente acquisisce la concreta possibilità di conoscere l'esistenza del suo diritto al rimborso.

E ciò a maggior valore del fatto che anche a volere spostare in avanti il *dies a quo* del termine biennale al momento in cui si è definita la procedura fallimentare, chiusasi per insufficienza dell'attivo, l'istanza di rimborso rimaneva comunque palesemente intempestiva, non potendosi ulteriormente protrarre il biennio includendovi anche i 90 giorni per esperire il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.

Angelo Lucarella

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 30-ter.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 15385/2025 e 25013/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7611/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Processo tributario – Cartella di pagamento – Impugnazione – Pagamenti già eseguiti – Sgravio totale in corso di causa – Cessazione della materia del contendere – Spese di giudizio – Principio di causalità e soccombenza virtuale – Condanna dell'Agenzia delle Entrate Riscossione alle spese di entrambi i gradi di giudizio.

SINTESI DELLA SENTENZA

Se nel corso del giudizio, l'Agenzia delle Entrate provvede allo sgravio totale della cartella, eliminando la pretesa tributaria per intervenuto pagamento da parte del contribuente del *quantum* dovuto, dev'essere rilevata la cessazione della materia del contendere, in quanto l'oggetto della lite è venuto meno per effetto dell'autotutela dell'Amministrazione.

COMMENTO

La questione riguarda la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio in merito all'appello di un contribuente contro l'Agenzia delle Entrate, relativo a una cartella di pagamento per Irpef, Ilor, sanzioni, interessi e spese di notifica. In appello, l'Agenzia ha disposto lo sgravio totale della cartella, determinando la cessazione della materia del contendere e la condanna dell'Amministrazione al pagamento delle spese di giudizio per soccombenza virtuale.

La cessazione della materia del contendere si verifica quando, per effetto di atti di autotutela dell'Amministrazione (come lo sgravio totale della cartella), viene meno l'oggetto della lite. In tali casi, la giurisprudenza riconosce il diritto del contribuente alla rifusione delle spese di lite, applicando il principio di causalità e soccombenza virtuale: l'onere delle spese grava sulla

parte che ha provocato la necessità del processo, anche se la pretesa tributaria viene meno in corso di causa (art. 15 d. lgs. n. 546/1992; art. 91 c.p.c.; Cass. Ord. 25 giugno 2025, n. 17022).

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia (Sez. IV, 22/12/2022, n. 5195) ha affermato che, anche in caso di annullamento in autotutela dell'atto impugnato, il contribuente può ottenere la rifusione delle spese sostenute per il ricorso, dovendo ricorrere a un professionista abilitato per tutelare le proprie ragioni. Analogo orientamento è stato espresso dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. XI, 22 febbraio 2024, n. 1273, che ha condannato l'Ufficio appellante al rimborso delle spese in quanto soccombente anche in secondo grado.

La giurisprudenza di merito ribadisce che la condanna alle spese non ha natura sanzionatoria, ma applica il principio di causalità: la parte che ha provocato il processo deve sopportarne le spese (C.G.T. II grado Campania, Sez. XXII, Sent. 7 febbraio 2023, n. 1066; Cass. Ord. 25 giugno 2025, n. 17022).

La decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio di dichiarare la cessazione della materia del contendere e condannare l'Agenzia delle Entrate - Riscossione al pagamento delle spese di giudizio è conforme ai principi normativi e giurisprudenziali in materia tributaria.

In presenza di sgravio totale della cartella per autotutela, il contribuente ha diritto alla rifusione delle spese di lite, applicandosi il principio di soccombenza virtuale e di causalità, come previsto dall'art. 15 d. lgs. n. 546/1992 e consolidato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Sara Cerrato

Riferimenti normativi: d. lgs. 546/92, d. lgs. 175/24, c.p.c. art. 91.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ord. n. 17022/25, C.G.T. Lazio Sent. n. 1273/24, C.G.T. Lombardia Sent. n. 5195/22, C.G.T. Campania Sent. n. 1066/23.

Prassi: C.A.E. n. 21/24 e c.m. n. 198/98.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7614/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Processo tributario – Revocazione – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza d'appello – Denuncia di errore di fatto revocatorio – Esclusione dell'errore di fatto – Valutazione giuridica della Corte – Rigetto del ricorso per revocazione – Spese di giudizio a carico della ricorrente.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'errore di fatto revocatorio, che giustifica il ricorso per revocazione ex art. 365, n. 4 c.p.c., consiste in una falsa percezione della realtà o in una svista materiale su fatti non controversi e non su valutazioni giuridiche. La circostanza secondo la quale il giudice del merito avrebbe ignorato una determinazione dell'Agenzia delle Entrate, che avrebbe previsto condizioni di pagamento più favorevoli (senza interessi né sanzioni) in base a un accordo transattivo, non può essere posta alla base di un giudizio di revocazione, in quanto si tratta di una valutazione giuridica. Ciò a maggior ragione se non si tratta di errore decisivo ai fini della decisione, laddove la sentenza si fonda su altri presupposti giuridici, e se la questione della portata della determinazione è stata, comunque, oggetto di controversia tra le parti e valutata dalla Corte.

COMMENTO

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio affronta il tema della revocazione per errore di fatto ai sensi dell'art. 395, n. 4, c.p.c., in relazione a una cartella di pagamento Irpef notificata ad una Società S.p.A. La Corte ha rigettato il ricorso, ritenendo che non sussistesse un errore di fatto revocatorio, ma piuttosto una valutazione

giuridica della rilevanza della determinazione dell'Agenzia delle Entrate assunta precedentemente.

La Corte ha sottolineato che l'errore di fatto idoneo a fondare la revocazione deve consistere in una falsa percezione della realtà o in una svista materiale su fatti non controversi e non su valutazioni giuridiche o interpretative.

Nel caso di specie, la questione della portata della determinazione precedente era già stata oggetto di controversia tra le parti e la Corte d'appello aveva già espresso una valutazione giuridica in merito, escludendo che la cartella fosse ricompresa nell'accordo transattivo stipulato a suo tempo e ritenendo che la successiva rinuncia alla transazione avesse fatto venir meno ogni effetto favorevole.

La decisione si pone in linea con i principi espressi dalla Corte di Cassazione, secondo cui l'errore di fatto idoneo a fondare la revocazione deve essere immediatamente rilevabile dagli atti e non può riguardare questioni già oggetto di valutazione giuridica o di controversia tra le parti, data la natura straordinaria e tassativa dei motivi di revocazione, che non possono essere utilizzati per contestare valutazioni di merito già espresse dal giudice.

In particolare, sul punto la Cass. SS.UU., n. 4367/2021 ha affermato che non è configurabile l'errore revocatorio per vizi della sentenza che investano direttamente la formulazione del giudizio sul piano logico-giuridico o siano frutto di un qualsiasi apprezzamento delle risultanze processuali, ossia di una viziata valutazione delle prove o delle allegazioni delle parti.

Ed ancora, l'errore di fatto non può riguardare fatti che costituiscono un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare: se la questione è stata oggetto di valutazione e decisione, non può essere dedotta come errore di fatto (Cass. SS.UU., n. 15876/2024).

È di rilievo che l'errore di fatto deve essere decisivo, cioè deve sussistere un nesso di causalità tra l'errore e la decisione resa, che sarebbe stata diversa in assenza di quell'errore (Cass. n. 16439/2021; Cass. n. 6881/2014).

In conclusione, la sentenza in commenta applica i principi della Cassazione secondo cui la revocazione per errore di fatto è ammessa solo in presenza di una svista materiale su fatti non controversi e non su valutazioni giuridiche, e solo se tale errore è decisivo ai fini della decisione.

Sara Cerrato

Riferimenti normativi: c.p.c. art. 395.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sent. n. 6881/14, Cass. Sent. n. 4367/21, Cass. Sent. n. 16439/21, Cass. Sent. n. 15876/24.

Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7629/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Aquino.

Processo tributario - Fatture per operazioni inesistenti – Operazioni oggettivamente inesistenti – Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione Iva – Art. 19 d.P.R. 633/1972 – Deduzione dei costi – Art. 109 TUIR – Società cartiera – Onere della prova – Presunzioni semplici – Art. 2729 c.c. – Appello tributario – Carattere devolutivo pieno – Sentenza penale di assoluzione – Giudicato penale – Rapporto tra giudizio penale e giudizio tributario – Art. 21-bis d.lgs. 546/1992 – Buona fede del contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel processo tributario, l'eventuale vizio di motivazione meramente apparente della sentenza di primo grado non comporta di per sé la nullità della decisione, trovando adeguato contemperamento nel carattere devolutivo pieno dell'appello, che consente al giudice del gravame il riesame integrale delle questioni di merito riproposte.

In tema di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, grava sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di fondare l'accertamento su presunzioni gravi, precise e concordanti circa l'asserita

inesistenza dell'operazione, ai sensi del disposto dell'art 2729 cod. civ., non essendo sufficiente la qualificazione del soggetto emittente come società "cartiera".

Secondo il disposto dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 546/1992 così come modificato dal d.lgs. n. 87/2024, il giudicato penale irrevocabile assume efficacia vincolante nel processo tributario: come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 01/10/2025, n. 26467) la sentenza penale irrevocabile di assoluzione "perché il fatto non sussiste", resa a seguito di dibattimento e concernente i medesimi fatti materiali, pur non spiegando automatica efficacia vincolante, costituisce rilevante fonte di prova nel giudizio tributario e deve essere criticamente valutata dal giudice. Nel caso di specie, l'effettiva esecuzione delle prestazioni di sponsorizzazione, documentata e accertata anche in sede penale, esclude l'inesistenza oggettiva delle operazioni. Circa la natura della falsità delle fatture, il Collegio ribadisce che il regime probatorio differisce per le operazioni oggettivamente inesistenti e le operazioni soggettivamente inesistenti, laddove per queste ultime assume rilievo decisivo la buona fede del contribuente.

COMMENTO

La decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio affronta in modo articolato il tema dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, soffermandosi sia sui profili sostanziali dell'accertamento tributario sia sulle questioni processuali attinenti al rapporto tra giudizio penale e giudizio tributario. Sul piano preliminare, il Collegio respinge l'eccezione di nullità della sentenza di primo grado per motivazione apparente, richiamando il carattere devolutivo pieno dell'appello nel processo tributario, che consente al giudice del gravame, ai sensi degli artt. 53 e 57 del d.lgs. n. 546/1992, il riesame integrale delle questioni di merito riproposte, sanando eventuali carenze motivazionali del primo giudice. Nel merito, la controversia riguarda la legittimità di un avviso di accertamento emesso ex artt. 39, comma 1, d.P.R. n. 600/1973 e 54, d.P.R. n. 633/1972, con cui l'Amministrazione finanziaria aveva contestato l'indebita detrazione dell'Iva (art. 19, d.P.R. n. 633/1972) e la deduzione di costi ritenuti non inerenti (art. 109 TUIR), assumendo l'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate. La Corte ribadisce il consolidato principio secondo cui, in presenza di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere probatorio grava in primo luogo sull'Ufficio, che deve dimostrare, anche mediante presunzioni, che l'operazione commerciale non è mai stata posta in essere. Tuttavia, tali presunzioni devono presentare i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c., non potendo fondarsi su elementi generici quali la mera qualificazione del fornitore come società "cartiera".

Particolare rilievo assume il rapporto tra processo penale e processo tributario, alla luce dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dal d.lgs. n. 87/2024. Il Collegio, richiamando la recente giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 01/10/2025, n. 26467), chiarisce che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione "perché il fatto non sussiste", emessa a seguito di dibattimento e relativa ai medesimi fatti materiali, non produce automaticamente effetti vincolanti nel giudizio tributario, ma costituisce una fonte di prova qualificata che il giudice tributario è tenuto a valutare criticamente, integrandola con gli elementi acquisiti in sede fiscale. Nel caso di specie, la pronuncia penale aveva accertato l'effettiva esecuzione delle prestazioni di sponsorizzazione, documentate da contratti, pagamenti tracciati e riscontri oggettivi, elementi che la Corte tributaria ritiene idonei a superare le presunzioni poste a fondamento dell'accertamento.

La decisione si sofferma, inoltre, sulla distinzione tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, evidenziando il diverso regime probatorio. Mentre nelle prime l'Amministrazione deve dimostrare l'inesistenza assoluta della prestazione, nelle seconde assume rilievo la tutela della buona fede del contribuente, potendo il diritto alla detrazione essere negato solo ove risulti che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza, di partecipare a una frode. Nel caso esaminato, la Corte esclude anche l'ipotesi di inesistenza soggettiva, rilevando l'assenza di qualsiasi elemento indiziario circa la

consapevolezza del contribuente o l'individuazione di un diverso soggetto quale effettivo prestatore.

La pronuncia si colloca dunque nel solco di un orientamento volto a rafforzare l'esigenza di un accertamento fondato su elementi probatori concreti e puntuali, riaffermando che la repressione delle frodi Iva non può prescindere dal rispetto delle regole sull'onere della prova e dalla corretta valutazione delle risultanze, anche penali, rilevanti nel giudizio tributario.

Nancylee Bortone

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992; d.lgs. 87/2024; d.P.R. 633/1972; d.P.R. 600/1973; TUIR, art. 109; art. 2729 c.c.; art. 2697 ss. c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 26467/2025; 21594/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 7640/2025, depositata l' 11/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Giorgianni.

Processo tributario - Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Fattura – Onere della prova.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Società ricorrente non è un mero intermediario/procacciatore di clienti bensì, ad avviso del Giudice di secondo grado, la reale venditrice delle automobili, con il conseguente obbligo di versare l'Iva. La società formalmente venditrice era di fatto priva di ogni elemento necessario per lo svolgimento di un'attività economica e, come tale, impossibilitata ad emettere fatture.

COMMENTO

Le operazioni soggettivamente inesistenti, come quella in esame, si caratterizzano per l'effettiva e oggettiva esistenza delle operazioni, ma la fatturazione viene svolta da un soggetto diverso rispetto a quello che ha effettuato la cessione o la prestazione del servizio ossia dalla reale controparte nel relativo rapporto.

L'iva versata al soggetto non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta non è in linea di principio dallo stesso detraibile.

In tema di riparto probatorio, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad una duplice motivazione. In primo luogo, deve dimostrare gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di società "cartiera", l'inesistenza di una struttura autonoma operativa e il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento. In secondo luogo, viene in rilievo il rapporto tra società cedente e società cessionaria. Difatti, va dimostrata la connivenza nella frode da parte del cessionario con prova certa ed incontrovertibile, anche mediante presunzioni ex art. 2729 c.c. purché gravi, precise e concordanti.

Centrale, nella ricostruzione dello schema di evasione, è la prova che contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta (c.d. "*operatore eiusdem generis ac professionis*"), della sostanziale inesistenza del contraente.

Secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (*ex multis* Cass. n. 9851/2018; n. 31539/2025).

Al netto di quanto detto, va altresì specificato come la recente introduzione dell'art. 7 comma 5 bis d.lgs. n. 546 del 1992 da parte dell'art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice

deve valutare la prova "*comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*" non pone profili di frizione rispetto all'utilizzo di meccanismi presuntivi che, come tali, invertono l'onere della prova.

Giovanni Maria Girotti

Riferimenti normativi: art. 168 Direttiva Comunità Europea del 28/11/2006 n. 112; art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. n. 20060/2015; n. 5173/2017; 9851/2018; 33598/2019; 15369/2020; 28562/2021; 30025/2025.

Prassi: Circolare n. 32/E del 03/08/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 7694/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Processo tributario - Irap – Violazioni – Assenza di sanzioni penali – Istituto del raddoppio dei termini – Non trova applicazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'istituto del "raddoppio dei termini", previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non può trovare applicazione per l'Irap, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali.

COMMENTO

L'art. 43, co. 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella versione *ratione temporis* applicabile, prevedeva che «*In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui e' stata commessa la violazione*».

Ne discende che, ai fini dell'operatività dell'istituto del raddoppio dei termini di accertamento, quantomeno nella versione della norma *ratione temporis* applicabile, era sufficiente la sussistenza di un solo requisito qualitativo, ossia che la contestazione di carattere penale avrebbe dovuto comportare l'obbligo di denuncia penale, di cui all'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. 74 del 2000 ("disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto").

Con particolare riguardo all'ambito applicativo della summenzionata norma, la sentenza in commento ha operato una distinzione fondata sulla natura della pretesa.

Più nel dettaglio, seppur ammesso l'operare dell'istituto con riguardo all'IRES e l'IVA, la sentenza ha escluso che potessero essere raddoppiati i termini per l'accertamento anche ai fini Irap.

La statuizione del Collegio si pone in linea di continuità con l'orientamento assunto dalla Corte di cassazione - per ultimo nell'ordinanza del 6 maggio 2020, n. 8539 - nonché con alcuni documenti di prassi e, in particolar modo, con la Circolare n. 1/2018, emanata dal Comando generale della Guardia di finanza, secondo cui, stante che le violazioni della disciplina Irap non comportano l'applicazione di sanzioni penali, non opera il raddoppio dei termini di accertamento, non sussistendo, in alcun caso, obbligo di denuncia penale.

La deroga agli ordinari termini decadenziali, di cui all'art. 43, co. 3, cit., non opera neppure in tutti quei casi, come parrebbe essere quello in esame, in cui la pretesa Irap è manifestata in un atto impositivo con il quale l'Amministrazione finanziaria pretende anche il pagamento di un altro tributo, rispetto al quale, invece, opera il raddoppio dei termini.

Francesco Zullo

Riferimenti normativi: art. 43 del d.P.R. n. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 6 maggio 2020, n. 8539; Cass. 24 maggio 2019, n. 14204; Cass.

18 aprile 2019, n. 10973; Cass. 31 gennaio 2019, n. 2862; Cass. 9 novembre 2018, n. 28713; Cass. 3 maggio 2018, n. 10483.

Prassi: Circolare n. 1/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 7905/2025, depositata il 22/12/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Processo tributario – Rinuncia all'appello – Accettazione della controparte Non necessaria - Cessata materia del contendere – Compensazione spese di lite.

SINTESI DELLA SENTENZA

La CGT di II grado del Lazio, in una controversia in materia di imposta sulle successioni e donazioni, a seguito di rinuncia all'appello e in assenza dell'accettazione di controparte, ha dichiarato la cessazione della materia del contendere, richiamando il principio di legittimità secondo cui alla rinuncia all'impugnazione consegue il venir meno del potere-dovere del giudice di pronunciarsi. Nel caso concreto, dopo la notificazione della cartella di pagamento e la successiva rateazione del debito da parte di uno degli appellanti, i contribuenti hanno manifestato la volontà di rinunciare all'atto di appello; preso atto della mancata opposizione dell'Ufficio, la Corte ha quindi dichiarato estinto il giudizio, disponendo la compensazione delle spese.

COMMENTO

La controversia in esame scaturisce da un avviso di rettifica e liquidazione in materia di imposta sulle successioni e donazioni, emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito della presentazione di una dichiarazione di successione modificativa dell'originaria. In primo grado la CGT di Latina aveva rigettato il ricorso dei contribuenti, i quali interponevano appello denunciando la pretesa illegittimità della riliquidazione operata dall'Ufficio; tuttavia, nelle more del giudizio, era stata notificata la cartella esattoriale ad uno degli appellanti in causa, il quale aveva provveduto alla rateazione della stessa.

A seguito di ciò è venuto meno l'interesse a proseguire il giudizio, i contribuenti avevano optato per la rinuncia all'atto di appello, con richiesta di compensazione delle spese di lite. L'Ufficio dal canto suo non si è opposto alla stessa e la CGT di II grado del Lazio ha provveduto a dichiarare estinto il giudizio per rinuncia all'impugnazione, senza entrare nel merito dell'unico motivo di gravame, richiamando in motivazione il principio di legittimità secondo cui la rinuncia all'impugnazione, senza necessità di accettazione da parte dell'Ufficio, provoca il passaggio in giudicato della sentenza gravata e determina, sull'oggetto del gravame, la cessazione della materia del contendere.

La CGT sembra quindi aderire all'orientamento prevalente della Cassazione tributaria (cfr. Cass. nn. 5089/2022; 2983/2024; 34589/2025; 16614/2025) che, a sua volta, trasporta la nozione di "cessata materia del contendere" elaborata in sede civile, nel processo tributario. In via preliminare, e senza pretesa di esaustività, occorre muovere dalla distinzione – elaborata in seno al processo civile - tra rinuncia all'azione e rinuncia agli atti del giudizio. I due istituti, infatti, pur conducendo entrambi alla chiusura del processo, producono effetti non sovrapponibili.

La rinuncia all'azione incide sul diritto sostanziale vantato in giudizio: essa, pertanto, non si risolve nel mero abbandono del processo in corso, ma comporta l'estinzione del diritto fatto valere in giudizio, precludendo così la possibilità di proporre nuovamente la medesima domanda giudiziale. A seguito di tale rinuncia, il giudizio si chiude con una pronuncia di cessata materia del contendere, che – in sede civile – assume inevitabilmente natura di merito (sul punto v. Cass. nn. 5506/1992; 18255/2004).

Diversa è, invece, la rinuncia agli atti del giudizio, la quale opera su un piano strettamente processuale: con essa la parte non abdica al diritto sostanziale fatto valere, ma si limita ad abbandonare il processo in corso e l'attività processuale sino a quel momento compiuta. Ne

consegue che, in tal caso, proprio perché la rinuncia incide esclusivamente sul piano processuale, è di regola richiesta l'accettazione della controparte, potendo quest'ultima conservare un interesse alla prosecuzione del giudizio. La relativa declaratoria ha, dunque, natura processuale e si traduce in una pronuncia di rito.

Come accennato, la giurisprudenza prevalente applica i medesimi principi al processo tributario e dello stesso avviso sembrerebbe essere la CGT di II grado del Lazio.

Tuttavia, premesso che – nel caso di specie – la parte aveva formalmente chiesto una rinuncia agli atti di appello (e non già una rinuncia all'impugnazione), la soluzione accolta dai giudici di seconde cure può trovare una diversa lettura se si tiene conto della struttura impugnatoria del processo tributario. D'altronde, se è vero che i due fenomeni estintivi devono essere tenuti distinti, perché diverso è il presupposto che determina l'estinzione del processo, è altrettanto vero che, nel processo tributario (e ancor più nel giudizio di appello) tale distinzione tende ad attenuarsi, sino – secondo alcuni – a perdere di significato sul piano pratico.

Secondo questa teoria, già in primo grado la distinzione tra rinuncia agli atti e rinuncia all'azione si presenta meno nitida che nel processo civile, poiché il contribuente può accedere alla tutela giurisdizionale soltanto attraverso l'impugnazione dell'atto; ne deriva che – salvo lo specifico caso delle liti da rimborso – assai spesso la rinuncia agli atti del giudizio si risolve, in via consequenziale, nella rinuncia all'azione e viceversa.

In secondo grado tale convergenza si accentua ulteriormente; qui infatti non viene in rilievo solamente l'abbandono dell'atto introduttivo, ma la rinuncia all'appello proposto avverso una sentenza già resa. In questa prospettiva, allora, il richiamo operato dalla Corte alla cessazione della materia del contendere sembra finire per descrivere – più che la natura dell'istituto – l'effetto finale prodotto dalla rinuncia: vale a dire il venir meno di una decisione sul gravame (a fronte della richiesta di rinuncia agli atti d'appello avanzata dai contribuenti) e il conseguente consolidamento della pronuncia appellata.

Considerazioni non dissimili valgono con riguardo all'accettazione della controparte in caso di rinuncia agli atti in quanto, se nel paradigma processualcivilistico essa assolve alla funzione di tutelare l'interesse della parte resistente alla prosecuzione del giudizio, nel processo tributario tale interesse risulta – di regola – assai difficilmente configurabile.

Occorre infatti domandarsi quale utilità giuridicamente apprezzabile possa trarre l'Amministrazione finanziaria dalla non accettazione della rinuncia agli atti dell'appellante, allorché l'atto impositivo sia già stato oggetto di definizione (nel caso di specie, di rateizzazione) e il contribuente abbia manifestato la volontà di abbandonare il processo.

È in forza di tale ragione che parte della dottrina (C. Glendi; E. Della Valle) ritiene che l'accettazione dell'Ufficio non pare assurgere a requisito sostanziale di efficacia della rinuncia ma rileva, semmai, sul diverso terreno della compensazione delle spese di lite, ed è precisamente in tale spazio che si colloca il residuo margine di intervento del giudice, come mostra la stessa pronuncia in esame, là dove la mancata opposizione dell'Amministrazione viene valorizzata ai fini della compensazione delle spese.

Cecilia D'Alessandro

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5506/1992; 18255/2004; 5089/2022; 2983/2024; 34589/2025; 16614/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 7924/2025, depositata il 24/11/2025 – Pres. Catania, Rel. Fortuni.

Processo tributario - Giudicato esterno - Contratto di appalto – Contratto di somministrazione di lavoro irregolare – Indebita deduzione dei costi ai fini Irap.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il giudicato esterno formatosi sulla sentenza che, riqualificando il rapporto negoziale intercorso tra le parti da appalto di servizi in somministrazione di lavoro irregolare, abbia accertato l'indebita detrazione dell'Iva sugli oneri retributivi e contributivi correlati alla manodopera somministrata, esplica efficacia vincolante nel concomitante giudizio relativo al recupero a tassazione dei costi indeducibili ai fini Irap. Tale efficacia riflessa opera in virtù delle medesime parti processuali, dell'identità oggettiva degli elementi fattuali e della coincidenza del periodo d'imposta, precludendo un nuovo esame sulla natura del rapporto già definitivamente accertata.

COMMENTO

Il vincolo del giudicato esterno trova applicazione ogni qualvolta due controversie, pur dotate di autonomia processuale, affondino le proprie radici nel medesimo rapporto giuridico fondamentale. In tale alveo, l'accertamento irrevocabile compiuto in ordine alla situazione giuridica dedotta in giudizio, ovvero la risoluzione di questioni di fatto e di diritto inerenti a un punto nodale comune a entrambe le cause, esplica un'efficacia riflessa che travalica il singolo dispositivo. Poiché tali accertamenti costituiscono la premessa logica e l'antecedente giuridico indispensabile della statuizione, essi impediscono qualsivoglia riesame del punto di diritto già scrutinato e risolto, a nulla rilevando che il giudizio successivo sia caratterizzato da finalità diverse o da un *petitum* non sovrapponibile a quello che ha costituito l'oggetto del primo (*ex multis* Corte di Cassazione, sent. n. 25437/2024). Coerentemente con tale impostazione nomofilattica, nella sentenza in commento i giudici di merito hanno ravvisato la sussistenza del vincolo del giudicato esterno. Nello specifico, nel procedimento parallelo avente ad oggetto l'accertamento dell'indebita detrazione dell'Iva sugli oneri retributivi e contributivi correlati alla manodopera somministrata, era stato accertato con sentenza passata in giudicato che il negozio giuridico formalmente qualificato dalle parti come contratto di appalto — e dal quale originavano le fatture sottostanti ai costi detratti ai fini Iva (e dedotti ai fini Irap, nel caso in commento) — configurasse, in realtà, una fattispecie di somministrazione irregolare di lavoro, stante la carenza dei requisiti sostanziali prescritti dall'art. 29 del d.lgs. n. 276/2003. Vertendosi sulla medesima operazione economica tra le medesime parti, sull'identità degli elementi fattuali e sulla medesima annualità, l'esigenza di garantire la certezza del diritto e dei rapporti giuridici impone che l'efficacia del giudicato esterno si estenda anche al giudizio relativo all'ineducibilità ai fini Irap del costo del lavoro dissimulato da prestazione di servizi; ciò in quanto la riqualificazione del rapporto contrattuale operata nel primo giudizio integra un accertamento di fatto non più suscettibile di revisione, agendo come presupposto vincolante e condizionante per la definizione della pretesa tributaria anche sotto il profilo dell'ineducibilità ai fini Irap.

Giulia Fimiani

Riferimenti normativi: art. 2909 c.c., art. 29 del d.lgs. n. 276/2003.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, nn. 25437/24; 6953/15, 2433/13, 16067/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 8057/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Processo tributario – Cause concomitanti – Rapporto pregiudizialità – Causa pregiudicante – Pendenza primo grado – Causa pregiudicata – Sospensione necessaria - Sussiste – Causa pregiudicante – Avvenuta definizione – Mancanza giudicato – Non rileva – Sospensione facoltativa – Sussiste - Giudice tributario – Causa pregiudicante - Possibile riforma decisione - Valutazione prognostica – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Quando tra due giudizi sussiste un rapporto di pregiudizialità la sospensione necessaria della causa pregiudicata deve essere disposta soltanto quanto la causa pregiudicante risulta pendente in primo grado. Questo in quanto, laddove la causa pregiudicante sia stata già decisa, anche in mancanza di giudicato il Giudice tributario investito della causa pregiudicata, avendo facoltà di non sospendere il processo, può riservarsi la decisione attraverso una valutazione prognostica della possibile riforma della decisione intervenuta per la causa pregiudicante.

COMMENTO

La sentenza resa richiama compiutamente la sentenza di Cassazione, SS.UU. n. 10027/2012 del 19 giugno 2012, che ha affrontato il tema della sospensione facoltativa del giudizio ex art. 337 c.p.c..

In questo caso la Corte ha ristretto il campo di applicazione della sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c. al solo momento in cui sono pendenti entrambi i due giudizi in primo grado senza che quello pregiudicante sia stato ancora deciso mentre, laddove quest'ultimo sia stato già deciso in primo grado, si rende applicabile la sospensione facoltativa del giudizio ex art. 337 c.p.c..

Si noti che a seguito della disamina effettuata dalla SS.UU. si individuano i seguenti snodi logici per la migliore applicazione operativa:

- 1) i requisiti essenziali della sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c. risiedono, oltre che nel rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra causa pregiudicante e pregiudicata, anche nello stato di incertezza in cui versa il giudizio sugli stessi fatti;
- 2) sussistendo il nesso di pregiudizialità fra i giudizi, la valutazione dello stato di incertezza è presupposto idoneo per consentire la sospensione necessaria affinché il sistema giudiziario non dia corso ad una duplicazione dell'attività di cognizione nei processi pendenti;
- 3) se l'incertezza viene meno poiché nel procedimento pregiudicante viene emessa sentenza, il Giudice della causa pregiudicata ha facoltà di pervenire al giudizio sulla causa pregiudicata basandosi sull'accertamento già svolto sulla questione comune alle cause e pertanto cessano gli effetti della sospensione necessaria;
- 4) se l'incertezza permane sulla base dell'impugnazione interposta avverso il provvedimento emesso nel giudizio pregiudicante, il Giudice della causa dipendente potrà decidere se mantenere la sospensione del processo di cui una delle parti abbia sollecitato la ripresa, attraverso una valutazione propriamente prognostica.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 295 c.p.c.; art. 337, comma 2 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 10027/2012; Cassazione n. 24536/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 8066/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.

Processo tributario – Giudizio rinvio – Sentenza annullamento – Norme diritto - Violazione/falsa applicazione – Giudice rinvio - Accertamento fatti acquisiti processo – Impossibilità modifica – Sussiste – Sentenza annullamento - Principio diritto – Obbligo uniformazione – Conseguenze – Sentenza annullamento – Punti decisivi controversia – Vizio motivazionale – Giudice rinvio – Fatti acquisiti processo – Libera valutazione – Sussiste – Altri fatti eventuali – Apprezzamento complessivo – Preclusioni/decadenze sopravvenute – Obbligo rispetto – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il Giudice del rinvio ha l'obbligo di uniformarsi al principio di diritto enunciato dalla Cassazione laddove la sentenza di annullamento abbia ravvisato la violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto e in tal caso non può disporre un nuovo accertamento dei fatti già acquisiti al processo. Nel caso

di sentenza di annullamento che invece ravvisi un vizio motivazionale su punti decisivi della controversia, il Giudice del rinvio, per i fatti già acquisiti al processo, ha facoltà di effettuare una libera valutazione e altresì, nel rispetto delle preclusioni e/o decadenze sopravvenute, un apprezzamento complessivo di altri fatti eventuali.

COMMENTO

In tema di giudizio di rinvio si ricorda come l'obbligo di riassunzione della causa deve essere esaurito entro il termine perentorio di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza di Cassazione, ad opera della parte che vi ha interesse nei confronti di tutte le altre parti, che le questioni assorbite non espressamente riproposte si intendono rinunciate e che in assenza di riassunzione l'intero processo si estingue, con conseguente definitività dell'atto impositivo e conseguente immediata esigibilità del tributo e dei relativi accessori.

Atteso che nel giudizio di rinvio è preclusa alle parti anche la possibilità di proporre nuove domande, eccezioni, nonché conclusioni diverse risulta altresì esclusa la possibilità di introdurre nuove prove o nuovi documenti, essendo piuttosto compito del Giudice deliberare in base agli atti già presenti nel fascicolo.

Tuttavia, nella sentenza di Cassazione n. 28547/2019, i Giudici di legittimità hanno ulteriormente precisato che il predetto principio può essere derogato nel caso in cui la produzione probatoria possa ritenersi giustificata in base a fatti sopravvenuti della controversia oppure in base ad esigenze istruttorie conseguenti alla variazione del thema decidendum e/o probandum individuate dalla sentenza di annullamento resa dalla Cassazione oppure ancora per l'impossibilità di produzione precedente per causa di forza maggiore.

Si precisa infine che il Giudice del rinvio, in caso di introduzione legittima di nuove prove, conserva i poteri di indagine e di valutazione delle suddette, essendo altresì legittimato a compiere ulteriori accertamenti giustificati dalla sentenza di annullamento al fine di sopperire eventuali carenze istruttorie da questa riscontrate.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 384, comma 1 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 11303/2014.

REGISTRO, IPOTECARIE E CATASTALI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 6 – Sentenza n. 200/2025, depositata il 10/01/2025 – Pres. De Santi, Rel. Speranza.

Registro, ipotecarie e catastali – Atti giudiziari - Avviso liquidazione – Motivazione – Indicazione data e numero provvedimento – Sufficienza - Decreti ingiuntivi – Debenza imposta – Transazione extragiudiziale tra le parti – Irrilevanza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di imposta di registro dovuta sugli atti giudiziari, l'obbligo di motivazione è assolto dall'Agenzia quando nell'avviso di liquidazione siano indicati tutti gli estremi del provvedimento giurisdizionale, senza che sia necessario allegare l'atto.

Nel caso di decreto ingiuntivo reso esecutivo dal Tribunale la pretesa impositiva non viene meno in caso di accordo transattivo intercorso tra le parti, potendo assumere rilievo ai fini della non debenza dell'imposta di registro soltanto la circostanza che l'Amministrazione finanziaria abbia preso parte alla transazione extragiudiziale.

COMMENTO

La pronuncia della C.G.T. Lazio affronta una duplice tematica ormai abbastanza nota concernente, da un lato, la motivazione degli avvisi di liquidazione degli atti giudiziari ai fini del tributo di registro e, dall'altra, il presupposto impositivo in presenza di decreti ingiuntivi esecutivi.

Sulla prima tematica la C.G.T. richiama il consolidato orientamento in base al quale qualora l'avviso di liquidazione rechi tutti gli elementi identificativi del provvedimento giurisdizionale, il contribuente è in grado di difendersi e quindi non si pone affatto un tema di difetto di motivazione. Ciò è tanto più vero, chiosa il giudice, nel caso di specie in cui trattasi di decreto ingiuntivo richiesto dallo stesso creditore, che poi aveva transatto la *querelle* con la società debitrice.

Sull'altra questione, relativa alla debenza in ogni caso dell'imposta di registro sul decreto ingiuntivo esecutivo del Tribunale, la C.G.T. conferma la pretesa erariale, dando assorbente rilievo, però, alla circostanza che nella specie all'accordo transattivo stragiudiziale tra le parti non aveva partecipato anche l'Amministrazione finanziaria, così come esplicitamente richiesto, in chiave antielusiva, dall'art. 37 del d.p.R. n. 131/1986. La conclusione in definitiva è giusta, ma forse l'*iter* argomentativo poteva essere in parte diverso e più pregnante.

Costituisce, invero, ormai *jus receptum*, sia nella prassi sia nella giurisprudenza di legittimità, il principio secondo cui il tributo di registro dovuto sui decreti ingiuntivi scatta per la mera esecutività di tali provvedimenti, a prescindere dalla concreta esecuzione.

In dettaglio, risultano irrilevanti gli accordi stragiudiziali tra le parti, il fallimento del debitore, la sospensione dell'esecutività; ciò che rileva in termini di sintomo di capacità contributiva, che ha già resistito pure al vaglio della Corte Costituzionale, è la mera esecutività del decreto e non la sua esecuzione in concreto, come si desume pure dalla lettera dell'art. 37 d.P.R. n. 131/1986, potendo dunque azzerare la pretesa erariale soltanto una pronuncia che revochi, annulli o dichiari la nullità del decreto ingiuntivo.

Edoardo Belli Contarini

Riferimenti normativi: artt. 633 e ss. c.p.c.; art. 37 d.P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 11663/2001; 14504/2020; 21821/2020; 3455/2021; 4327/2021; 2734/2024; 22856/2024; 5875/2025.

Prassi: Risoluzione n. 122/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 488/2025, depositata il 24/01/2025 – Pres. Greco, Rel. Lello.

Registro, ipotecarie e catastali - Atti dichiarativi – Atti ricognitivi – Regime applicabile.

SINTESI DELLA SENTENZA

La scrittura privata di ricognizione di debito non avente autonomo carattere patrimoniale e costituente una mera dichiarazione di scienza e non di volontà, improduttiva di nuovi fatti giuridici perché, in base al diritto civile, evidenzia lo stato di rapporti contrattuali già in essere e li cristallizza a livello probatorio, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, solo in caso d'uso.

COMMENTO

Con la sentenza in commento la CGT ha fatto applicazione dei principi espressi dalla sentenza n. 7682/2023 con cui le Sezioni Unite di Cassazione hanno risolto il contrasto sorto in merito al regime applicabile, ai fini dell'imposizione di registro, agli atti di ricognizione di debito, privi di disciplina espressa sul punto.

Il riconoscimento di debito, pur essendo un negozio astratto che presuppone un sottostante rapporto patrimoniale, se meramente confermativo dell'obbligazione e, quindi diretto solo a consolidare la situazione giuridica senza modificare la sfera patrimoniale delle parti, deve essere ricondotto alla categoria degli atti di cui all'art. 4 della Tariffa parte II o dell'art. 11 Tariffa parte prima, allegata al TUR, secondo cui, sono assoggettate, in caso d'uso, ad imposta di registro in misura fissa, *“le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*.

La soluzione delle Sezioni Unite, relativamente al contrasto insorto, si fonda sulla valorizzazione della natura del riconoscimento di debito quale atto meramente ricognitivo, finalizzato solo a confermare un rapporto obbligatorio già esistente, da cui non conseguono effetti reali o obbligatori per le parti.

Ciò rende opportuna una minore tassazione, in misura fissa.

Giovanna Biello

Riferimenti normativi: Testo unico del 26/04/1986 n. 131 e art 1988 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione sentenza Sez. Un. n. 7682/2023

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 710/2025, depositata il 03/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Brigante.

Registro, ipotecarie e catastali – Decreto ingiuntivo – Restituzione di somme indebitamente percepite a titolo di incentivi – Gestore dei Servizi Energetici – Spettanza dell'esenzione – Nozione di Stato-persona – Società a partecipazione pubblica – Esclusione dal beneficio.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale, il termine "Stato", utilizzato dalle disposizioni che prevedono l'esclusione dal pagamento dell'imposta (com'è nell'art. 57 co. 8 del d.P.R. n. 131 del 1986 con espresso riguardo agli atti di espropriazione per pubblica utilità), deve intendersi riferito allo "Stato persona", nozione in cui non rientrano le società a partecipazione pubblica, assumendo all'uopo rilievo l'autonoma soggettività dell'ente, in termini di autonomia giuridica e patrimoniale rispetto al socio pubblico, nonché la sua organizzazione secondo il tipo societario di stampo civilistico, sicché essa conserva la propria natura privata senza che rilevi la partecipazione ad essa di un soggetto pubblico. D'altronde, una estensione interpretativa del beneficio a soggetti solo indirettamente riconducibili all'amministrazione statale è preclusa dalla natura eccezionale delle norme di esenzione fiscale. La posizione del Gestore dei Servizi Energetici – “GSE s.p.a.” – appare perfettamente sovrapponibile a quella delle società a partecipazione pubblica, di talché l'atto impositivo per cui è causa va dichiarato legittimo.

COMMENTO

Il Gestore dei Servizi Energetici (di seguito “GSE”) è una società di capitali (S.p.A.) interamente partecipata dal Ministero dell’Economia e delle Finanze (ex art. 3, co. 4 del d.lgs. 79/99), i cui indirizzi strategici ed operativi sono dettati dal Ministero dell’Ambiente e della Sicurezza Energetica (“MASE”) e dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy (“MIMIT”) e sottoposti al potere di controllo della Corte dei Conti.

La società rientra nella categoria *“dei soggetti privati svolgenti pubbliche funzioni, posto che, pur rivestendo formalmente la veste di società di capitali di diritto privato, è nondimeno soggetto munito dalla legge di funzioni pubbliche correlate, tra l’altro, alla diffusione delle energie da fonte rinnovabile, al controllo ed alla gestione dei flussi energetici di tale provenienza ed all’assolvimento degli obblighi imposti dalla legge agli operatori del settore energetico”, configurandosi pertanto quale soggetto munito per legge di funzioni pubbliche che agisce come articolazione dell’Amministrazione dello Stato (Cons. Stato. Ad. Plen. n. 9/2019)”*. Ai fini ISTAT, inoltre, il GSE rientra nell’elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato individuate ai sensi dell’articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e ss.mm. delle amministrazioni pubbliche (Legge di contabilità e finanza pubblica).

La suddetta connotazione ibrida del GSE, in termini di società di capitali a partecipazione pubblica, svolgente funzioni pubblicistiche, pone il quesito, in ambito fiscale, circa la riconducibilità del GSE tra i soggetti non tenuti al pagamento dell’imposta di registro (art. 57, co. 7, d.P.R. n. 131/1986) ovvero tra coloro i quali siano ammessi dalla legge alla registrazione a debito senza contestuale pagamento dell’imposta (art. 59, d.P.R. n. 131/1986).

Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado del Lazio accoglieva il ricorso del GSE, ritenendo che la nozione di amministrazione dello Stato di cui all’art. 59, comma 1, lett. a), TUR, dovesse essere letta ricomprendendovi non solo le Amministrazioni tradizionalmente considerate dello Stato ma anche tutti quei soggetti che, come il GSE, pur essendo caratterizzati da una veste societaria, fossero da considerarsi ramificazioni ministeriali svolgenti funzioni pubblicistiche, così da renderli sostanzialmente tali.

Impugnava la sentenza l’Agenzia delle Entrate, deducendo l’insussistenza dei presupposti per la prenotazione a debito e l’inapplicabilità di un’interpretazione estensiva di norme derogatorie.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, con la sentenza in commento, accoglieva il ricorso proposto dall’ADE, richiamando un consolidato orientamento dei giudici di legittimità, secondo cui *“il termine “Stato” utilizzato dalle disposizioni che prevedono l’esenzione dal pagamento dell’imposta di registro, ipocatastale e di bollo deve intendersi riferito allo “Stato persona”, nozione entro cui va esclusa la società a partecipazione pubblica (...) assumendo all’uopo rilievo l’autonoma soggettività dell’ente, in termini di autonomia giuridica e patrimoniale rispetto al socio pubblico, nonché la sua organizzazione secondo il tipo societario di stampo civilistico, sicché essa conserva la propria natura privata senza che rilevi la partecipazione ad essa di un soggetto pubblico (Cass. n. 17034 del 2020); in materia tributaria, sul versante delle espropriazioni per pubblica utilità, l’art. 57, comma 8, del d.P.R. n. 131 del 1986 esonera dall’imposta di registro unicamente lo Stato persona ed una estensione interpretativa del beneficio a soggetti solo indirettamente riconducibili all’amministrazione statale è preclusa dalla natura eccezionale delle norme di esenzione fiscale”* (Cass., sez. VI, 17/02/2022, n. 5204).

Pertanto, la Corte concludeva per la perfetta sovrapponibilità della posizione del Gestore dei Servizi Energetici – “GSE S.p.A.” – a quella delle società a partecipazione pubblica, con conseguente legittimità dell’atto impositivo oggetto di causa.

Non è inconferente in questa sede ricordare che, in materia di imposte sui redditi, l’art. 74 TUIR per un verso esclude la soggettività passiva IRES con riferimento agli organi e alle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di

personalità giuridica, per l'altro verso prevede che l'esercizio di funzioni statali da parte dei (soli) enti pubblici incida esclusivamente sulla qualificazione non commerciale dell'attività svolta, con conseguenti ricadute sul regime fiscale loro applicabile.

Chiara Esposito

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131 del 1986, artt. 57, co. 7-8; 59, co. 1, lett. a); art. 3, co. 4 del d.Lgs. 79/1999; l. 31 dicembre 2009, n. 196, art. 1, co. 3.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 5204/2022; 17034/2020. Consiglio di Stato, Ad. plen. n. 9/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 1304/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Caso.

Registro, ipotecarie e catastali – Pignoramento presso terzi – Imposta di registro in misura fissa – Imposta di registro in misura proporzionale – Ordinanze di assegnazione dei crediti pignorati – Attuazione di un titolo esecutivo – Atto registrato – Accertamento del quantum del credito – Terzo pignorato – Accoglimento – Mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Al valore del credito indicato nell'ordinanza che dispone il pignoramento presso terzi, in quanto atto con effetti traslativi, va applicata l'imposta di registro in misura proporzionale. L'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale perché il pignoramento presso terzi è atto dotato di contenuto patrimoniale suscettibile di valutazione economica. La natura esecutiva dell'ordinanza giudiziaria che dispone il pignoramento presso terzi non giustifica l'applicazione dell'imposta in misura fissa. Nel caso di specie la società contribuente impugna un avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativo ad un'ordinanza del Tribunale che dispone il pignoramento presso terzi.

COMMENTO

Pur quanto la Cassazione ed anche i giudici di merito nel passato avessero pronunciato in modo difforme, nel senso che *“il provvedimento giudiziale di assegnazione del credito pignorato presso terzi deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, in quanto è finalizzato alla mera attuazione di un titolo esecutivo”* (Cfr. Cass. nn. 27754/2021 e 30279/2021; sent. C.G.T. Il grado Lombardia n. 683/16 del 4.3.2024; sent. C.G.T. I grado Roma n. 14666/2024), di recente l'indirizzo è mutato in senso diametralmente opposto.

In particolare, con l'ordinanza n. 577 del 10 gennaio 2025, i giudici di legittimità hanno stabilito che le ordinanze di assegnazione dei crediti pignorati, rese nell'ambito del procedimento di esecuzione forzata, sono assoggettate a imposta di registro proporzionale, in via autonoma rispetto al titolo esecutivo recante il riconoscimento del credito. La decisione si fonda sull'assunto secondo cui i provvedimenti di assegnazione e aggiudicazione, di cui all'art. 8 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/86, scontano l'imposta di registro ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n.131/86 e, poichè l'ordinanza di assegnazione dei crediti pignorati rientra fra gli atti con effetti traslativi, gli stessi vanno tassati con aliquota dello 0,50% di cui all'art. 6 della Tariffa cit.. Inoltre, va evidenziato che l'imposta in misura proporzionale va calcolata sul valore del credito indicato nell'atto sottoposto a registrazione, indipendentemente dalla circostanza relativa alla sua esazione, se in misura intera o inferiore.

Michele Di Fiore

Riferimenti normativi: artt. 6 e 8 Tariffa, Parte I, all. d.P.R. n. 131/86; art. 37 d.P.R. 131/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass ord. n. 577/2025; Cass. ord. 7306/2021; Cass. 11660/2016; Cass. 7508/2011; Cass. 16022/2005.
Prassi: Risoluzione 46/E/2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 - Sentenza n. 1312/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. e Rel. Reali.

Registro ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione – Decadenza – Termine triennale – Decreto del Direttore di mancato funzionamento dell'ufficio – Assenza – Infondatezza - Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Viene ribadita la sentenza di primo grado che ha accolto il ricorso del contribuente per intervenuta decadenza dell'Amministrazione dalla pretesa creditoria.

L'avviso di liquidazione con cui l'Ufficio ha recuperato imposte ipotecarie e di bollo, relative ad un atto di ricognizione e di rinnovazione di ipoteca, iscritto presso il servizio di pubblicità immobiliare, è illegittimo in quanto è decorso il termine decadenziale triennale ex art. 17 comma 2, d.lgs. n. 347/1990, ivi compresi sei giorni di chiusura dell'Ufficio per impossibilità di funzionamento per i quali agli atti non risulta alcun decreto del direttore dell'ufficio.

Tale periodo, non è stato provato agli atti dalla documentazione depositata dall'Agenzia delle Entrate in primo grado, rubricata quali provvedimenti del mancato funzionamento servizi della Conservatoria. Infatti nessuno di tali atti è un decreto del direttore del competente ufficio di vertice dell'Agenzia fiscale interessata, né risulta la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Conseguentemente, nonostante l'inclusione del periodo di sospensione previsto per legge, il termine decadenziale triennale per l'emissione dell'avviso di liquidazione deve considerarsi scaduto.

COMMENTO

Oggetto del presente giudizio è l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza di primo grado che ha accolto il ricorso del contribuente per intervenuta decadenza dell'Amministrazione dalla pretesa creditoria.

Infatti avverso l'avviso di liquidazione delle imposte ipotecarie e di bollo, relative ad un atto di ricognizione e di rinnovazione di ipoteca, iscritto presso il servizio di pubblicità immobiliare, il contribuente, professione notaio, ha eccepito la decadenza della pretesa creditoria essendo trascorso sia il termine triennale di cui all'art. 17 comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 347, che quello più breve, pari a sessanta giorni, di cui all'art. 3 ter d.lgs. 18 dicembre 1997 n.463.

Tale assunto non è stato accolto dal giudice di appello in quanto la sentenza impugnata non ha tenuto conto dei periodi di sospensione per mancato funzionamento dei servizi dell'Ufficio di Conservatoria.

Infatti il termine triennale decorreva dal 6 marzo 2017, e si doveva tener conto dei sei giorni di chiusura (tra il 2019 ed il 2020), e, successivamente, del periodo di sospensione previsto dall'art. 67 d.l. n. 18/2020, ai sensi della quale venivano sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli Uffici degli enti impositori.

La materia del mancato funzionamento è disciplinata dal d.l. 21 giugno 1961 n.498, i cui art. 3 prevede tale periodo di mancato o irregolare funzionamento di singoli Uffici finanziari è accertato con decreto del direttore del competente ufficio di vertice dell'Agenzia fiscale interessata, sentito il Garante del contribuente, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro quarantacinque giorni dalla scadenza del periodo di mancato o irregolare funzionamento.

Ciò posto, nel caso che occupa la documentazione depositata dall'Ufficio in primo grado, rubricata quali provvedimenti del mancato funzionamento servizi della Conservatoria, non risponde alla previsione normativa di cui sopra; ed infatti nessuno di tali atti è un decreto del direttore del competente ufficio di vertice dell'Agenzia fiscale interessata, né risulta la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Per quanto sopra il termine decadenziale triennale, come anche riconosciuto dalla medesima Agenzia delle entrate, è già scaduto per cui la Corte ha rilevato l'infondatezza del gravame.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 67 legge n. 27/2020; art. 17, comma 2, d.lgs. n. 347/1990; art. 3 ter, d.lgs. n. 463/1997; d.l. n. 498/1961.

Riferimenti giurisprudenziali: CGT 1° gr Roma n. 9271/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 3 – Sentenza. n. 1314/2024, depositata il 27/02/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Caso.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Registrazione atto giudiziario - Cartella di pagamento – Pagamento da parte del coobbligato – Sgravio cartella di pagamento – Cessazione materia del contendere - Compensazione spese di lite – Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Qualora nel corso del giudizio sopraggiunga un atto o un fatto che soddisfi del tutto la pretesa della parte attrice le spese processuali devono essere liquidate dal giudice secondo il criterio della soccombenza c.d. “virtuale”.

Pertanto la compensazione delle spese disposta in ragione dell'intervenuta cessazione della materia del contendere è immotivata, ai sensi dell'art. 92, comma 2, c.p.c., che individua rigorosamente i casi di compensazione delle spese.

Il giudice può compensare tra le parti, parzialmente o per intero, nel caso vi sia soccombenza reciproca ossia nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti.

COMMENTO

La soccombenza virtuale si verifica quando il giudice non può esprimersi sulla vicenda che è oggetto di causa in quanto, nelle more del giudizio, la controversia si è risolta spontaneamente

In particolare, la soccombenza virtuale è quella che il giudice deve stabilire tenendo in considerazione la fondatezza delle prospettazioni iniziali delle parti, a prescindere dal fatto sopravvenuto che ha determinato la cessazione della materia del contendere.

In applicazione del principio di soccombenza virtuale, il pagamento delle spese del primo grado dovevano essere addebitate all'Agenzia delle entrate soccombente, in quanto alla data di proposizione del giudizio il credito erariale era già estinto per avvenuto pagamento da parte della parte coobbligata.

In virtù dell'art. 15 d.lgs. n. 546/1992 il giudice di merito può ricorrere alla compensazione solo in presenza delle tre ipotesi tipizzate, la soccombenza reciproca, l'assoluta novità della questione trattata e il mutamento della giurisprudenza, e di «altre analoghe gravi ed eccezionali ragioni; queste ultime (Corte Cost. n. 77/2018) devono essere indicate nella motivazione e riguardare specifiche circostanze della controversia decisa, non potendo, viceversa, essere espresse con una formula generica, inidonea a consentire il necessario controllo

Nel caso che occupa non si versava in nessuna delle predette ipotesi, atteso che il pagamento era già stato eseguito dal soggetto coobbligato (Roma Capitale).

Neanche la circostanza che il medesimo pagamento fosse stato effettuato da un soggetto diverso (co-obbligato) dall'attuale appellante può avere influenza sul principio della compensazione delle spese di lite; peraltro, la difficoltà dell'Agenzia delle entrate di avere consapevolezza dell'avvenuta estinzione del debito (in quanto pagato da un soggetto diverso) non può avere ripercussioni pregiudizievoli sul contribuente, non essendo

configurabile, tra l'altro, il requisito della mala fede o colpa grave richiesto per l'applicazione del richiamato art. 96 Cpc.

Le spese processuali di entrambi i gradi di giudizio-atteso che su specifico motivo presentato il giudice di appello può modificare la decisione di primo grado -, devono essere appunto compensate tenuto conto dell'inesistenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale nomofilattico all'epoca della proposizione della controversia per quanto attiene l'impugnazione di estratti di ruolo.

La compensazione delle spese di lite, pertanto, non può essere disposta dal giudice di merito attesa la "novità dei temi esaminati e della complessità della controversia" e, dunque, utilizzando una formula astratta e generica che non assolve all'obbligo di indicare sin modo specifico la presenza delle gravi ed eccezionali ragioni; la motivazione deve esplicitato perché la questione dovesse ritenersi nuova e complessa).

La compensazione, quindi, può essere disposta sia per la disapplicazione della norma interna, in quanto in contrasto con quella comunitaria, rimessa alla valutazione del giudice, sia per la peculiarità della controversia

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 92 Cpc.; art. 96 cpc.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 7050/2025; Cass. n. 1147/2025; Cass. SU, n. 29432/2024; Cass. n. 25567/2024; Cass. n. n. 23592/2024; Cass. 6038/2024; Cass. n. 25567/2024; Cass. n. 5555/2016; CGT 2° gr Puglia n. 2235/2024; CGT 2° gr Lazio n. 318/2024; CGT 1°gr, Foggia n. 1242/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 1317/2025, depositata il 27/02/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Flamini.

Registro, ipotecarie e catastali – Recupero crediti d'imposta - Agevolazione acquisto prima casa – DSU – ISEE - Trentasei anni – Insussistenza condizioni e requisiti – Stipula dell'atto – Decadenza benefici – Mancata indicazione formale - Controlli automatici –Controlli sostanziali – Accoglimento - Circolare amministrativa.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decadenza delle agevolazioni fiscali di registro, ipotecarie e catastali previste per l'acquisto di prima casa da parte di soggetti "under 36", di cui all'art. 64 d.l. n.73/2021 convertito in l. n. 106/2021, è prevista soltanto in caso di insussistenza delle condizioni e dei requisiti richiesti dalla legge, nei termini anagrafici ed economici indicati dalla stessa, ma non anche per la mancata indicazione formale degli stessi. Nel caso di specie l'Ufficio recupera il credito d'imposta ritenendo che il contribuente avrebbe dovuto dimostrare la sussistenza dei requisiti per beneficiare dell'agevolazione, non essendo sufficiente la mera dichiarazione di possederli.

COMMENTO

L'art. 64 d.l. n. 73/2021 prevede che, per poter usufruire delle agevolazioni previste per l'acquisto di prima casa, i soggetti richiedenti non devono aver ancora compiuto trentasei anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato, devono avere un valore ISEE non superiore a 40.000 euro ai sensi del d.P.R. n. 159/2013 e devono essere in possesso della relativa attestazione in corso di validità (o devono aver provveduto a richiederla). La decadenza da tali benefici può verificarsi soltanto nel caso in cui sia riscontrata l'insussistenza dei requisiti previsti dall'agevolazione, quale conseguenza di controlli di natura sostanziale da parte dell'Amministrazione finanziaria e non anche per la mancata indicazione formale di essi da parte del contribuente. La Circolare n. 12/E del 2021 della Direzione Centrale Coordinamento Normativo dell'Agenzia delle Entrate ha specificato che non si tratta di un obbligo ma di una "mera opportunità che nell'atto venga indicato il numero di protocollo dell'attestazione ISEE

in corso di validità o, laddove questa non sia stata ancora rilasciata, il numero di protocollo della DSU presentata dal contribuente”.

Maria Laghi

Riferimenti normativi: art. 64 d.l. 73/2021; d.P.R. n. 159/2013.

Riferimenti giurisprudenziali: sent. C.G.T. II grado del Lazio n. 8/2025.

Prassi: Circolare n. 12/E del 2021; Circolare n. 14/E del 2024; Circolare n. 3/E del 2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 1345/2025, depositata il 28/02/2025 – Pres. Greco, Rel. Celentano.

Registro, ipotecarie e catastali – Obbligazione tributaria - Solidarietà passiva – Principio di uguaglianza - Pagamento dell'imposta – Parti del processo – Imposte indirette – Capacità contributiva – Registrazione degli atti giudiziari – Rapporto sostanziale – Pretesa fondata – Complessità interpretativa.

SINTESI DELLA SENTENZA

Alle parti del processo coinvolte nel rapporto sostanziale considerato nella sentenza, in quanto titolari di un diritto nei confronti delle altre parti originarie del processo, e quindi di un interesse giuridicamente rilevante ad un esito favorevole della controversia, deve essere esteso il principio di solidarietà passiva ai sensi dell'art. 57 d.P.R. n. 131/86. Nel caso di specie due contribuenti impugnano gli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro relativi alla sentenza civile che accerta la nullità o inefficacia di atti di compravendita immobiliare stipulati dal *falsus procurator*.

COMMENTO

Il principio di solidarietà sancito dall'art. 57, comma 1 del TUR, è stato oggetto di giudizio di legittimità costituzionale con l'ordinanza n. 215/2000 che ha affermato il principio secondo cui “in materia di imposte indirette, il necessario collegamento con la capacità contributiva non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti non direttamente partecipi dell'atto assunto come indice di capacità contributiva”. La Corte di Cassazione ha recepito i principi sanciti dalla Corte Costituzionale e, con un orientamento oramai consolidato, ha stabilito che sono tenute al pagamento dell'imposta di registro le parti in causa, cioè coloro che hanno preso parte al giudizio e sono titolari di un interesse giuridicamente rilevante in relazione al loro coinvolgimento processuale (cfr. Cass. ord. n. 31252/2021). La solidarietà passiva trova applicazione anche per i soggetti che, pur non destinatari esclusivi della pretesa, risultino convenuti nel processo e siano coinvolti nel rapporto sostanziale considerato nella sentenza. Nel caso di specie, gli appellati contribuenti hanno un interesse diretto, non potendosi affermare che essi siano rimasti totalmente estranei al rapporto considerato nella sentenza (cfr. Cass. n. 16745/2010; Cass. n. 4805/2011).

Gennaro Nunziato

Riferimenti normativi: art. 57 d.P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. ord. n. 215/2000; Cass. ord. n. 31252/2021; Cass. ord. n. 16745/2010; Cass. ord. n. 4805/2011.

Prassi: Risoluzione 82/E/2013.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1552/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta Registro — Pagamento tardivo di imposta fissa per risoluzione anticipata di locazione - Carenza di prova circa la asserita risoluzione anticipata – Imposta proporzionale sul canone ancorché non percepito dovuta.

SINTESI DELLA SENTENZA

Contribuente SGR impugnava un avviso di liquidazione per imposta di registro proporzionale per l'anno 2016 affermando, senza fornire prova, la risoluzione anticipata del contratto di locazione avvenuta nell'anno 2015, in relazione alla quale era stata tardivamente versata (in data 24 marzo 2017) l'imposta di registro in misura fissa pari ad euro 67,00, ai sensi dell'art. 17 del d.P. R. n. 131/1986.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio sostenendo che il versamento dell'imposta di registro in misura fissa per la risoluzione anticipata del contratto era tardivo e insisteva per la richiesta dell'intera imposta proporzionale sul canone annuo per il 2016, ancorché non percepito.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Roma, con sentenza n. 3132/16/23, accoglieva le tesi dell'Ufficio e la contribuente proponeva appello, contestando la sentenza per aver erroneamente confermato la pretesa impositiva nonostante la risoluzione anticipata del contratto fosse avvenuta nel 2015.

L'Ufficio si costituiva chiedendo la conferma della sentenza impugnata e della legittimità del proprio operato.

La Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio, dopo aver rilevato la carenza di prove sia relativamente alla tipologia di contratto asseritamente risolto nel 2015, sia relativamente alla stessa risoluzione, afferma come l'unico dato certo sia l'indicazione nella causale del versamento relativo all'imposta fissa di registro, effettuato nel 2017, che trattavasi di una risoluzione contrattuale consensuale risalente a due anni prima; con la conseguenza che le mere affermazioni della contribuente non possono ritenersi provate e deve essere confermata la sentenza appellata nonché la validità dell'operato dell'Ufficio.

Spese seguono la soccombenza.

COMMENTO

La sentenza in commento, rilevata una carenza probatoria circa la tipologia del contratto di locazione asseritamente risolto nonché della relativa risoluzione, conferma che nel caso si trattasse di locazione ad uso abitativo sarebbe soggetta all'obbligo di forma scritta ai sensi dell'art. 1, comma 4, della l. n. 431 del 1998, con la conseguenza che anche la risoluzione necessiterebbe della forma scritta, non potendo, in questo caso, trovare applicazione il principio di libertà delle forme, che vale solamente per i contratti in forma scritta per volontà delle parti e non per quelli per i quali la forma scritta sia prescritta dalla legge "*ad substantiam*" (Cass. ordinanza n. 22647 del 27/09/2017).

Nel caso, invece, di locazione commerciale la forma scritta "*ad substantiam*" sarebbe richiesta solo in caso di durata ultranovennale del contratto ai sensi degli artt. 1350 n. 8 e 2643 n. 8 del cod. civ.

La risoluzione consensuale - che è invece un negozio bilaterale volto a porre fine al vincolo contrattuale (art. 1372 c.c.) - non è soggetta ad alcuna prescrizione di forma, che non risulti previamente pattuita con specifico riferimento al negozio in questione, e può anche implicitamente desumersi dal comportamento delle parti che concordemente cessino di dare ulteriore corso alle prestazioni reciproche (Cass. Sez. 2, ordinanza n. 18942 del 10/07/2024). Pertanto, in caso di locazione immobiliare ad uso abitativo, o di locazione commerciale ultranovennale, anche la risoluzione del contratto deve presentare forma scritta "*ad substantiam*". Fuori dai casi indicati, per la locazione immobiliare per uso diverso, per la quale non è prevista forma scritta "*ad substantiam*", la cessione per comune volontà delle parti del rapporto contrattuale può avvenire in qualsiasi forma.

Va da sé che in giudizio la prova della risoluzione consensuale di una locazione, per la quale non vi è obbligo di forma scritta "*ad substantiam*", deve avvenire attraverso la produzione di prove di fatti e circostanze oggettive e concrete da cui poter desumere logicamente la cessione per comune volontà delle parti, non potendo la sola affermazione della cessione o la mera affermazione di non aver percepito il canone annuo di locazione, rappresentare una

prova idonea a scongiurare l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro che, quindi, risulterà dovuta.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: artt. 1350 n. 8 del cod. civ. art. 2643 n. 8 del cod. civ., art. 1372 del cod. civ., art. 1, comma 4, della l. n. 431 del 1998.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cass. ord. n. 22647 del 27/09/2017, ord. n. 18971 del 13/06/2022, ord. n. 18942 del 10/07/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1553/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Registro, ipotecarie e catastali – Alternatività Iva Registro – Risarcimento da danno emergente – Imposta di Registro proporzionale – Applicazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma emetteva un avviso di liquidazione per imposta di Registro proporzionale del 3% sulle somme indicate nella sentenza del Tribunale di Roma, con cui il giudice ordinario aveva parzialmente accolto la domanda dell'appaltatrice e riconosciuto la spettanza di € 300.130,38 a titolo risarcitorio oltre rivalutazione monetaria ed interessi.

La società appaltante impugnava l'avviso di liquidazione per violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente e dell'art. 24 della Costituzione in quanto non sarebbero stati indicati nell'avviso di liquidazione i presupposti posti a base della pretesa erariale e, nel merito, rilevava l'assoggettamento delle somme dovute all'appaltatrice all'imposta di Registro in misura fissa e non in misura proporzionale in applicazione del principio della c.d. alternatività Iva/Registro, in quanto si trattava di corrispettivi e, dunque, di operazioni rientranti nel campo di applicazione Iva.

la Corte di prime cure respingeva la doglianza relativa al difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione ma accoglieva il ricorso nel merito, ritenendo la somma accordata dal Tribunale civile tesa a ristabilire il riequilibrio economico fra la prestazione e la controprestazione affinché il corrispettivo originario potesse trovare un adeguamento in ragione dei maggiori costi sostenuti per effetto degli imprevisti nell'esecuzione del contratto, escludendone, quindi, la natura risarcitoria e riconoscendone l'assoggettamento ad Iva e all'imposta di registro solo in misura fissa.

Spese compensate per la complessità e l'articolazione della vicenda.

L'Ufficio proponeva appello, insistendo sulla natura risarcitoria delle somme stabilite dal Tribunale civile e rilevando come gli interessi e la rivalutazione monetaria fossero in ogni caso soggetti ad imposta di registro proporzionale alla luce dell'art. 15, comma 1, DPR 633/1972.

La Corte di Giustizia Tributaria di II° Grado del Lazio accoglieva l'appello dell'Ufficio e compensava le spese.

COMMENTO

La sentenza in commento è relativa alle c.d. riserve dell'appaltatore, ovvero alle domande di maggiori compensi/somme che l'appaltatore, se non vuole decadere dal relativo diritto, deve formulare nel corso dell'appalto.

In linea generale, le pretese dell'appaltatore nei confronti della stazione appaltante possono essere:

a) pretese di maggiori corrispettivi rispetto a quelli determinati nella contabilità dei lavori; allorché l'appaltatore ritenga che siano state contabilizzate quantità di lavori inferiori a quelle realmente eseguite; ovvero quando alle quantità eseguite siano stati applicati prezzi di elenco inferiori a quelli dovuti (es., l'applicazione ad uno scavo in roccia del prezzo, più basso, stabilito per lo scavo in terra);

b) pretese connesse a fatti di forza maggiore che rendono più onerosa la prestazione dell'appaltatore rispetto a quella contrattualmente prevista (es., l'equo compenso per un imprevisto geologico ai sensi dell'art. 1664, co. 2, cod. civ.);

c) pretese di natura risarcitoria dovute per comportamenti illeciti dell'amministrazione (es., una sospensione dei lavori illegittima perché conseguente a negligenze dell'appaltante).

Secondo la giurisprudenza, l'onere di iscrizione della riserva è di carattere generale, concerne cioè qualsiasi richiesta, da parte dell'appaltatore, di ulteriori somme rispetto al corrispettivo contrattuale.

Nel caso in esame la domanda dell'appaltatore azionata in sede civile era relativa alle riserve iscritte per il mancato riconoscimento di importi richiesti a titolo di maggiori oneri sopportati dall'impresa appaltatrice in conseguenza di un generale anomalo andamento dell'appalto imputabile all'appaltante, che aveva comportato un allungamento dei tempi di esecuzione, nonché maggiori oneri e costi per l'appaltatrice per eseguire opere non previste nella convenzione originaria.

In particolare, aderendo ad una CTU esperita in corso di causa, il Tribunale di Roma ha ritenuto fondata (i) la riserva inerente la riparazione di un cavo internazionale a fibra ottica danneggiato che non figurava nel progetto e nella documentazione fornita all'impresa alla data dell'inizio dei lavori costituendo una inadempienza dell'appaltante che esulava dal contratto di appalto, il quale si fonda necessariamente sul progetto di lavori da eseguire fornito dal committente; (ii) le riserve inerenti una sospensione illegittima disposta dall'appaltante; (iii) le riserve relative a maggiori oneri sopportati dall'appaltatrice per ritardi nel collaudo e nel pagamento della somma indicata nel conto finale dei lavori, la cui imputabile all'appaltante dal consulente tecnico d'ufficio con valutazioni fatte proprie dal Giudice civile.

La sentenza in commento ha ritenuto che la pronuncia del Tribunale civile di Roma avesse accolto una domanda di tipo risarcitorio, atteso che le ragioni dell'appaltatore nei confronti della stazione appaltante non attengono a situazioni impreviste o imprevedibili riconducibili al rapporto contrattuale, bensì a comportamenti illeciti dell'appaltante. In particolare, la sentenza civile non individuava una maggiore onerosità della prestazione dell'appaltatore determinata da fattori meramente occasionali, per cui il ricorso alla riserva si era reso necessario per un riequilibrio del rapporto sinallagmatico, bensì un danno subito dall'appaltatore determinato da comportamenti illegittimi dell'appaltante al cui risarcimento sono quindi finalizzate le riserve riconosciute in sentenza.

Data la natura risarcitoria delle somme indicate nella sentenza del Tribunale civile, la sentenza in commento ritiene che tali somme siano da assoggettare ad imposta di Registro proporzionale, in virtù dell'art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui non concorrono a formare la base imponibile dell'IVA, le somme dovute a titolo di risarcimento del danno, nonché a titolo di interessi moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 10837 del 22/04/2024).

Per quanto concerne la riserva di cui al punto (i) *supra* sembra che la pronuncia in commento si discosti dalla sentenza della stessa Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio n. 3128/10 del 16/05/2025 secondo cui le somme che, a seguito di sentenza civile, il committente è obbligato a corrispondere all'appaltatore a titolo di integrazione del corrispettivo convenuto nel contratto di appalto sulla base di specifiche riserve per modifiche al progetto (ad es. per il sostenimento di maggiori costi in corso d'opera, per l'esecuzione di maggiori/diversi lavori rispetto a quelli stabiliti) scontano l'Iva ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e non, invece, l'imposta di registro che sarebbe applicabile in misura proporzionale in caso di risarcimento danni.

Relativamente invece alla riserva di cui al punto (ii) *supra*, la decisione in commento sembra coerente con la risposta a interpello n. 223/2024 dell'Agenzia delle Entrate, relativa ad un caso di transazione contenente un obbligo di pagamento a carico dell'appaltante ritenuto

soggetto a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale del 3% prevista, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte prima allegata al TUR, per gli «*atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*». Più precisamente, nell'interpello citato l'Agenzia ritiene che la somma che dovrà essere corrisposta dall'appaltante all'appaltatore, a causa di sospensioni, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, ma assolve una funzione esclusivamente risarcitoria ed è pertanto esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art. 121 del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 10837 del 22/04/2024; Corti di merito: Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio n. 3128/10 del 16/05/2025.

Prassi ministeriale: Risposta a interpello n. 223/2024 dell'Agenzia delle Entrate.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1553/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Registro, ipotecarie e catastali – Alternatività Iva Registro – Risarcimento da danno emergente– Imposta di Registro proporzionale – Applicazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma emetteva un avviso di liquidazione per imposta di Registro proporzionale del 3% sulle somme indicate nella sentenza del Tribunale di Roma, con cui il giudice ordinario aveva parzialmente accolto la domanda dell'appaltatrice e riconosciuto la spettanza di € 300.130,38 a titolo risarcitorio oltre rivalutazione monetaria ed interessi.

La società appaltante impugnava l'avviso di liquidazione per violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente e dell'art. 24 della Costituzione in quanto non sarebbero stati indicati nell'avviso di liquidazione i presupposti posti a base della pretesa erariale e, nel merito, rilevava l'assoggettamento delle somme dovute all'appaltatrice all'imposta di Registro in misura fissa e non in misura proporzionale in applicazione del principio della c.d. alternatività Iva/Registro, in quanto si trattava di corrispettivi e, dunque, di operazioni rientranti nel campo di applicazione Iva.

la Corte di prime cure respingeva la doglianza relativa al difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione ma accoglieva il ricorso nel merito, ritenendo la somma accordata dal Tribunale civile tesa a ristabilire il riequilibrio economico fra la prestazione e la controprestazione affinché il corrispettivo originario potesse trovare un adeguamento in ragione dei maggiori costi sostenuti per effetto degli imprevisti nell'esecuzione del contratto, escludendone, quindi, la natura risarcitoria e riconoscendone l'assoggettamento ad Iva e all'imposta di registro solo in misura fissa.

Spese compensate per la complessità e l'articolazione della vicenda.

L'Ufficio proponeva appello, insistendo sulla natura risarcitoria delle somme stabilite dal Tribunale civile e rilevando come gli interessi e la rivalutazione monetaria fossero in ogni caso soggetti ad imposta di registro proporzionale alla luce dell'art. 15, comma 1, dPR 633/1972.

La Corte di Giustizia Tributaria di II° Grado del Lazio accoglieva l'appello dell'Ufficio e compensava le spese.

COMMENTO

La sentenza in commento è relativa alle c.d. riserve dell'appaltatore, ovvero alle domande di maggiori compensi/somme che l'appaltatore, se non vuole decadere dal relativo diritto, deve formulare nel corso dell'appalto.

In linea generale, le pretese dell'appaltatore nei confronti della stazione appaltante possono essere:

a) pretese di maggiori corrispettivi rispetto a quelli determinati nella contabilità dei lavori; allorché l'appaltatore ritenga che siano state contabilizzate quantità di lavori inferiori a

quelle realmente eseguite; ovvero quando alle quantità eseguite siano stati applicati prezzi di elenco inferiori a quelli dovuti (es., l'applicazione ad uno scavo in roccia del prezzo, più basso, stabilito per lo scavo in terra);

b) pretese connesse a fatti di forza maggiore che rendono più onerosa la prestazione dell'appaltatore rispetto a quella contrattualmente prevista (es., l'equo compenso per un imprevisto geologico ai sensi dell'art. 1664, co. 2, cod. civ.);

c) pretese di natura risarcitoria dovute per comportamenti illeciti dell'amministrazione (es., una sospensione dei lavori illegittima perché conseguente a negligenze dell'appaltante).

Secondo la giurisprudenza, l'onere di iscrizione della riserva è di carattere generale, concerne cioè qualsiasi richiesta, da parte dell'appaltatore, di ulteriori somme rispetto al corrispettivo contrattuale.

Nel caso in esame la domanda dell'appaltatore azionata in sede civile era relativa alle riserve iscritte per il mancato riconoscimento di importi richiesti a titolo di maggiori oneri sopportati dall'impresa appaltatrice in conseguenza di un generale anomalo andamento dell'appalto imputabile all'appaltante, che aveva comportato un allungamento dei tempi di esecuzione, nonché maggiori oneri e costi per l'appaltatrice per eseguire opere non previste nella convenzione originaria.

In particolare, aderendo ad una CTU esperita in corso di causa, il Tribunale di Roma ha ritenuto fondata (i) la riserva inerente la riparazione di un cavo internazionale a fibra ottica danneggiato che non figurava nel progetto e nella documentazione fornita all'impresa alla data dell'inizio dei lavori costituendo una inadempienza dell'appaltante che esulava dal contratto di appalto, il quale si fonda necessariamente sul progetto di lavori da eseguire fornito dal committente; (ii) le riserve inerenti una sospensione illegittima disposta dall'appaltante; (iii) le riserve relative a maggiori oneri sopportati dall'appaltatrice per ritardi nel collaudo e nel pagamento della somma indicata nel conto finale dei lavori, la cui imputabile all'appaltante dal consulente tecnico d'ufficio con valutazioni fatte proprie dal Giudice civile.

La sentenza in commento ha ritenuto che la pronuncia del Tribunale civile di Roma avesse accolto una domanda di tipo risarcitorio, atteso che le ragioni dell'appaltatore nei confronti della stazione appaltante non attengono a situazioni impreviste o imprevedibili riconducibili al rapporto contrattuale, bensì a comportamenti illeciti dell'appaltante. In particolare, la sentenza civile non individuava una maggiore onerosità della prestazione dell'appaltatore determinata da fattori meramente occasionali, per cui il ricorso alla riserva si era reso necessario per un riequilibrio del rapporto sinallagmatico, bensì un danno subito dall'appaltatore determinato da comportamenti illegittimi dell'appaltante al cui risarcimento sono quindi finalizzate le riserve riconosciute in sentenza.

Data la natura risarcitoria delle somme indicate nella sentenza del Tribunale civile, la sentenza in commento ritiene che tali somme siano da assoggettare ad imposta di Registro proporzionale, in virtù dell'art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui non concorrono a formare la base imponibile dell'Iva, le somme dovute a titolo di risarcimento del danno, nonché a titolo di interessi moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 10837 del 22/04/2024).

Per quanto concerne la riserva di cui al punto (i) *supra* sembra che la pronuncia in commento si discosti dalla sentenza della stessa Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio n. 3128/10 del 16/05/2025 secondo cui le somme che, a seguito di sentenza civile, il committente è obbligato a corrispondere all'appaltatore a titolo di integrazione del corrispettivo convenuto nel contratto di appalto sulla base di specifiche riserve per modifiche al progetto (ad es. per il sostenimento di maggiori costi in corso d'opera, per l'esecuzione di maggiori/diversi lavori rispetto a quelli stabiliti) scontano l'Iva ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e non, invece, l'imposta di registro che sarebbe applicabile in misura proporzionale in caso di risarcimento danni.

Relativamente invece alla riserva di cui al punto (ii) *supra*, la decisione in commento sembra coerente con la risposta a interpello n. 223/2024 dell'Agenzia delle Entrate, relativa ad un caso di transazione contenente un obbligo di pagamento a carico dell'appaltante ritenuto soggetto a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale del 3% prevista, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte prima allegata al TUR, per gli «*atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*». Più precisamente, nell'interpello citato l'Agenzia ritiene che la somma che dovrà essere corrisposta dall'appaltante all'appaltatore, a causa di sospensioni, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, ma assolve una funzione esclusivamente risarcitoria ed è pertanto esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art. 121 del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 10837 del 22/04/2024; Corti di merito: Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio n. 3128/10 del 16/05/2025.

Prassi ministeriale: Risposta a interpello n. 223/2024 dell'Agenzia delle Entrate.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 1818/2025, depositata il 20/03/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Registro, ipotecarie e catastali – Registrazione del decreto ingiuntivo – Enunciazione fideiussione – Autosufficienza dell'atto enunciante.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposta di registro dovuta in relazione alla registrazione di un decreto ingiuntivo, non opera la tassazione per enunciazione ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 131/86 e dell'art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al d.P.R. 131/1986 con riferimento a una fideiussione richiamata nell'atto qualora il provvedimento sottoposto a registrazione non sia di per sé idoneo a fornire certezza in ordine agli elementi costitutivi del rapporto enunciato.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta per enunciazione, infatti, è necessario che l'atto enunciante consenta l'individuazione completa del rapporto giuridico richiamato, senza possibilità di ricorrere ad elementi esterni (aliunde).

Nel caso di specie, il decreto ingiuntivo era stato emesso su ricorso di un istituto bancario nei confronti del debitore principale e dei fideiussori per la restituzione di somme derivanti da un contratto di mutuo.

COMMENTO

Ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. 131/1986 e dell'art. 8 della Tariffa, Parte I, del d.P.R. 131/1986, i decreti ingiuntivi esecutivi sono soggetti a registrazione e scontano l'imposta in misura proporzionale o fissa a seconda del tipo di condanna che recano.

L'art. 22 del d.P.R. 131/1986 ha una finalità antielusiva e disciplina l'ipotesi in cui un atto "enunci" disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti. In questo caso, l'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunciate.

In ipotesi di tassazione della fideiussione enunciata in un decreto ingiuntivo questa dovrebbe scontare ai sensi dell'art. 6 della Tariffa, Parte I del d.P.R. 131/1986 l'imposizione proporzionale nella misura dello 0,50.

La sentenza in commento si colloca nel solco della consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui, ai fini dell'applicazione della disciplina dell'enunciazione, è necessario che l'atto enunciante consenta di individuare tutti gli elementi essenziali dell'atto enunciato (Cass. 2296/2024; Cass. 25706/2020; Cass. n. 28559/2019).

Non è sufficiente che dall'atto soggetto a registrazione possa solo dedursi l'esistenza tra le parti di un rapporto giuridico non denunciato. È invece necessario che le circostanze enunciate siano di per sé stesse idonee a dare certezza di quel rapporto giuridico rimanendo esclusa la possibilità di attingere aliunde ulteriori elementi identificativi.

Alice Gargagli

Riferimenti normativi: art. 37 del d.P.R. 131/86; art. 6 e art. 8 Tariffa Parte I del d.P.R. 131/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 2296/2024; 25706/2020; n. 28559/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza 2084/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Molino.

Registro, ipotecarie e catastali – Accertamento – Appello – Avviso di Liquidazione – TUR – Riqualficazione – Contratto preliminare – Contratto compravendita.

SINTESI DELLA SENTENZA

Deve escludersi la riqualficazione, ai fini dell'imposta di registro, del contratto preliminare di compravendita immobiliare in contratto definitivo per il solo fatto dell'immissione anticipata nel godimento del bene e del pagamento pressoché integrale del prezzo. Ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, come novellato dalla legge n. 205/2017, la qualificazione dell'atto deve avvenire esclusivamente sulla base degli elementi testuali, restando precluso ogni riferimento a circostanze extratestuali o a collegamenti negoziali. La consegna anticipata dell'immobile integra una mera detenzione qualificata del promissario acquirente, riconducibile a un comodato funzionalmente collegato al preliminare, privo di effetti traslativi della proprietà. In difetto del trasferimento del diritto reale, difetta il presupposto impositivo proprio della compravendita, con conseguente illegittimità della pretesa erariale e rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate.

COMMENTO

L'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, nella formulazione vigente a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 87, della legge n. 205/2017 e rese retroattive dall'art. 1, comma 1084, della legge n. 145/2018, costituisce norma di interpretazione degli atti portati alla registrazione e non può essere utilizzato quale strumento antielusivo.

La disposizione impone che la qualificazione dell'atto avvenga esclusivamente sulla base del suo contenuto testuale e degli effetti giuridici da esso direttamente prodotti, restando espressamente escluso ogni riferimento a elementi extratestuali o ad atti collegati. Tale ricostruzione è stata recepita tanto dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (risposte nn. 13/2019, 138/2019 e 196/2019) quanto dalla giurisprudenza di legittimità, che ha chiarito come l'art. 20, nella nuova formulazione, non consenta più di valorizzare la causa economica complessiva dell'operazione (Cass. 13 settembre 2021, n. 24647).

La riscrittura della norma nel 2017 è intervenuta, infatti, per arginare il precedente orientamento giurisprudenziale e amministrativo che aveva attribuito all'art. 20 una funzione sostanzialmente antielusiva, consentendo la riqualficazione degli atti sulla base di collegamenti negoziali e valutazioni economiche complessive (tra le altre, Cass. 19 marzo 2013, n. 6835; Cass. 13 marzo 2014, n. 5877; Cass. 12 maggio 2017, n. 11873; Cass. 31 luglio 2018, n. 20263; ris. Agenzia delle Entrate n. 97/2017). Tale approccio è stato oggetto di diffuse critiche in dottrina in quanto foriero di incertezza applicativa e lesivo del principio di legalità tributaria.

Il nuovo assetto normativo ha superato definitivamente tale impostazione, come confermato dalla Corte costituzionale, che con la sentenza n. 158/2020 ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 20 riformulato in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., e con la sentenza n. 39/2021 ha ritenuto conforme a Costituzione anche la retroattività della nuova disciplina. Analogamente, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha dichiarato

irricevibile la questione sollevata sull'art. 20 (causa C-250/2022), escludendone profili di incompatibilità con il diritto unionale.

Ne consegue che ogniqualevolta l'Amministrazione finanziaria intenda valorizzare non gli effetti giuridici dell'atto singolarmente registrato, bensì gli effetti economici dell'operazione complessivamente considerata, il relativo sindacato deve essere ricondotto all'ambito applicativo dell'art. 10-bis della legge n. 212/2000, con conseguente applicazione delle garanzie procedurali proprie dell'abuso del diritto (Cass. 21 maggio 2024, n. 14031). Peraltro, la disciplina dell'abuso non consente di censurare la mera scelta tra diversi tipi negoziali, cui il legislatore ricollega regimi fiscali differenti, trattandosi di esercizio legittimo dell'autonomia negoziale e del principio di lecito risparmio d'imposta.

In tale quadro si colloca coerentemente la giurisprudenza che, in tema di contratti preliminari di compravendita con effetti anticipati, esclude la possibilità di riqualificarli come contratti definitivi ai fini dell'imposta di registro in assenza di un espresso effetto traslativo, ribadendo che la consegna anticipata del bene e il pagamento del prezzo non determinano il trasferimento della proprietà ma integrano una mera detenzione qualificata (Cass., Sez. Unite, 27 marzo 2008, n. 7930; Cass. 16 marzo 2016, n. 5211; Cass. 5 marzo 2024, n. 5891).

Marco Bogazzi

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20; legge n. 205/2017, art. 1, comma 87; legge n. 145/2018, art. 1, comma 1084; legge n. 212/2000, art. 10-bis.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: Sezioni Unite 27 marzo 2008 n. 7930; 19 marzo 2013 n. 6835; 13 marzo 2014 n. 5877; 12 maggio 2017 n. 11873; 31 luglio 2018 n. 20263; 16 marzo 2016 n. 5211; 13 settembre 2021 n. 24647; 21 maggio 2024 n. 14031; 5 marzo 2024 n. 5891. Corte costituzionale: sentenze nn. 158/2020 e 39/2021. Corte di Giustizia dell'Unione europea: causa C-250/2022.

Prassi: risoluzione n. 97/2017; risposte a interpello nn. 13/2019, 138/2019 e 196/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 2390/2025, depositata il 09/04/2025 - Pres. Terrinoni, Rel. Pannone.

Registro, ipotecarie e catastali – Iva – Terreno - Destinazione urbanistica – Edificabilità e non edificabilità – Distinzione dirimente.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini dell'imposizione fiscale di un atto di compravendita immobiliare, per la giurisprudenza di legittimità, ad essere dirimente è la destinazione urbanistica del terreno che distingue fra edificabilità e non edificabilità del terreno. In linea generale, quando una sentenza si pronuncia su parte dei ricorsi riuniti perché presentati contro lo stesso atto, ciò comporta che una delle parti, se non ha impugnato tempestivamente la sentenza parziale, non può avvalersi della data di tale pronuncia per calcolare il termine per impugnare la sentenza relativa al proprio ricorso. Infatti, qualora la trattazione sia stata riunita, la sentenza emessa per prima conclude il giudizio e da essa decorre il termine semestrale per l'impugnazione.

COMMENTO

La Corte di Giustizia di secondo grado ha confermato la sentenza impugnata, basandosi su un'analisi approfondita che considera la nozione di motivo contrattuale. È stato affermato che la corretta qualificazione ai fini dell'imposta di registro, in relazione alla non edificabilità dei terreni, non può essere contestata dalla volontà delle parti di acquisire diritti edificatori anziché il terreno stesso, qualora il motivo della compravendita non possa essere interpretato come causa concreta. L'interesse espresso dal contribuente è infatti da considerarsi mero motivo contrattuale, conformemente all'orientamento della Suprema Corte (Cass., sez. 1,

sent. 12069/2017). Nello specifico la medesima S.C. ha affermato la natura non reale dei diritti edificatori compensativi la cessione, dei quali integra un atto immediatamente traslativo di diritti non reali aventi contenuto patrimoniale, trascrivibili ai sensi dell'art. 2643 n. 2-bis, c.c. (ma non soggetti alla forma scritta *ad substantiam*) e assoggettabili all'imposta di registro quali atti ...aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (Cass. S.U. 23902/2020, S.U. 16080/2021). Sul piano processuale, la Corte afferma la unicità di decisione riguardante più ricorsi riuniti ma definiti con sentenze diverse, con la conseguenza che i termini per l'impugnabilità della decisione va parametrata alla prima delle sentenze che sia resa, qualora ad una trattazione congiunta siano seguite diverse sentenze che hanno definito i ricorsi.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, d.P.R. 633/72. Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. 23902/2020; Cass. S.U. 16080/2021; Cass., sez. I, sent. 12069/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 2708/2025, depositata il 28/04/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Capuzzi.

Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile – Cessione di immobile commerciale – Valore venale in comune di commercio – Valore dichiarato in atto – Potere di rettifica – Differenza tra il valore dichiarato in atto e il più probabile valore di mercato – Giustificazione – Circostanze specifiche della fattispecie concreta – Effettività del prezzo dichiarato in atto - Capacità contributiva.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nel caso di atto di cessione di beni immobili ad uso commerciale, il richiamo dell'art. 51 comma 2 del d.P.R. 131/86 al "valore venale in comune commercio" del bene deve essere correlato con il comma 1 del medesimo articolo, a mente del quale si assume come valore del bene ai fini dell'imposta di registro quello dichiarato dalle parti nell'atto. Il valore venale in comune commercio – che coincide con il più probabile valore di mercato - svolge il duplice ruolo di indice rilevatore della non veridicità del corrispettivo dichiarato in atto e di criterio alla stregua del quale l'Ufficio esercita il proprio potere di rettifica della base imponibile; rettifica che, tuttavia, risulta preclusa laddove la differenza tra valore dichiarato e valore venale trovi adeguata giustificazione nelle peculiari caratteristiche della fattispecie concreta dedotte dal contribuente. Nel caso di specie, sono state ritenute circostanze idonee a giustificare lo scostamento tra valore dichiarato e valore venale del bene i) la qualità soggettiva del venditore – ente previdenziale di rilevanza pubblicistica - e ii) il contesto complessivo in cui si inseriva la cessione dell'immobile – operazione di dismissione dell'intero patrimonio immobiliare dell'ente -.

COMMENTO

La ratio sottesa all'art. 51 comma 2 del TUR - che stabilisce che, per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, si intende per valore quello venale in comune commercio - consiste nel far emergere situazioni di non veridicità del prezzo dichiarato dalle parti in atto e, contestualmente, nell'orientare l'esercizio del potere di rettifica da parte dell'Ufficio, che vi può procedere "quando la differenza tra il valore dichiarato e il valore venale sia tale da indurre a ritenere che una parte del prezzo corrisposto non sia stato effettivamente dichiarato". Pertanto, quando le caratteristiche della specifica cessione sono tali da rendere giustificabile un prezzo inferiore al valore venale, l'Amministrazione finanziaria non può procedere alla rettifica della base imponibile, in quanto il presupposto dell'imposta di registro è costituito dal valore del bene dichiarato nell'atto – ovvero, dal prezzo effettivamente corrisposto -, coerentemente con il principio di capacità contributiva che richiede che l'imposta sia commisurata all'effettivo trasferimento di ricchezza.

L'evoluzione del quadro normativo e giurisprudenziale ha infatti accentuato progressivamente la natura giuridica dell'imposta di registro quale imposta indiretta sul

trasferimento di ricchezza piuttosto che come tassa o imposta d'atto, correlata al mero servizio pubblico di registrazione.

I commi 1 e 2 dell'art. 51 del TUR debbono quindi leggersi in combinato disposto, nel senso che se da un lato si assume che il prezzo dichiarato in atto esprima l'effettivo trasferimento di ricchezza sotteso all'atto di cessione, dall'altro lato, per le cessioni di immobili e di aziende, l'Amministrazione finanziaria può sempre svolgere un "giudizio di congruità" rispetto al valore indicato dalle parti.

L'impostazione consolidata della giurisprudenza di legittimità era già nel senso che nell'accertamento del valore venale in comune commercio l'Amministrazione finanziaria non potesse prescindere dal prezzo dichiarato nell'atto, in quanto esso rappresenta, per sua stessa natura, il valore venale del bene, che non è altro che "quanto può ricavarsi dalla sua vendita in condizioni di normalità".

Ai sensi del successivo art. 52 TUR, l'Agenzia delle Entrate può dunque rideterminare la base imponibile dell'atto di cessione, sostituendo al "valore dichiarato in atto" il "valore venale in comune commercio", solo quando l'incongruità tra i due valori sia tale da far ritenere che le parti abbiano occultato parte del corrispettivo effettivamente pattuito.

Resta fermo che sarà onere del contribuente addurre la sussistenza di particolari circostanze che rendano plausibile uno scostamento significativo del prezzo dell'immobile rispetto a quello che si sarebbe ottenuto in condizioni di normalità: un assetto complessivo che contribuisce a determinare uno stato di tendenziale incertezza circa il carico impositivo dei trasferimenti immobiliari.

Tiziana Ventrella

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86 art. 51 e 52; art., 53 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 18150/2004; 16490/2016; 6861/2022; 9192/2022.

Prassi: Circolare 28 aprile 2016, n. 16/E.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2798/2025, depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.

Registro, ipotecarie e catastali – Atto di compravendita – Rettifica del valore dichiarato – Procedimento comparativo – Market comparison approach – Mancata effettuazione del sopralluogo – Zona OMI.

SINTESI DELLA SENTENZA

È illegittimo un avviso di accertamento con cui si rettifica il valore della compravendita di un immobile destinato ad attività commerciali nella misura in cui il Fisco, utilizzando il criterio di stima sintetico-comparativo, ha attribuito un prezzo di mercato tenendo conto di immobili non omogenei né con riferimento ad elementi materiali quali la natura, la posizione, la consistenza morfologica e simili, né soprattutto alla condizione giuridico urbanistica in cui versano. Per poter applicare correttamente un metodo di stima comparativo occorre indicare gli elementi di comparazione utilizzati e documentarne la rappresentatività in riferimento ad immobili con caratteristiche analoghe.

COMMENTO

Con avviso di accertamento, l'Agenzia delle Entrate richiedeva al contribuente il pagamento dell'imposta ipotecaria e catastale in relazione a un'operazione di compravendita immobiliare, ritenendo che il valore dichiarato non fosse conforme a quello effettivo. Il contribuente proponeva ricorso avverso tale atto, deducendo che l'Ufficio avesse posto a raffronto immobili ubicati in zone diverse, dissimili per metratura e caratteristiche strutturali. Veniva inoltre, contestato che l'Amministrazione avesse fatto ricorso a un procedimento comparativo pluriparametrico derivato dal *comparison approach* che è un metodo diverso da quello codificato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio

2007. Il ricorrente evidenziava, altresì, che prima della notifica dell'avviso di accertamento non fosse stato eseguito alcun sopralluogo, in contrasto con le direttive impartite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 2910 del 2016. Tale circostanza avrebbe determinato anche la violazione dell'art. 12 della legge n. 212/2000, in quanto essendo stato omesso il sopralluogo, non era stato redatto un processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica da parte dell'organo di controllo.

I giudici di primo grado accoglievano il ricorso, rilevando che gli immobili assunti a parametro di confronto non ricadevano nella medesima zona di ubicazione dell'immobile oggetto di compravendita. La Commissione evidenziava, inoltre, che i dati di partenza utilizzati dall'Ufficio per la stima risultavano disomogenei, in violazione dell'art. 51 del d.P.R. n. 131/1986, il quale richiede che la valutazione sia fondata su trasferimenti aventi ad oggetto il medesimo immobile o altri con caratteristiche e condizioni analoghe. Veniva, altresì, rilevato un eccessivo margine di discrezionalità nell'applicazione dei coefficienti correttivi e degli aggiustamenti dei parametri di raffronto nell'ambito del procedimento comparativo pluriparametrico derivato dal MCA utilizzato per la stima degli immobili.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate proponeva appello, ribadendo la legittimità del proprio operato e sostenendo, in particolare, la congruità della perizia di stima redatta dall'Ufficio. L'Amministrazione deduceva che, sebbene fossero stati utilizzati valori OMI e dati relativi a compravendite di immobili non ubicati nella medesima zona del bene oggetto di trasferimento, la stima fosse stata rettificata mediante l'applicazione di innumerevoli coefficienti correttivi idonei a ricondurre la valutazione a un valore prossimo a quello di mercato.

Il contribuente si costituiva in giudizio, ribadendo che i dati assunti dall'Ufficio a fondamento della stima fossero del tutto disomogenei, pertanto, non conformi ai criteri previsti dal d.P.R. n. 131/1986.

I giudici di secondo grado rigettavano l'appello dell'ufficio, richiamando l'orientamento della suprema Corte di Cassazione, in particolare la sentenza n. 3473/19, secondo cui i criteri di stima sintetico - comparativi si risolvono nell'attribuire al bene da stimare il prezzo di mercato di immobili omogenei, non solo con riferimento ad elementi materiali quali la natura, la posizione, la consistenza morfologica e simili, ma anche alla condizione giuridico urbanistica in cui versano. Ne consegue che, per applicare correttamente tali metodi, si devono indicare gli elementi di comparazione utilizzati e documentarne la rappresentatività in riferimento ad immobili con caratteristiche analoghe. La Corte rilevava, inoltre, che nel giudizio di primo grado era stato accertato che gli immobili posti a raffronto fossero ubicati in zone diverse rispetto a quella dell'immobile oggetto di compravendita e presentassero caratteristiche non assimilabili. Alla luce di tali circostanze, il Collegio concludeva per l'infondatezza dell'accertamento, osservando che, ai fini della rettifica del valore dichiarato, sarebbe stata necessaria la presenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: d.P.R. n.131/86, art. 51; l. n. 212/00, art. 12; Provvedimento Direttore A.E. del 27/0/07.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n.3473/19.

Prassi: Circolare AdE n. 2910/16.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 3007/2025, depositata il 13/05/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Registro, ipotecarie e catastali – Rettifica valore – Praesumptio de praesumpto – Valore di trasformazione – Stime prognostiche – Riserva di legge - Diritto di difesa.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposta di registro, è illegittimo l'avviso di rettifica che determini il maggior valore del bene mediante tecniche estimative fondate su presunzioni di secondo grado (c.d. *praesumptio de praesumpto*), ricavate da comparazioni statistiche poco trasparenti con campioni di immobili ritenuti comparabili e successivamente riparametrati al fine di adeguarli all'oggetto della valutazione.

Una simile metodologia, infatti, non consente al contribuente di conoscere le ragioni logico-giuridiche poste a fondamento dell'atto, risolvendosi in una valutazione eccessivamente vaga, idonea a compromettere l'effettivo esercizio del diritto di difesa di quest'ultimo.

Parimenti illegittima deve ritenersi la determinazione del valore di aree edificabili mediante il metodo del "valore di trasformazione", fondato su stime prognostiche relative al valore del bene una volta edificato e sui costi ipotetici di trasformazione, trattandosi di criterio non previsto dall'art. 51, c.3, d.P.R. n. 131/1986 e, pertanto, incompatibile con la riserva di legge vigente in materia tributaria, con il principio di capacità contributiva – atteso l'impiego di parametri astratti e prognostici –, nonché con il diritto di difesa del contribuente, non consentendo a quest'ultimo di verificare la provenienza e l'attendibilità dei parametri utilizzati.

COMMENTO

La pronuncia in commento affronta il tema della legittimità dei criteri utilizzati dall'Amministrazione finanziaria nella determinazione del maggior valore degli immobili ai fini dell'imposta di registro, con riferimento sia al metodo comparativo impiegato per la stima dell'immobile abitativo sia al criterio del c.d. "valore di trasformazione" utilizzato per la valutazione dell'area edificabile. Riguardo al primo profilo, la Corte osserva come la stima dell'immobile effettuata mediante un procedimento comparativo basato su un campione di immobili ritenuti analoghi - i cui valori sono stati successivamente oggetto di correzioni e riparametrazioni ai fini di un'assimilazione con il bene oggetto di accertamento - si risolva in un complesso sistema di presunzioni costruite su ulteriori presunzioni, atteso che il valore finale attribuito all'immobile deriva da una media di valori stimati, a loro volta modificati attraverso correttivi non adeguatamente esplicitati.

In argomento, la decisione richiama il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità che ha più volte escluso l'ammissibilità, in ambito tributario, del meccanismo della c.d. "*praesumptio de praesumpto*" (costruzione di una presunzione fondata su altre presunzioni), poiché incompatibile con l'esigenza che l'accertamento dell'imponibile si basi su elementi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

A detta della Corte, inoltre, il mancato chiarimento, da parte dell'Amministrazione, delle ragioni poste a base dell'avviso assume particolare rilievo alla luce dei principi espressi nella prassi amministrativa con la circolare n. 16/E/2016 della Direzione centrale accertamento, la quale raccomanda di fondare la determinazione del valore venale del bene su elementi oggettivi - quali, ad esempio, i trasferimenti analoghi avvenuti in un arco temporale prossimo, la conoscenza diretta delle caratteristiche dell'immobile ovvero l'instaurazione di un contraddittorio preventivo con il contribuente -, nel caso concreto sostanzialmente assenti.

Ancora più netta è la censura formulata con riguardo al criterio del "valore di trasformazione" utilizzato per la stima dell'area edificabile. Tale metodo, come noto nella prassi estimativa, consiste nel determinare – in misura ampiamente prognostica - il valore del terreno partendo dal presumibile valore di mercato dell'immobile realizzabile sull'area una volta edificata, per poi sottrarre, da tale importo, i costi necessari alla realizzazione dell'intervento edilizio, comprensivi dei costi tecnici di costruzione, degli oneri indiretti, degli oneri finanziari e dell'utile dell'operatore. Ebbene, sul punto, la Corte evidenzia come tale criterio non rientri tra quelli contemplati dall'art. 51 del d.P.R. n. 131/1986. Ne consegue che, in assenza di una previsione normativa che ne legittimi il ricorso, l'impiego dello stesso da parte dell'Amministrazione deve ritenersi in contrasto con la riserva di legge vigente in materia tributaria, in virtù della quale l'attività accertativa deve svolgersi entro i limiti e secondo le

modalità stabilite dalla legge, nonché con il principio di capacità contributiva, atteso che la tassazione verrebbe ancorata non già al valore effettivo del bene al momento del trasferimento, bensì a quello potenziale che lo stesso potrebbe assumere in seguito ad un'eventuale trasformazione edilizia. A ciò si aggiunge, inoltre, un evidente problema di trasparenza dell'azione amministrativa, derivante dall'impossibilità per il contribuente di comprendere, in ipotesi di tal fatta, l'origine dei dati utilizzati e di verificare l'attendibilità degli indici applicati, con conseguente compromissione del diritto di difesa di quest'ultimo.

Martina D'Ignazio

Riferimenti normativi: art. 51 d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione: nn. 4363/2011; 963/2018; 17842/2025.

Prassi: Circolare n. 16/E/2016

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 3710/2025, depositata il 07/04/2025 – Pres. Tafuro, Rel. Loreto.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Decreto ingiuntivo – Atto enunciato – Riconoscimento di debito – Scrittura privata non autenticata – Tassazione in misura fissa – Assenza di contenuto patrimoniale – Valorizzazione della funzione probatoria – Cass., Sez. Unite, n. 7682/2023 – Cass., nn. 16208/2024 e 16254/2024 – Il deposito a fini probatori non costituisce caso d'uso – Principio condiviso.

SINTESI DELLA SENTENZA

La pronuncia in esame affronta la *vexata quaestio* del corretto inquadramento, ai fini dell'imposta di registro, della scrittura privata non autenticata di riconoscimento di debito, prodotta in giudizio nell'ambito di un procedimento monitorio. L'Agenzia delle Entrate aveva liquidato l'imposta proporzionale del 3% sull'atto enunciato (scrittura di ricognizione) richiamato nel decreto ingiuntivo, ritenendolo atto a contenuto patrimoniale ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte I, del d.P.R. n. 131/1986.

La C.G.T. Lazio, in riforma della sentenza di primo grado, ha annullato l'atto impositivo e condannato l'Ufficio al rimborso delle spese di lite, riconducendo la scrittura alla tassazione in misura fissa, valorizzandone il carattere meramente ricognitivo e probatorio, privo di contenuto patrimoniale autonomo.

In linea con la recente giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. Unite, sent. n. 7682/2023; Cass., Sez. V, nn. 16208 e 16254/2024), è stato inoltre affermato che il deposito della scrittura in giudizio non costituisce "caso d'uso" ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 131/1986, e che la scrittura privata contenente mero riconoscimento di debito, priva di effetti patrimoniali autonomi, è soggetta a imposta di registro in misura fissa, anche se prodotta in giudizio nell'ambito di un procedimento monitorio.

COMMENTO

La pronuncia in commento si inserisce nel dibattito attuale, in ordine alla qualificazione, ai fini dell'imposta di registro, della scrittura privata non autenticata recante riconoscimento di debito, in particolare nell'ipotesi in cui essa sia enunciata e prodotta in giudizio nell'ambito di un procedimento monitorio. Il nodo interpretativo concerne la differenziazione tra tassazione in misura fissa e tassazione proporzionale, secondo le disposizioni dettate dalla Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986.

La C.G.T. Lazio, nel riformare la sentenza di primo grado, ha correttamente individuato nella scrittura oggetto di enunciazione un atto privo di contenuto patrimoniale autonomo, attribuendole natura meramente ricognitiva e probatoria. L'analisi del Collegio si incentra su una accurata disamina della funzione giuridica della scrittura privata di riconoscimento di debito: richiamando il disposto normativo contenuto nell'art. 1988 c.c., il Collegio ha affermato

che detta scrittura non introduce una nuova obbligazione né determina effetti dispositivi, bensì si limita a confermare l'esistenza di un debito già costituito in altra sede negoziale o giuridica. Pertanto, l'atto non può essere assoggettato all'imposta proporzionale prevista per gli atti patrimoniali (ai sensi dell'art. 9 della Tariffa), bensì alla tassazione in misura fissa, ai sensi dell'art. 4 della medesima Tariffa, ove non espressamente prevista altrove.

La sentenza in esame si distingue per la puntuale ricostruzione dei presupposti applicativi dell'imposta di registro, valorizzando la distinzione dogmatica tra atti dispositivi e meri atti dichiarativi, in coerenza con i principi espressi dalle Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 7682 del 2023. In detta occasione, la Suprema Corte ha escluso che il deposito a fini probatori di una scrittura privata costituisca "caso d'uso" rilevante ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 131/1986, chiarendo che la funzione documentale non integra una manifestazione di capacità contributiva. A ciò si aggiungono le successive pronunce della Sez. V della Cassazione, nn. 16208 e 16254 del 2024, le quali ribadiscono la non imponibilità proporzionale delle scritture ricognitive pure, poiché sprovviste di efficacia dispositiva o patrimoniale autonoma. Coerentemente, anche sul piano della prassi amministrativa, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 ottobre 2011 ha chiarito che gli atti privi di contenuto patrimoniale, ancorché prodotti in giudizio, sono soggetti a imposta di registro in misura fissa, valorizzando il profilo sostanziale dell'atto rispetto alla sua semplice funzione probatoria.

La decisione della C.G.T. merita particolare apprezzamento per chiarezza metodologica e rigore sistematico: il Collegio distingue con precisione tra atti a contenuto patrimoniale, suscettibili di imposizione proporzionale, e attestazioni meramente dichiarative, non riconducibili al paradigma contenuto nel suddetto art. 9. Viene inoltre espressamente respinta la tesi dell'Ufficio, secondo la quale l'enunciazione della scrittura all'interno del decreto ingiuntivo giustificerebbe l'applicazione dell'art. 22 del d.P.R. cit., in assenza dei presupposti sostanziali richiesti dalla norma. Tale impostazione si conforma ai principi di tipicità e tassatività propri dell'imposizione tributaria, riaffermando che l'interpretazione delle norme impositive non può estendersi per analogia in *malam partem*.

Di rilievo anche il valore sistemico della pronuncia: la questione oggetto di giudizio si presenta con frequenza elevata nella prassi, anche in considerazione di orientamenti non sempre omogenei da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria. In numerosi casi, scritture private prive di contenuto patrimoniale – spesso allegate in contesti giudiziali come mere fonti di prova – sono assoggettate ad imposta proporzionale in assenza di una valutazione effettiva circa la loro struttura e funzione.

La sentenza, oltre a fornire un inquadramento dogmatico corretto, ha la capacità di intervenire sul piano strettamente operativo, imponendo un ripensamento dell'attività di liquidazione dell'imposta da parte degli operatori, i quali saranno tenuti ad adeguarsi a criteri più rigorosi e coerenti con l'impostazione della giurisprudenza di legittimità. In quest'ottica, la decisione contribuisce sia alla razionalizzazione della prassi amministrativa sia alla riduzione del contenzioso, rappresentando un precedente di riferimento per la prassi e per la giurisprudenza futura. La condanna dell'Agenzia delle Entrate alle spese di lite per entrambi i gradi di giudizio completa il quadro di una pronuncia che coniuga rigore giuridico, coerenza sistematica e impatto applicativo.

Federica Santoro

Riferimenti normativi: art. 1988 c.c.; artt. 4, 6, 9, 22, 54 d.P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. Unite, sent. n. 7682/2023; Cass., Sez. V, sentt. nn. 16208/2024, 16254/2024; Cass., Sez. V, n. 1132/2009; C.G.T. Lazio, sent. n. 904/2022.

Prassi: Circ. AE 7 ottobre 2011 n. 44/E.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 3931/2025, depositata il 20/06/2025 – Pres. Reali, Rel. Fimmanò.

Registro, ipotecarie e catastali - Atto di apporto di immobile a fondo comune di investimento immobiliare – Avviso di liquidazione- Imposta proporzionale di registro – Nullità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza in esame, ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di primo grado, che aveva accolto il ricorso di una società e di un contribuente contro un avviso di liquidazione per il recupero della differenza di importo tra l'imposta di registro non versata perché liquidata in misura fissa e quelle ipocatastali versate in eccesso dalla società, in quanto versate in misura proporzionale.

In particolare, ad avviso dei giudici di secondo grado, la doglianza è priva di fondamento, atteso che il giudice di primo grado ha correttamente interpretato la disciplina impositiva dei fondi comuni di investimento immobiliari ed ha ritenuto che la normativa che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa sia applicabile al caso di specie. I ricorrenti avevano eccepito la nullità dell'avviso di liquidazione per violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della tabella allegata al d.P.R. 131/1986, dell'art. 9, comma 1, del d.l. 351/2001 e dell'art. 10, comma 4, del d. lgs. 23/2011.

COMMENTO

L'apporto ad un fondo immobiliare è l'atto con il quale il soggetto apportante attribuisce la proprietà dell'immobile, oggetto di apporto, ricevendo, in controprestazione, una o più quote di partecipazione al fondo apportatario.

La disciplina del fondo, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (Iva), è contenuta nell'art. 8 d.l. 351/2001, il quale prevede che spetta alla società di gestione del risparmio (SGR), che gestisce il fondo, la qualifica di soggetto passivo per le cessioni di beni e prestazioni di servizi relative al fondo immobiliare. I fondi comuni di investimento immobiliare non hanno, quindi, un'autonoma soggettività tributaria ai fini Iva, in quanto la stessa è attribuita, in via esclusiva, alla SGR, che ha l'obbligo di tenere una contabilità separata per la propria attività e per ciascun fondo.

Nel caso di apporto al fondo di immobili e diritti reali immobiliari la disciplina applicabile deroga rispetto a quella ordinaria. Tale atto, infatti – questo il primo degli elementi di specificità dell'imposizione indiretta degli apporti ai fondi immobiliari – sconta in ogni caso l'imposta di registro in misura fissa (pari a 200 euro), in forza del combinato disposto dell'art. 9, comma 1, dl n. 351/2001 e dell'art. 7 della Tabella allegata al Testo Unico dell'imposta di registro (TUR). Tuttavia, va rilevato che nel 2011 il legislatore tributario ha introdotto l'art. 10, comma 4, d. lgs. 23/2011, che ha abrogato talune esenzioni ed agevolazioni fiscali in materia di imposta di registro con riferimento agli atti di trasferimento di immobili, che scontano l'imposta di registro in misura proporzionale. Tale abrogazione ha sollevato diversi dubbi interpretativi in relazione alla vigenza di dette agevolazioni. Sul punto, infatti, per l'Agenzia delle Entrate la norma è da ritenersi abrogata per effetto dell'art. 10, comma 4, d. lgs. 23/2011, in quanto non rientrerebbe nel novero di quelle disposizioni che sono state espressamente escluse dall'intervento generale di abrogazione. Parte della giurisprudenza e la dottrina hanno sostenuto, al contrario, che l'agevolazione di cui al combinato disposto dell'art. 9, comma 1, d.l. n. 351/2001 e dell'art. 7 della tabella allegata al TUR, sia ancora vigente. Ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, valgono invece le regole ordinarie della compravendita con applicazione dell'imposta in misura proporzionale.

Nel caso deciso dai giudici di secondo grado, l'Agenzia delle Entrate ha contestato l'erronea statuizione della Corte di Giustizia di I grado nella parte in cui, aderendo alle argomentazioni del contribuente, ha ritenuto che alla fattispecie oggetto del giudizio fosse applicabile il regime speciale previsto dall'art. 9, d.l. 351/2001, quale normativa di riferimento per l'imposizione dei fondi comuni di investimento, non abrogata dall'art. 10, comma 4, d. lgs n. 23 del 2011.

Una parte della giurisprudenza di merito aveva affermato l'applicabilità dell'imposta di registro al 9% al conferimento di immobili in un fondo immobiliare, ritenendo che l'agevolazione recata dall'art. 9 del d.l. 351/2001 fosse stata abrogata, limitatamente ai trasferimenti immobiliari. Una diversa interpretazione, invece riteneva che la norma sui fondi immobiliari non potesse essere inclusa tra quelle abrogate, non avendo natura agevolativa, ma configurando una disciplina organica della materia. Questo secondo indirizzo è stato confermato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3218/2024, che ha ribadito l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa.

Anche i giudici di secondo grado del Lazio hanno condiviso quest'ultimo orientamento, rilevando l'infondatezza delle doglianze dell'Agenzia, dal momento che il giudice di primo grado ha correttamente interpretato la normativa di riferimento dei fondi immobiliari ed ha correttamente ritenuto che la surriferita disciplina non abbia carattere di agevolazione, ma di disciplina strutturale rispetto al regime impositivo dei fondi.

Miriam Polsoni
Benedetta Benedetti

Riferimenti normativi: art. 9 d.l. 351/2001; dPR 131/1986 Tabella Art. 7; art. 10 comma 4, d. lgs. 23/2011.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 3218/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 3999/2025, depositata il 24/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudani.

Registro, ipotecarie e catastali – Base imponibile – Contratto di appalto.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia riguarda l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro (aliquota 3 per cento), alla sentenza civile che condanna una stazione appaltante al pagamento di una somma di denaro in favore dell'appaltatore, a valere sulle riserve contrattuali manifestate.

Secondo la stazione appaltante, soccombente in primo grado, si doveva ritenere che il titolo della condanna avesse natura contrattuale, e il relativo importo natura di corrispettivo soggetto esclusivamente ad Iva, sulla base del principio dell'alternatività dei due tributi. Secondo l'Ufficio, la natura risarcitoria della somma impediva, invece, l'accoglimento della tesi.

La Corte di Giustizia, che richiama la sentenza del Giudice civile che ha affermato la natura risarcitoria del pagamento, deve applicarsi l'imposta di registro, tenuto conto del fatto che il giudice tributario non può sindacare l'accertamento della natura giuridica del pagamento operato dal Giudice civile, dovendosi limitare a recepirne il *decisum* ai fini fiscali.

COMMENTO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma aveva respinto il ricorso della stazione appaltante avverso l'avviso di accertamento inerente il versamento dell'imposta di registro nella misura del 3 per cento per la registrazione della sentenza civile di condanna al pagamento in favore dell'appaltatore. L'impugnazione si fondava su un unico motivo: errata applicazione dell'imposta di registro, dovendosi ritenere che il titolo della condanna fosse di natura contrattuale, con conseguente natura di corrispettivo del relativo importo, soggetto esclusivamente ad Iva, in virtù del principio di alternatività. Il Giudice di prime cure aveva affermato la necessità di far riferimento, per stabilire la natura del pagamento, alla sentenza del Tribunale civile che aveva riconosciuto natura risarcitoria ad una parte del pagamento, con conseguente esclusione da Iva e applicazione dell'imposta di registro. La contribuente sosteneva – invece - che la riserva quantificata dall'appaltatore non è altro che una domanda di maggiori corrispettivi e non può avere natura risarcitoria. La Corte di Giustizia tributaria ha invece richiamato l'orientamento della Suprema Corte (fin da Cass. n. 9328/2016), secondo

cui non può utilizzarsi un criterio di generale equivalenza tra le riserve e la natura corrispettiva dei relativi pagamenti, in quanto le riserve possono avere anche natura indennitaria e/o risarcitoria.

In tale contesto, la Corte di Giustizia ha escluso che il Giudice tributario possa sindacare l'accertamento della natura delle riserve operato dal Giudice civile, dovendosi limitare a recepirne il *decisum* ai fini fiscali. L'appello del contribuente è stato dunque correttamente rigettato, in coerenza con quanto già affermato dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio nella propria precedente sentenza n. 3128 del 16 maggio 2025, Sez. 10.

Angelo Stefanori

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 4027/2025, depositata il 25/06/2025 – Pres. Greco, Rel. Laudati.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – presupposto del tributo liquidato per registrazione sentenza di risarcimento – inesistenza per intervenuta riforma della sentenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di annullamento *ope judicis* di una sentenza di risarcimento danni, il tributo liquidato per la registrazione della stessa non è più dovuto venendo meno il relativo presupposto impositivo, di talché l'eventuale pagamento da parte del contribuente comporterebbe la necessità dell'immediato rimborso dell'imposta assolta.

COMMENTO

Con questa sentenza i Giudici di appello chiariscono il meccanismo applicativo dell'art. 37 del d.P.R. n. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di registro), affermando che – conformemente all'orientamento della Corte di Cassazione – l'intervento del giudicato integra un autonomo titolo e qualora il provvedimento giudiziario sia stato definitivamente riformato, l'Amministrazione finanziaria deve prendere atto che è venuto meno il presupposto dell'imposta.

Gabriele Tancioni

Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 33273/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 - Sentenza n. 4109/2025, depositata il 30/06/2025 — Pres. e Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Compravendita immobile uso capannone – Valutazione – Perizia di parte sulla determinazione del valore commerciale - Necessità di tenerne conto.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della rideterminazione dell'imposta di registro relativa ad un contratto di compravendita, l'Agenzia delle Entrate può contestare il corrispettivo ritenendolo incongruo sulla base di una relazione di stima redatta dalla Agenzia delle Entrate - Territorio. L'adita Corte di Giustizia ha riconosciuto valore alla suddetta relazione di stima con cui l'Ufficio ha rideterminato il valore accertato.

COMMENTO

La sentenza si muove in linea con la prevalente giurisprudenza di legittimità e contiene il principio, in tema di valutazione immobiliare ai fini delle imposte d'atto, secondo cui la perizia di parte generalmente non possiede valore assoluto, essendo affidata alla sensibilità del Collegio il riconoscimento della sua appropriatezza, attesa la natura di presunzione semplice che presenta (Cass. 21 marzo 2014 n. 6810).

La perizia di parte ha valore di argomento di prova ed è capace di dare vita a semplici indizi liberamente apprezzabili dal giudice, a condizione che egli spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente (Cass. 16 febbraio 2022, n. 5018; 23 febbraio 2022, n. 6038). Spetta, quindi, in via esclusiva al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti a esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass., Sez. 5, 4 agosto 2017, n. 19547).

Nel caso di specie, il Collegio ha condiviso il contenuto della relazione di stima dell'Agenzia delle Entrate – Territorio, posta alla base dell'avviso di rettifica e liquidazione, con cui l'Ufficio ha contestato una maggiore imposta di registro.

Nicola Tasco

Riferimenti normativi: art. 51 d.P.R. 131/1986, artt. 4, Tariffa, Parte Prima, d.P.R. 131/1986; art. 9, Tabella, d.P.R. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 6810/24; 5018/22; 6038/22; 8621/18; 3350318/17; 34450/22; 19547/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4156/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. e Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione – Imposta di registro – Negozio fiduciario – Reintestazione di quote – Natura meramente obbligatoria dell'atto – Trasferimento privo di effetti traslativi – Inapplicabilità dell'imposta di donazione – Imposizione in misura fissa – Assenza di incremento patrimoniale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Nell'atto di reintestazione di quote sociali o diritti immobiliari a titolo gratuito in esecuzione di un patto fiduciario non è ravvisabile alcuna manifestazione di ricchezza suscettibile di imposizione. La Corte ha, infatti, chiarito che la semplice reintestazione non determina, di per sé, un trasferimento della proprietà, costituendo il mero adempimento dell'obbligazione contrattuale assunta dal fiduciario, in capo al quale incombe l'onere di gestire le quote per conto del fiduciante e di restituirle al momento della richiesta.

Non verificandosi un accrescimento patrimoniale in capo al fiduciante – che, a seguito dell'atto notarile, riacquisisce quanto già di sua spettanza – il contratto non è soggetto all'imposta sulle donazioni, bensì all'imposta di registro in misura proporzionale del 3%, ai sensi dell'art. 7, d.P.R. n. 131/1986.

È stato, quindi, rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, con conferma della pronuncia di prime cure che aveva accolto il ricorso della contribuente.

COMMENTO

La pronuncia in esame riafferma l'orientamento, sostenuto da copiosa giurisprudenza, secondo cui l'obbligo di reintestazione discendente da un mandato fiduciario non configura un trasferimento di ricchezza rilevante ai fini dell'imposta di donazione. Quest'ultima, infatti, presuppone un effettivo arricchimento patrimoniale, inteso come incremento della sfera giuridico-economica del destinatario, che, nel caso di specie, è insussistente in quanto il fiduciante si limita a riacquistare formalmente un bene già a lui imputabile sostanzialmente. In altri termini, il ritrasferimento delle quote societarie non determina l'acquisizione della proprietà o di altro diritto reale, posto che il fiduciante resta l'effettivo titolare delle stesse. Ne consegue che l'atto con cui il fiduciario adempie alla propria obbligazione, ritrasferendogli i

beni o i diritti oggetto del contratto, non è qualificabile come donazione, restando soggetto alla sola imposta di registro in misura fissa.

Resta ferma la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare l'operazione qualora emergano elementi che evidenzino una modifica sostanziale della proprietà o una simulazione dell'operazione fiduciaria.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: artt. 32 e 36, d.lgs. 546/92; artt. 7 e 20, d.P.R. 131/86; art. 2, co. 47 ss., d.l. 262/06, conv. in l. n. 286/06; art. 57, d.lgs. 346/90.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 4157/2025, depositata il 02/07/2025 – Pres. Rel. Fraioli.

Registro, ipotecarie e catastali – Cessione della nuda proprietà di un immobile – Rendita vitalizia – Base imponibile – Criterio del “prezzo valore” – Non si applica.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha ritenuto inapplicabile il criterio di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro fondato sul c.d. “prezzo-valore”, di cui all'art. 1, comma 497, l. n. 266/2005, alla costituzione di rendita vitalizia a titolo oneroso dietro cessione della nuda proprietà di un immobile.

Trattandosi di atto oneroso in cui il corrispettivo è rappresentato dalla rendita, trova applicazione l'art. 46, d.P.R. n. 131/1986 (T.U.R.), secondo cui la base imponibile è costituita dal valore della rendita, se superiore a quello dei beni ceduti.

Ne consegue che, in caso di omessa corretta determinazione dell'imposta in sede di autoliquidazione, è legittima l'emissione di avviso di liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate entro il termine triennale di cui all'art. 76, comma 2, d.P.R. n. 131/1986 (che decorre dalla data di richiesta di registrazione, ove si tratti di imposta principale.), e non quello biennale previsto dal co. 1-*bis* dello stesso articolo.

La Corte ha quindi riformato la sentenza impugnata ed ha accolto nel merito l'appello erariale.

COMMENTO

Il criterio di determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro fondato sul c.d. “prezzo-valore” dell'immobile, come espressamente osserva la Corte, ha carattere «subvalente e recessivo» nelle ipotesi di costituzione di rendita vitalizia, anche laddove si proceda al trasferimento di diritti reali immobiliari. L'art. 46, d.P.R. n. 131/1986 individua, infatti, per tali ipotesi, un criterio di determinazione della base imponibile autonomo e specifico, che ha riguardo prioritariamente al valore della rendita stessa, ottenuto dalla moltiplicazione dell'annualità per un dato coefficiente previsto in allegato al T.U.R., correlato all'età del vitaliziando.

In definitiva, le cessioni di immobili che sottendono la costituzione di una rendita vitalizia si sottraggono all'applicazione della regola del “prezzo valore” prevista dall'art. 1, comma 497, l. n. 266/2005, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, e aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, regola a sua volta derogatoria rispetto ai criteri di determinazione della base imponibile previsti dall'art. 43, d.P.R. n. 131/1986, che ha riguardo al valore venale in comune commercio per bene oggetto di cessione.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: artt. 43 e 46, d.P.R. 121/86; art. 1, co. 497, l. 266/05.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 16230/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4163/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Reali, Rel. Barba.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Trasferimenti immobiliari – Vendita con riserva di proprietà – Atto ricognitivo – Piccola proprietà contadina – Applicazione della tariffa in misura fissa.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha confermato la corretta applicazione dell'imposta di registro su un atto apparentemente ricognitivo ma, in realtà, produttivo di effetti traslativi, in quanto idoneo a determinare la risoluzione di una precedente vendita con riserva di proprietà. In forza dell'art. 27, terzo comma, d.P.R. n. 131/1986, tale riserva non produce effetti sospensivi ai fini fiscali, configurandosi quindi un trasferimento immediato della proprietà.

Nondimeno, dimostrata la sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi per accedervi, la Corte ha ritenuto applicabile il regime agevolato previsto per la piccola proprietà contadina di cui all'art. 2, comma 4-bis, d.l. n. 194/2009, norma speciale che deroga alla disciplina generale in materia di imposta di registro. È stato, quindi, rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate con cui aveva contestato la suddetta rideterminazione dell'imposta dovuta da parte del giudice di prime cure, dichiarato assorbito l'appello incidentale e disposta la compensazione delle spese.

COMMENTO

Nella pronuncia in esame, la Corte chiarisce innanzitutto che, ai fini tributari, le vendite con riserva di proprietà si considerano produttive di effetti traslativi immediati ai sensi dell'art. 27, terzo comma, d.P.R. n. 131/1986 (cfr. Cass. civ., n. 1868/2022).

L'atto oggetto di registrazione discende da un atto presupposto di vendita che, in base alla sentenza appellata, va considerato un trasferimento immobiliare con riserva di proprietà ex art. 1523 c.c. (non come sottoposto a condizione sospensiva ex art. 1465 c.c.). L'atto, avente apparentemente natura ricognitiva (denominato altresì "Ricognitivo di mancato trasferimento della proprietà"), e, dunque, volto ad acclarare una situazione non incerta, in realtà, si qualifica come un negozio risolutivo con effetti traslativi, in quanto comporta la retrocessione dell'immobile all'originario venditore, dovendo, per l'effetto, essere assoggettato ad imposta. Tuttavia, nel caso di specie, la contribuente ha dimostrato documentalmente il possesso dei requisiti previsti per l'applicazione della disciplina agevolativa prevista per la piccola proprietà contadina, con particolare riferimento alla qualifica di imprenditore agricolo professionale e alla natura agricola dei terreni oggetto dell'atto.

La Corte ha correttamente applicato il criterio della prevalenza della *lex specialis* (art. 2, comma 4-bis, d.l. n. 194/2009) sulla norma generale (art. 27, terzo comma, d.P.R. n. 131/1986).

La sentenza assume rilevanza sistemica dal momento che conferma la piena operatività del regime agevolato anche in presenza di atti "anomali" o solo formalmente qualificati in modo difforme, valorizzando la sostanza economico-giuridica dell'operazione. La compensazione delle spese appare coerente con la parziale fondatezza delle tesi dell'Ufficio nella qualificazione giuridica dell'atto, ancorché smentita in punto di trattamento fiscale.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: artt. 1465 e 1523 c.c.; art. 27, co. 3, d.P.R. 131/86; art. 2, co. 4-bis, d.l. 194/2009.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 1868/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4188/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. e Rel. Liotta.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Esenzione – Provvedimenti giurisdizionali derivanti da sentenze di giudice di pace – Pignoramento mobiliare presso terzi – Valore inferiore a € 1.033 – Determinazione della soglia di esenzione – Valore della causa originaria – Accoglimento appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

I giudici del gravame hanno accolto l'appello proposto dal contribuente per la riforma della sentenza di prime cure, la quale aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativa ad un atto di assegnazione di crediti nell'ambito di una esecuzione mobiliare.

In particolare, la Corte ha chiarito che il superamento della soglia massima di esenzione di € 1.033, prevista dall'art. 46, l. n. 374/1991, deve essere valutato avendo riguardo al valore della causa che ha originato il credito posto in esecuzione, non all'importo assegnato al creditore dal giudice dell'esecuzione mobiliare con l'ordinanza che chiude la procedura.

Nel caso di specie, a superare la soglia di esenzione era il credito oggetto di assegnazione (pari a € 1.508), mentre, per contro, il credito fatto valere per sorte insieme alle spese antecedenti la causa esecutiva, da assumere ai fini della determinazione del valore rilevante in base al predetto art. 46, ammontavano complessivamente a € 882,40. Tale valore doveva condurre a riconoscere la spettanza dell'esenzione e la non debenza dell'imposta di registro. È stato, pertanto, disposto l'annullamento dell'avviso e la compensazione delle spese di giudizio.

COMMENTO

La presente pronuncia riafferma il principio secondo cui la soglia prevista per poter beneficiare dell'esenzione dall'imposta di registro per i provvedimenti giurisdizionali derivanti da sentenze del giudice di pace, di cui all'art. 46, l. n. 374/1991, dev'essere determinata sulla scorta del valore della controversia originaria, non già sull'importo assegnato nell'esecuzione mobiliare.

Ciò evita che l'operato formale del giudice dell'esecuzione, che può attribuire un valore maggiore comprensivo di spese di esecuzione, incida impropriamente sull'operatività dell'esenzione, la quale mira ad esonerare dal carico fiscale le controversie di modesto valore.

Il Collegio richiama alcuni indirizzi giurisprudenziali della giurisprudenza di legittimità (Cass. nn. 31278/18 e 21050/20), ribadendo che nella quantificazione del valore della causa esecutiva si considerano esclusivamente il credito, gli interessi, le spese e gli accessori antecedenti all'instaurazione della causa stessa, escludendo le spese di esecuzione. L'interpretazione adottata contribuisce a favorire la tutela fiscale del contribuente, confermando un orientamento giurisprudenziale coerente con il principio di ragionevolezza tributaria.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 46, l. 374/91.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 31278/18; 21050/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 4191/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Brigante.

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di rettifica e liquidazione – Valore venale in comune commercio – Sospensione necessaria per pregiudizialità-dipendenza – Causa civile di nullità dell'atto di compravendita – Conflitto di giudicati – Esclusione – Effetto sostitutivo della sentenza di appello – Regolarità della motivazione – Onere probatorio a carico del contribuente – Rigetto.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha respinto gli appelli proposti contestualmente da due contribuenti avverso le sentenze di rigetto emesse dal giudice di primo grado in relazione ad un avviso di rettifica e liquidazione emesso in relazione all'imposta di registro dovuta in relazione ad un atto di compravendita immobiliare.

In via pregiudiziale, le contribuenti avevano eccepito la necessità di disporre la sospensione del processo tributario in virtù della pendenza di un giudizio civile dinanzi l'A.G.O. volto alla declaratoria di nullità dell'atto di compravendita che costituisce il presupposto impositivo; eccezione che la Corte tributaria di primo grado aveva omesso di esaminare, in violazione all'art. 112 c.p.c.

I giudici di appello hanno ritenuto configurato il vizio di infrapetizione, escludendo, tuttavia, che l'omessa pronuncia sul punto potesse determinare la nullità della sentenza impugnata, attesa la natura sostitutiva della decisione di appello.

Sono state respinte le istanze di sospensione processuale, non ricorrendo la fattispecie di cui all'art. 39, comma 1-*bis*, d.lgs. 546/1992, posto che la causa pregiudiziale non è pendente dinanzi ad un giudice tributario, né potendo trovare applicazione l'art. 295 c.p.c., stante l'assenza di un vincolo di pregiudizialità idoneo a generare conflitto di giudicati.

La Corte ha, inoltre, rilevato che, in ogni caso, la nullità dell'atto registrato non sarebbe idonea ad elidere l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro, determinando, tutt'al più, il presupposto per avanzare una richiesta di rimborso.

In definitiva, ha valenza assorbente la constatata insussistenza di una fattispecie di sospensione dei procedimenti riuniti, posto che, nella specie, le appellanti non avevano formulato contestazioni in ordine alla congruità dei valori accertati.

COMMENTO

La pronuncia ribadisce principi consolidati con riguardo all'irrelevanza di potenziali vizi negoziali da cui sia affetto l'atto di compravendita sull'obbligo di chiederne la registrazione e di versare la corrispondente imposta di registro.

In primo luogo, la Corte conferma che le eccezioni processuali relative a sospensione necessaria ai sensi degli artt. 39, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 546/1992 e 295 c.p.c. possono essere valutate direttamente in sede di appello, in virtù del principio di conversione delle nullità della sentenza in motivi di impugnazione, e senza necessità di rimessione della causa al primo giudice, non essendo l'omessa pronuncia contemplata nelle ipotesi di cui all'art. 59 del D.lgs. 546/1992.

Nel merito, la Corte ritiene che il rischio di un conflitto di giudicati non possa configurarsi, dal momento che, secondo il più recente indirizzo della giurisprudenza di legittimità, l'eventuale nullità o annullabilità dell'atto oggetto di tassazione non esonera le parti dall'obbligo di imposta, ma costituisce soltanto il presupposto per una successiva istanza di rimborso. Rimborso che risulta, peraltro, ancorato al duplice presupposto della non imputabilità alle parti del vizio che ha determinato l'invalidità e della impossibilità di ratifica, convalida o conferma dell'atto.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: artt. 112, 132, 274, 295, 360 c.p.c.; art. 42, co. 1, d.P.R. 600/73; artt. 38, 43, 51, 52, d.P.R. 131/86; art. 21-septies, l. 241/90; art. 2, co. 1 e 2 e art. 10 d.lgs. 347/90; art. 2, co. 1, l. 145/02; artt. 39, co. 1-*bis*, 53 ss., 59, d.lgs. 546/92.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 21396/12; 2901/13; 8053/14; 21765/17; 6834/18; 26429/18; 13814/24.

**Corte di Giustizia Tributaria di II Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4634/2025,
depositata il 22/07/2025 – Pres. e Rel. Lunerti.**

Registro, ipotecarie e catastali – Avviso di liquidazione - Compravendita immobiliare - Agevolazione prima casa – Onere della prova al contribuente – Documentazione in atti - Assolta - Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione ha ad oggetto il riconoscimento delle agevolazioni per l'abitazione principale.

La prova a carico del ricorrente per il requisito dell'agevolazione, allegata dal contribuente nella documentazione in atti, può essere costituita anche dal requisito reddituale che per convenzione viene misurato attraverso l'indicatore denominato ISEE; tale prova del requisito, ai fini dell'agevolazione, è producibile successivamente all'Agenzia delle entrate, come previsto da consolidata prassi amministrativa.

COMMENTO

La Corte ha esaminato preliminarmente la tempestività del ricorso proposto dal contribuente, negata dai giudici di primo grado per tardività; l'avviso di liquidazione era stata notificato in un giorno che cadeva di sabato, scadendo pertanto il termine il lunedì successivo per cui era da considerare tempestivo ed ammissibile.

Al riguardo, circa la tempestività della notifica del ricorso in oggetto, il legislatore non ha escluso che le notifiche telematiche degli atti processuali possano usufruire della proroga prevista per il termine che cade in un giorno festivo o di sabato, con la conseguenza che nel processo tributario, per gli atti da svolgere fuori udienza, i commi 4 e 5 dell'art. 155 c.p.c. si applicano in forza dell'art. 1, co. 2, d.lgs. n. 546/1992.

Per quanto attiene il merito della fattispecie l'agevolazione per la prima abitazione è prevista dall'art. 64, co 6, del d.l. 73/2021, secondo cui gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di "prime case" di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, sono esenti dall'imposta di registro e dalle imposte ipotecaria e catastale se stipulati a favore di soggetti che non hanno ancora compiuto trentasei anni di età nell'anno in cui l'atto è stipulato.

Al momento della formazione dell'atto portato a registrazione non era prevista alcuna forma probatoria del requisito reddituale (ISEE) il quale era solo oggetto di dichiarazione sotto responsabilità; la prova di tale requisito, rispetto al caso de quo, è stata prevista con la successiva circolare n. 12/E del 14 ottobre 2021, per cui non andava richiesta al ricorrente.

La Corte, considerato che l'Ufficio avrebbe dovuto contestare eventualmente la mancanza del requisito per l'agevolazione (presente in atti), ha ritenuto che il principio generale per l'applicazione delle agevolazioni fiscali negli atti notarili è che al momento dell'atto deve sussistere il requisito; tale prova è sempre producibile all'Agenzia Entrate in un secondo momento, come peraltro risulta dalla Circolare 38/E/2005, n.9 della stessa Agenzia.

Ciò posto, i giudici hanno accolto l'appello proposto in considerazione dell'esame della ragione più liquida restando assorbite le altre eccezioni proposte, compensando per la particolarità della specie la compensazione delle spese di lite.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 1 d. lgs n. 546/1992; art. 155, commi 4 e 5, c.p.c., art. 64 d.l n. 64/2021

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 24478/2025; 6046/2023; 700/2023; 37507/2022; C.G.T. 2° gr. Lombardia n. 432/2025; C.G.T. 2° gr Lombardia n. 3615/2023; C.G.T. 1° gr Campobasso n. 187/2024.

Prassi: c.m. Agenzia Entrate n. 12/E del 2021(acquisto prima casa under 36); c.m. n. 2/E del 2014; c.m. 38/E del 2005.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5109/2025, depositata il 08/08/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Frangiosa.

Registro, ipotecarie e catastali – Rendita Vitalizia – Contratto di mantenimento – Base imponibile – Meccanismo prezzo valore.

SINTESI DELLA SENTENZA

Sussistendo differenze causali ed ontologiche tra il contratto costitutivo di rendita vitalizia rispetto al contratto di mantenimento e di assistenza vitalizia (a fronte di una cessione immobiliare in entrambe le fattispecie), relativamente alla seconda fattispecie risulta corretta l'applicazione del meccanismo prezzo-valore, quale criterio di determinazione della base imponibile di cui all'art. 1, comma 497, del d.l. n. 226 del 2005, che contiene una deroga all'art. 43 TUR.

COMMENTO

Con la sentenza in commento la CGT, nell'evidenziare le differenze causali ed ontologiche del contratto costitutivo di rendita vitalizia rispetto al contratto di mantenimento e di assistenza vitalizia (a fronte di una cessione immobiliare in entrambe le fattispecie), ritiene salvo e plausibile – relativamente alla seconda fattispecie – l'applicazione del meccanismo prezzo-valore quale criterio di determinazione della base imponibile, in deroga all'art. 43 TUR.

La tassazione della rendita vitalizia è espressamente disciplinata dall'art. 46 TUR; tale articolo, tuttavia, non contiene alcun riferimento al contratto di mantenimento e/assistenza vitalizia che, in considerazione delle evidenziate differenze, è soggetto ad altra disciplina, quella di cui all'art. 43 TUR.

L'art. 1, comma 497, del d.l. n. 226 del 2005 – recante la disciplina del c.d. prezzo-valore – rappresenta una deroga all'art. 43 del TUR e, quindi, al ricorrere dei presupposti oggettivi e soggettivi stabiliti, applicabile al fine di determinare l'applicazione della base imponibile anche per i contratti di mantenimento/assistenza.

La sentenza in commento applica quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 16229 del 10 giugno 2021, secondo cui, in tema di imposta di registro, la regola del cd. prezzo valore, posta dalla l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 497, con riferimento agli atti di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, costituisce deroga al criterio legale di determinazione della base imponibile che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, ha riguardo al valore venale in comune commercio del bene oggetto di cessione.

Nella citata sentenza la Corte precisa che tale deroga, in quanto tale, non può trovare applicazione all'atto di costituzione di rendita vitalizia la cui base imponibile, ai sensi del citato art. 46 TUR, è determinata, in termini non omogenei, con riferimento al valore della rendita costituita, laddove quest'ultimo valore risulti superiore a quello dei beni ceduti.

Giovanna Biello

Riferimenti normativi: artt. 43 – 46 d.P.R. n. 131 del 1986; art. 1, comma 497, del d.l. n. 226 del 2005.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 16229 del 10 giugno 2021.

Prassi: Risoluzione n. 113/E del 25 agosto 2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 5430/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Filocamo, Rel. Piccirilli.

Registro, ipotecarie e catastali – Finanziamento soci enunciato nella delibera di ripianamento perdite tramite rinuncia dei soci al proprio credito – Persistenza degli effetti delle disposizioni enunciate – Non sussiste – Imponibilità – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non è soggetto all'imposta proporzionale di registro il contratto di finanziamento soci, stipulato verbalmente e enunciato nella delibera di ripianamento perdite e ricostituzione del capitale sociale, effettuati tramite rinuncia dei soci stessi al proprio credito, in quanto gli effetti del finanziamento enunciato cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

COMMENTO

La Sentenza, pur con *iter* argomentativo estremamente laconico, appare rilevante in quanto conferma il *revirement* intervenuto in seno alla Corte di Cassazione in ordine all'applicabilità, o meno, dell'imposta proporzionale di registro (3 per cento) sui contratti di finanziamento stipulati verbalmente, tra socio finanziatore e società finanziata, e enunciati nelle delibere societarie di ripianamento delle perdite e di ricostituzione del capitale, realizzati proprio con la rinuncia del credito da parte dei soci.

Con le coeve sentenze 3839 e 3841, dell'8 febbraio 2023, la Suprema Corte – superando il proprio precedente orientamento (sent. 15585/10) – ha difatti affermato che con la rinuncia del credito da parte del socio si realizza l'estinzione dell'obbligo restitutorio della società, con la conseguente applicabilità della norma di cui all'art. 22, co. 2, del d.P.R. 131/86, in base alla quale *“non si dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione”*.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: art. 22, d.P.R. 131/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 3839/23, 3841/23, 1960/24, 15585/10.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 5985/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Di Marco, Rel. Aquino.

Registro, ipotecaria, catastale – Imposta di registro - Mutuo – Acquisto - Immobile - Agevolazione prima casa – Beneficio – Decadenza – Inidoneità – Alloggio pre-posseduto.

SINTESI DELLA SENTENZA

La contribuente ha già fruito dei benefici fiscali previsti per la “prima casa” in relazione all'acquisto di altro immobile situato nello stesso Comune. Per questa ragione, non può usufruirne nuovamente per quanto l'alloggio preesistente risulti inadeguato alle sue necessità. I requisiti previsti per fruire dell'agevolazione sono mancanti già al momento della registrazione dell'atto di acquisto; pertanto, è da questo momento che decorre il termine di decadenza (c.d. *mendacio originario*).

COMMENTO

Il riconoscimento dell'agevolazione fiscale per l'acquisto della “prima casa” è subordinato alla circostanza che nell'atto di acquisto il contribuente renda specifiche dichiarazioni, che assumono natura costitutiva del diritto al beneficio e ne delimitano l'ambito applicativo, ai sensi della Nota II-bis alla Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986.

Il beneficio fiscale connesso all'acquisto della “prima casa” sussiste nell'ipotesi di possesso di altro alloggio non concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi del contribuente e della sua famiglia. In particolare, il beneficio deve essere riconosciuto sia in relazione a “circostanze di natura oggettiva”, come nel caso d'effettiva inabitabilità, sia di natura soggettiva, come nel caso in cui l'immobile sia inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative alle esigenze del nucleo familiare (cfr. Cass. 2418/2003), purchè l'altro immobile sia stato acquistato senza godere della medesima agevolazione. In mancanza di ciò – come ricorre nel caso esaminato - il contribuente non ha diritto all'agevolazione e si configura l'ipotesi di indebito godimento del trattamento fiscale di

favore, con applicazione della disciplina decadenziale prevista dall'art. 76 del d.P.R. n. 131/1986.

Particolare rilievo assume l'analisi della decorrenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo, che la decisione inquadra alla luce della distinzione tra mendacio originario e mendacio successivo. Nell'ipotesi in cui i requisiti per l'agevolazione manchino ab origine, il termine triennale decorre dalla data di registrazione dell'atto, mentre solo in presenza di fatti sopravvenuti idonei a far venir meno requisiti inizialmente esistenti la decorrenza è differita al momento della loro emersione.

Maria Laghi

Riferimenti normativi: d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Tariffa allegata, Nota II bis.; art. 1 d.l. n. 16/1993; art. 1 comma 6 l. 168/1982; art. 76 comma 2 d.P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 4102/2025; Cass. n. 2418/2003; Cass. n. 15960/2015; Cass. SS.UU. 1196/2000.

Prassi: d.m. Sanità n. 5 luglio 1975.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 6004/2025, depositata il 07/10/2025 – Pres. Lepore, Rel. Colaiuda.

Registro, ipotecarie e catastali – Imposta di registro – Negozi collegati – Art. 21 dPR 131/1986 – Accollo liberatorio – Negozi complessi – Autonomia tassazione – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio affronta una vicenda complessa, scaturita dalla registrazione di un atto notarile caratterizzato dalla compresenza di più disposizioni connesse: la vendita immobiliare dal nonno alle nipoti, la promessa del fatto del terzo da parte del padre e il correlato accollo liberatorio del prezzo, assunto anch'esso dal padre a favore dell'ascendente venditore. Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'accollo avrebbe rappresentato un'autonoma obbligazione soggetta a tassazione proporzionale, in quanto estraneo e non necessario rispetto alle altre pattuizioni. I primi giudici hanno invece qualificato l'atto come negozio complesso a causa unitaria, di cui l'accollo costituisce parte inscindibile. La Corte di secondo grado conferma tale ricostruzione: l'accollo non è un atto autonomo, ma un elemento funzionale alla regolazione patrimoniale concordata dagli ex coniugi nella negoziazione assistita e poi attuata nel documento notarile, essendo il mezzo mediante il quale si adempiono gli obblighi di mantenimento. Pertanto, l'imposta va applicata in forma unitaria, secondo il principio sancito dall'art. 21 dPR 131/1986, con esclusione di tassazioni autonome e duplicazioni ingiustificate.

COMMENTO

La pronuncia si distingue per la capacità di restituire organicità a una fattispecie che, pur nella sua apparente eterogeneità, si sviluppa attorno a un fulcro causale ben definito: la necessità di dare attuazione, in modo definitivo e complessivo, agli assetti patrimoniali concordati tra i genitori delle beneficiarie degli immobili.

Non siamo, dunque, di fronte a un insieme di atti giustapposti, bensì a un disegno negoziale coerente, in cui ogni elemento trova la propria giustificazione nell'altro. È proprio questa inscindibilità a condurre la Corte, con argomentazione raffinata, ad applicare l'art. 21 del Testo Unico dell'imposta di registro.

Il tema, tuttavia, non è nuovo nella giurisprudenza: la Suprema Corte ha più volte affermato che la nozione di negozio complesso richiede non solo una connessione funzionale, ma soprattutto la presenza di una causa unitaria, un 'centro di imputazione' che orienta e giustifica l'intero contenuto dispositivo (Cass. n. 15319/2013).

In questo solco si colloca anche l'affermazione secondo cui l'accollo, quando si limita a realizzare l'adempimento di un'obbligazione già esistente o quando costituisce la modalità

esecutiva di un più ampio assetto negoziale, non può essere considerato come negozio autonomo ai fini fiscali. La Cassazione, con l'ordinanza n. 7154/2021, ha ribadito che solo l'accollo dotato di rilevanza propria sotto il profilo causale può essere soggetto a imposizione separata.

Qui, invece, l'accollo è tutt'altro che autonomo: esso integra la prestazione dovuta dal genitore nell'ambito dei rapporti familiari e funge da indispensabile strumento di esecuzione della transazione conclusa nella negoziazione assistita. Separarlo significherebbe frazionare artificialmente un'unica operazione, con violazione del principio di capacità contributiva e del divieto di duplicazione d'imposta.

È noto che la giurisprudenza di merito, in più occasioni, ha escluso la tassabilità autonoma dell'accollo in fattispecie analoghe, riconoscendo la sua natura meramente accessoria rispetto alla prestazione principale (CTP Milano, sent. 4404/2021).

Del resto, la dottrina più autorevole ha sottolineato che la ricostruzione dell'atto come negozio complesso richiede un approccio sistematico, capace di cogliere la causa concreta, che costituisce il punto di convergenza delle varie manifestazioni negoziali. Alcuni Autori insistono da tempo sulla centralità della causa concreta nell'interpretazione degli atti, evidenziando come una lettura frammentata conduca spesso a distorsioni incompatibili con il principio di ragionevolezza dell'imposizione.

La sentenza in commento sembra recepire appieno tali indicazioni. La Corte restituisce centralità alla *ratio* dell'art. 21: evitare che la pluralità delle forme negoziali oscuresca l'unità sostanziale dell'operazione e preservare la coerenza del sistema tributario, sottraendolo alla tentazione di estrarre materia imponibile da segmenti negoziali privi di reale autonomia.

Il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate non è dunque solo giuridicamente corretto, ma rappresenta un esempio di ermeneutica tributaria equilibrata, attenta alla sostanza economico-giuridica dell'operazione e non appiattita su letture formalistiche inadeguate alla complessità dei rapporti familiari e delle loro ricadute patrimoniali.

Brunella Bellè

Riferimenti normativi: art. 21, dPR 131/1986 – Negozi complessi e collegati; art. 1, Tariffa Parte I, dPR 131/1986 – Imposta proporzionale di registro; art. 1273 c.c. – Accollo; art. 52, dPR 131/1986 – Valore catastale; d.lgs. 472/1997 – Principio di legalità delle sanzioni; l. 74/1987 – Agevolazioni fiscali nei procedimenti di separazione e divorzio

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sez. trib., n. 15319/2013 – Negozi complessi e causa unitaria; Cass., sez. V, ord. n. 7154/2021 – Accollo e autonomia causale; CTP Milano, sez. V, sent. n. 4404/2021 – Accollo accessorio e tassazione unitaria.

Corte di Giustizia Tributaria di II^a grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 6078/2025, depositata il 10/10/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Registro, ipotecarie e catastali - Registro – Avviso di liquidazione – Motivazione dell'atto – Mancata indicazione dell'imponibile e dell'imposta – Nullità – Sussiste - Processo di esecuzione – Ordinanza di assegnazione – Imposta fissa di registro (non proporzionale) - Illegittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione riguarda la corretta motivazione dell'atto, in particolare dell'avviso di liquidazione in tema di imposta di registro, che non può limitarsi ad un generico rinvio alla normativa ed essere privo di indicazione sia della base imponibile, sia dell'aliquota e della normativa applicata; la carenza di motivazione rende l'avviso illegittimo, non potendo essere integrato *post factum* mediante deduzioni processuali dell'Ufficio, inammissibili ai sensi dell'art. 56 d.lgs. 546/1992.

L'ordinanza di assegnazione emessa dal giudice dell'esecuzione è soggetta ad imposta fissa di registro e non proporzionale, atteso che è un atto di mera esecuzione di un titolo giudiziale già definitivo, non definendo il giudizio

COMMENTO

In tema di motivazione dell'atto impositivo, l'art. 4 della legge delega n. 111/2023 ha previsto alcune modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000) tra cui si registra quella relativa all'obbligo di motivazione degli atti impositivi che ne esce rafforzato e che deve indicare le prove su cui si basa la pretesa impositiva.

L'art. 7 l. n. 212/2000, come modificato dalla l. n. 219/2023, prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 legge n. 241/1990, indicando "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche sui si fonda la decisione", non potendosi mai rendere in affermazioni generiche, di stile, poiché costituisce non solo imprescindibile requisito di legittimità dell'atto impositivo, ma anche strumento di garanzia delle posizioni soggettive di cui è portatore il destinatario.

Pertanto la motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria deve essere chiara e rendere comprensibile l'iter logico-giuridico su cui si fonda la pretesa impositiva essendo richiesta l'indicazione dei criteri di calcolo, dell'imponibile e dell'imposta liquidata, a pena di nullità.

La carenza di motivazione, quindi, rende illegittimo l'avviso, non potendo essere integrato *post factum* mediante deduzioni processuali dell'Ufficio, inammissibili ai sensi dell'art. 56 d.lgs. 546/1992

Nel caso di specie, la Corte ha respinto l'appello dell'ufficio avendo accertato che l'avviso di liquidazione è risultato privo di indicazione sia della base imponibile, sia dell'aliquota e della norma applicata, limitandosi a un generico rinvio al d.P.R. n. 131/1986, elementi che, a pena di nullità, l'atto deve contenere ossia l'indicazione dei criteri di calcolo, dell'imponibile e dell'imposta liquidata, a pena di nullità.

La carenza di motivazione del resto rende illegittimo l'avviso, non potendo essere integrato *post factum* mediante deduzioni processuali dell'Ufficio, inammissibili ai sensi dell'art. 56 d.lgs. 546/1992

Circa la natura dell'ordinanza di assegnazione emessa dal giudice dell'esecuzione ex art. 553 c.p.c., la Corte ha ritenuto che non definisce un giudizio, né comporta trasferimento di diritti, avendo natura di atto di mera esecuzione di un titolo giudiziale già definitivo. Tali provvedimenti vanno, quindi, assoggettati a imposta fissa di registro ex art. 8, co. 1, lett. d), della Tariffa Parte I, d.P.R. n. 131/1986; se si considerasse la tassazione proporzionale, essa non potrebbe comunque essere calcolata sull'intero ammontare del credito nominale, ma solo sulla somma effettivamente assegnata e percepita, secondo il principio di effettività della capacità contributiva e di ragionevolezza impositiva

La Corte ha respinto l'appello imputando all'Agenzia delle entrate il pagamento delle spese processuali ai sensi dell'art. 92 c.p.c.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 4 l. n. 111/2023; l. n. 212/2000; d.P.R. n. 131/1986; l. n. 241/1990; art. 56 d. lgs n. 546/1992; art. 553 c.p.c; art. 53 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 21011/2025; Cass. 14852/2025; Cass. n. 2294/2024; Cass. n. 28584/2023; Cass. n. 13620/2023; Corte Cost. n. 156/200; CGT 2 gr Calabria n. 3331/2023; CTR Lombardia n. 2991/2017.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez.5 – Sentenza n. 7387/2025,
depositata il 27/11/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis**

*Registro, ipotecarie e catastali – Contratto di locazione pluriennale – Risoluzione anticipata – Prova
– Omessa denuncia – Debenza tributo fino alla scadenza naturale del contratto – Sussiste.*

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini dell'imposizione di registro, gli eventi modificativi di un rapporto di locazione pluriennale devono essere tempestivamente comunicati al competente Ufficio dell'Agenzia Entrate. In carenza di tale adempimento, il tributo di registro si rende applicabile fino alla scadenza naturale del contratto.

COMMENTO

La decisione in commento riguarda la portata dell'art. 17 del d. P. R. n. 131/1986 che, in caso di eventi modificativi dei rapporti di locazione, impone alle parti contraenti di procedere, entro i successivi trenta giorni, alla presentazione di apposita denuncia al competente Ufficio e all'assolvimento delle connesse imposte. In ipotesi di cessazione anticipata di un contratto di locazione pluriennale, tali adempimenti si perfezionano tramite l'apposita comunicazione da inoltrarsi all'Ufficio tramite il modello RLI e il versamento dell'imposta in misura fissa di € 67,00.

Nel caso in esame, detti obblighi non erano stati tempestivamente effettuati da parte dei contribuenti, sebbene la cessazione della locazione pluriennale si fosse conclamata anche per effetto dal rilascio spontaneo dei locali da parte del locatario.

Conseguentemente l'Ufficio, in carenza di una prova certa, aveva ritenuto, in applicazione dell'art. 43, comma 1, lettera h), del d.P.R. n.131/1986, che il contratto di locazione fosse ancora pienamente efficace fino alla sua naturale scadenza; tanto da pretendere l'assolvimento del tributo di registro per l'annualità successiva all'avvenuta cessazione.

La pretesa dell'Ufficio, sostanzialmente validata dai giudici di prime cure, è stata confermata dalla Corte. Nella decisione in commento si è infatti motivata la cogenza dell'art. 17 del d.P.R. n.131/1986 e degli adempimenti in esso contemplati, quale mezzo di prova dell'effettiva cessazione di un rapporto di locazione pluriennale; qualora non siano emersi altri elementi dimostrativi di una situazione giuridica ormai inefficace e tali da giustificare il mancato assolvimento del tributo di registro per tutte le annualità contemplate nelle originarie previsioni contrattuali.

A tal ultimo riguardo, si osserva che, secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione, l'omissione degli adempimenti previsti dal citato art. 17 del d.P.R. n. 131/1986 non può rilevare sulla disciplina sostanziale dei rapporti, ma solo a condizione che l'inefficacia di una determinata situazione giuridica sia stata formalmente resa nota all'Ufficio tramite atti successivi (qual è il caso, ad esempio, della regolare registrazione di atti novativi di preesistenti locazioni pluriennali; cfr. Cass. 18 aprile 2024, n.10513/2024).

Nello stesso senso, anche talune decisioni di merito hanno statuito che il mancato assolvimento degli obblighi stabiliti dall'art. 17 d.P.R. n. 131/1986 *“determina una inversione dell'onere della prova, nel senso che è legittimo per l'ufficio assumere che il contratto sia ancora in essere ed efficace, ma solo fino a prova contraria, il cui onere grava sul contribuente”* (sul punto, si vedano CGT Lombardia 16 ottobre 2023, n. 3092; CGT Rm 25 marzo 2024, n. 4045).

Dalla mancata allegazione di atti concretamente dimostrativi dell'inefficacia di una preesistente locazione pluriennale, in aggiunta all'omissione degli adempimenti imposti dall'art. 17 del d.P.R. n.131/1986, consegue, quindi, l'obbligo di assolvimento del tributo di registro per tutte le annualità incluse nell'originario contratto di locazione.

Elena Mattesi

Riferimenti normativi: artt. 17 e 43 del d. P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n.10513/2024.

Prassi: Circolare Ministero Finanze n. 12/1998; Circolare Agenzia Entrate n. n.27/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7540/2025, depositata il 05/12/2025 – Pres. Di Marco, Rel. Aquino.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Enunciazione – Contratto di prestazione d’opera professionale – Incarico professionale – Identità delle parti – Autonomia giuridica dell’atto enunciato – Contratto verbale – Spese di lite.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittima l’applicazione dell’imposta di registro per tassazione “per enunciazione” ai sensi dell’art. 22 del d.P.R. n. 131/1986 quando il decreto ingiuntivo, per la sua struttura e per il rinvio necessario al ricorso monitorio, contenga l’enunciazione di un contratto di prestazione d’opera professionale, ancorché concluso verbalmente. Ai fini dell’imposizione, è sufficiente che l’atto enunciato presenti autonomia giuridica, identità soggettiva delle parti e permanenza degli effetti, non rilevando che il contratto non sia stato formalizzato per iscritto. Nel caso di specie, l’avviso di liquidazione dell’imposta di registro è stato ritenuto legittimo in quanto il decreto ingiuntivo enunciava in modo puntuale l’incarico professionale e il compenso richiesto per una prestazione rimasta ineseguita. L’appello del contribuente è stato pertanto rigettato, con compensazione delle spese di lite in considerazione del pregresso contrasto giurisprudenziale in materia.

COMMENTO

La pronuncia si colloca nel solco dell’orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in materia di imposta di registro e tassazione per enunciazione, riaffermando la natura di imposta d’atto propria del tributo e l’irrelevanza della forma del contratto enunciato. In particolare, la Corte valorizza la peculiare struttura del procedimento monitorio, evidenziando come il ricorso per decreto ingiuntivo integri il provvedimento giurisdizionale e renda fiscalmente rilevanti le enunciazioni in esso contenute e richiamate *per relationem*.

La decisione recepisce i principi espressi dalla Corte di cassazione e dalle Sezioni Unite (14432/23), secondo cui la tassazione per enunciazione presuppone l’autonomia giuridica dell’atto enunciato, l’identità delle parti e la permanenza degli effetti dello stesso, precisando che l’imposizione non si fonda su una mera menzione occasionale, ma sull’enunciazione di un rapporto giuridico posto a base della decisione giudiziale. In tale prospettiva, l’incarico professionale, pur verbale, risulta pienamente tassabile quando emerga con sufficiente determinatezza dal provvedimento giudiziario.

La sentenza affronta infine il tema delle spese di lite, riconoscendo il diritto dell’Amministrazione finanziaria, anche quando difesa da propri funzionari, alla rifusione dei compensi secondo i parametri forensi, pur disponendone la compensazione in ragione delle pregresse oscillazioni giurisprudenziali. Ne deriva una decisione che contribuisce a rafforzare la certezza applicativa dell’art. 22 del d.P.R. n. 131/1986, confermando l’ampiezza dell’ambito operativo della tassazione per enunciazione in relazione agli atti giudiziari.

Giorgia Sforzini

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ. 20055/2024; Cass. Civ. SS.UU. 14432/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 7612/2025, depositata il 10/12/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Registro, ipotecarie e catastali – Appello – Imposta di registro – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione dell’applicazione dell’imposta proporzionale – Valutazione della Corte sulla natura della sentenza civile (nullità di clausola contrattuale e condanna ripristinatoria) – Esclusione dell’applicazione dell’imposta proporzionale – Applicazione dell’imposta fissa per dichiarazione di nullità di clausola contrattuale – Rigetto dell’appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di registrazione di una sentenza con la quale è stata dichiarata la nullità di alcune clausole contrattuali (in particolare, la capitalizzazione trimestrale degli interessi passivi) nei contratti di conto corrente bancario, con conseguente richiesta di restituzione delle somme indebitamente addebitate, si applica l'imposta di registro in misura fissa, e non in misura proporzionale, in quanto la condanna al pagamento delle somme indebitamente addebitate ha carattere ripristinatorio, cioè mira a restituire quanto indebitamente percepito in forza di pattuizioni nulle.

COMMENTO

La questione riguarda la corretta applicazione dell'imposta di registro su una sentenza che, dichiarando la nullità di alcune clausole contrattuali (capitalizzazione trimestrale degli interessi passivi), ha condannato la banca alla restituzione delle somme indebitamente percepite. L'Agenzia delle Entrate aveva applicato l'imposta proporzionale, mentre la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha ritenuto dovuta l'imposta in misura fissa, in quanto la condanna aveva carattere ripristinatorio.

Secondo l'art. 38 del d.P.R. n. 131/1986, la nullità o l'annullabilità dell'atto non incidono sull'obbligo di registrazione e di corresponsione dell'imposta di registro, che deve essere applicata secondo le regole ordinarie. Tuttavia, la giurisprudenza della Cassazione ha chiarito che la sentenza che dichiara la nullità di una clausola contrattuale e condanna alla restituzione di somme indebitamente percepite non costituisce una condanna al pagamento di somme in senso stretto, ma ha natura ripristinatoria. In tali casi, l'imposta di registro si applica in misura fissa (200 euro), come previsto dall'art. 8 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986 (Cass. n. 16783/21; Cass. n. 31409/18; Cass. n. 29144/18).

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 177 del 13/07/2017, ha inoltre dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, co.1, lett. c), nella parte in cui assoggettava all'imposta proporzionale anche le pronunce che definiscono giudizi con accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette a Iva, ribadendo il principio di alternatività IVA/Registro.

La Cassazione ha, inoltre, affermato che la nullità può riguardare anche singole clausole contrattuali e non necessariamente l'intero contratto (art. 1419 c.c.). In tema di motivazione degli avvisi di liquidazione, la giurisprudenza richiede una motivazione rafforzata, specie quando la pretesa fiscale si fonda su presupposti non immediatamente desumibili dagli atti (Cass. n. 3120/16; art. 7-bis l. 212/2000, come introdotto dal d. lgs. n. 219/2023).

Alla luce dei principi della Cassazione, la sentenza che dichiara la nullità di clausole contrattuali e condanna alla restituzione di somme indebitamente percepite deve essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa, trattandosi di una pronuncia a carattere ripristinatorio e non costitutiva di un nuovo obbligo di pagamento. La motivazione dell'avviso di liquidazione deve essere adeguatamente rafforzata e, in presenza di operazioni soggette a IVA, trova applicazione il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro.

Sara Cerrato

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, l. 212/00, d. lgs. 219/23.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sent. n. 16783/21, Cass. Sent. n. 31409/18, Cass. Sent. n. 29144/18, Cass. Sent. n. 10474/03, Cass. Sent. n. 15687/02, Cass. Sent. n. 3120/16, Corte Cost. Sent. n. 177/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 7658/2025, depositata il 12/12/2025 – Pres. e Rel. Picone.

Registro, ipotecarie e catastali - Imposta di registro – Sentenza di condanna – Inadempimento contrattuale — Imposta sul valore aggiunto – Principio di alternatività Iva/Registro – Funzione recuperatoria – Funzione risarcitoria – Nesso diretto – Presupposto Iva – Imposta proporzionale del 3%.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di imposta di registro, la sentenza civile che condanna una parte al pagamento di una somma di denaro a seguito di inadempimento contrattuale è soggetta all'imposta proporzionale del 3%, ai sensi dell'art. 8, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986. Il principio di alternatività Iva/Registro non trova applicazione qualora la somma liquidata dal giudice, pur corrispondendo nel suo ammontare al valore delle prestazioni contrattuali non saldate, assuma una funzione recuperatoria o risarcitoria volta a reintegrare il patrimonio della parte lesa dall'inadempimento. In tale ipotesi, manca infatti il "nesso diretto" tra servizio reso e controvalore ricevuto necessario per l'assoggettamento ad Iva, con la conseguenza che l'importo dovuto è escluso dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e deve essere assoggettato a tassazione proporzionale di registro.

COMMENTO

L'imposta di registro in misura proporzionale del 3% prevista dall'art. 8, lett. b), Tariffa, Parte I, d.P.R. n. 131/1986, si applica agli atti dell'autorità giudiziaria *"recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura"*. Il successivo articolo 40 del medesimo decreto disciplina poi il c.d. principio di alternatività Iva/Registro, il quale esclude l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale per la registrazione di atti relativi ad operazioni che risultano già assoggettate ad Iva, dovendosi quindi applicare il tributo di registro in misura fissa.

Il succitato principio non opera, tuttavia, con riferimento ai provvedimenti di condanna al pagamento di una somma derivante da inadempimento contrattuale, anche se relativo a prestazioni soggette ad Iva, in quanto la somma *ivi* liquidata ha mera funzione risarcitoria, non già di corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni.

Sembrerebbe mancare, quindi, il presupposto dell'Iva.

In tal senso si era già espressa anche la Corte di cassazione con la citata sentenza del 14 dicembre 2023, n. 35043, precisando che il presupposto dell'Iva è costituito dalla sussistenza di un nesso diretto tra la prestazione resa e il controvalore ricevuto.

Tale nesso viene meno allorché – come nel caso di specie – il pagamento non sia remunerativo di un'attività economicamente rilevante, ma sia volto esclusivamente al ristoro di un danno o al recupero di un'utilità perduta a seguito dell'inadempimento della controparte contrattuale, con unica funzione di riequilibrio di una situazione di iniquità patrimoniale.

Alla luce di tale orientamento, deve quindi escludersi qualunque ipotesi di doppia tassazione, poiché la somma in questione è estranea al campo di applicazione dell'Iva, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale del 3%.

Arianna Davoglio

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 13345/06; 17633/08; 22592/13; 22228/15; 12013/2020; 15270/21; 2040/22; 21107/22; 35043/23; 10837/24; 17962/25.

Prassi: Circolari e risoluzioni nn. 64/E/04; 73/E/05; Interpelli nn. 588/2022; 223/24.

RIMBORSI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 776/2025, depositata il 05/02/2025 – Pres. Perla, Rel. Blasi.

Rimborsi – Giudizio di ottemperanza di sentenza, di cui si chiede l'esecuzione coattiva, impugnata in appello – Accoglimento del ricorso in appello – Rischio di soccombenza del contribuente nel giudizio di ottemperanza – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

È concreto il rischio di soccombenza, con relativa condanna al pagamento delle spese del giudizio, qualora il contribuente proponga ai sensi dell'art. 68, comma 2, ultimo periodo, del d. lgs. 546/92, un giudizio di ottemperanza per ottenere il rimborso di imposte (nel caso di specie accise sul gasolio per autotrazione) in forza di sentenza di primo grado, non ancora definitiva e impugnata in appello; in tal caso, difatti, l'eventuale accoglimento dell'appello legittimerebbe la condanna alle spese del giudizio a carico del contribuente che ha (legittimamente) proposto il giudizio di ottemperanza (tuttavia) senza prudentemente attendere l'esito dell'appello avente ad oggetto la legittimità, o meno, del diniego al rimborso.

COMMENTO

Con la presente pronuncia viene offerto uno spunto per riflettere su un aspetto delicato del processo tributario: l'effettività della tutela esecutiva nei casi in cui il titolo giudiziale non sia ancora definitivo. Invero, il caso in esame ruota attorno alla proposizione di un ricorso per ottemperanza ex art. 68, co. 2, del d. lgs. 546/92, fondato su una sentenza di primo grado favorevole al contribuente, ma non ancora passata in giudicato. L'azione, come noto, è legittima e ammissibile, stante la formulazione dell'art. 68 che consente la richiesta di esecuzione immediata in presenza di un titolo giurisdizionale anche non definitivo. Tuttavia, il riconoscimento di tale facoltà non è esente da rischi, soprattutto quando sia pendente un giudizio d'appello sul medesimo rapporto.

Nel caso specifico, il ricorso in ottemperanza è stato proposto prima della definizione del gravame, in un momento in cui era noto che l'Agenzia delle Dogane aveva impugnato la sentenza favorevole al contribuente. La successiva riforma della decisione di primo grado ha reso palese l'imprudenza della condotta processuale della società ricorrente. Da qui la condanna alle spese, pur in presenza di una cessazione della materia del contendere.

La Corte, nel motivare la propria decisione, richiama implicitamente il principio per cui la cessazione della materia del contendere non impone automaticamente la compensazione delle spese di lite, ma impone una valutazione concreta della condotta processuale delle parti. In tal senso, il comportamento della società, che ha agito senza attendere l'esito dell'appello, è stato considerato contrario ai criteri di prudenza e diligenza richiesti, giustificando l'imputazione delle spese a suo carico.

A corollario della propria decisione i Giudici regionali richiamano anche la norma di cui all'art. 69, co. 1, del d. lgs. 546/92, dalla quale emerge che il giudice può richiedere la prestazione di "idonea garanzia" a chi intenda anticipare i tempi dell'ottemperanza sulla base di un titolo non definitivo.

La pronuncia ha dunque il merito di richiamare l'attenzione su una particolare dinamica processuale spesso trascurata: l'azione esecutiva anticipata su un titolo non definitivo deve essere attentamente ponderata, specialmente quando l'esito del giudizio pendente può modificare sostanzialmente la portata dell'obbligazione eseguibile.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: d. lgs. 546/92: art. 15; art. 68, co. 2; art. 69, co. 1, art. 70.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 997/2025, depositata il 17/02/2025 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Rimborsi - Giudizio di ottemperanza – Rimborso delle spese di giudizio – Autotutela e spese di giudizio - Responsabilità aggravata – Condanna al pagamento – Natura delle spese di lite - Principio dell'esito globale – Omessa liquidazione delle spese di giudizio disposte dalla Cassazione - Illegittimità della sentenza del Giudice di rinvio.

SINTESI DELLA SENTENZA

La parte soccombente è tenuta a rimborsare le spese di giudizio (onorario difensori, contributo unificato, etc.) anche nel processo tributario (art. 15 d.lgs. n. 546/92), a meno che non si verifichi la soccombenza reciproca, oppure ricorrano gravi ed eccezionali ragioni che il giudice è tenuto a motivare.

Tali *spese di giudizio* devono essere applicate anche in caso di annullamento in *autotutela* di un atto di accertamento ad opera dell'amministrazione finanziaria, per un proprio pregresso errore formale o sostanziale, da cui origini la cessazione della materia del contendere.

In caso di responsabilità aggravata (disciplinata dall'art. 96 c.p.c., reso applicabile al processo tributario dalla modifica dell'art. 15 d.lgs. n. 546/92 operata dal d.lgs. n. 156/2015), oltre alla normale condanna alle spese di lite, il giudice può condannare la parte soccombente anche al risarcimento del maggior danno arrecato alla propria controparte.

Tale *responsabilità aggravata* riguarda i casi in cui una parte utilizzi il processo in modo scorretto o abusivo (c.d. "*lite temeraria*"; ingiustificata richiesta di misure cautelari, etc.)

Viceversa, la condanna al pagamento delle *spese di giudizio* (o di lite) non ha *natura* risarcitoria e nemmeno sanzionatoria, essendo una mera applicazione del *principio di causalità*: "l'onere della spesa grava su chi ha provocato la necessità del processo".

Per il *Principio dell'esito globale* (anche detto dell' "*esito finale*" o "*complessivo*"), inoltre, le spese di lite di tutti i precedenti gradi di giudizio devono essere rimborsate dalla parte risultante soccombente al definitivo esito del contenzioso. Ne discende che, qualora la parte vittoriosa nell'ultimo grado di giudizio sia invece risultata soccombente nei precedenti gradi di giudizio, essa, non solo ha diritto al rimborso delle spese eventualmente corrisposte a controparte, ma anche al rimborso di quelle da essa direttamente sostenute nei diversi gradi di giudizio. Di ciò ne dovrà tener conto il giudice di ultima istanza.

Altrettanto dovrà fare il *giudice di merito* al quale il *giudice di legittimità* abbia rinviato la controversia per l'esatta determinazione delle spese di giudizio (Cass. SS.UU. 08/11/2022 n° 32096).

È perciò da riformare la sentenza del *giudice di rinvio* che non abbia provveduto a liquidare le spese di giudizio, pur riconosciute come dovute dall'ordinanza della Cassazione che aveva operato il rinvio.

COMMENTO

La fattispecie di cui trattasi origina da un accertamento Irpef, anno 2009, eseguito sinteticamente con il c.d. "*redditometro*" che, com'è noto, è uno strumento che è stato sospeso dal MEF nel 2018, a causa della sua inattendibilità, e non più riattivato. Per di più, nell'accertamento in questione, tale strumento è stato applicato erroneamente, in quanto l'acquisto immobiliare, operato dal contribuente e che ha fatto presumere un suo maggior reddito rispetto a quanto dichiarato, è stato valutato alla stregua di un acquisto di piena proprietà, mentre in realtà si trattava soltanto di nuda proprietà.

Nonostante l'incontrovertibilità della questione, ne è disceso un contenzioso che si è protratto per 16 anni (dal 2009 al 2025), attraverso 6 gradi di giudizio (I grado; II grado; Cassazione; C.T. Regionale, per rinvio; Cassazione; C.G.T. di II grado, per rinvio), e che ora può finalmente dirsi concluso, sempreché l'Agenzia delle Entrate non voglia ulteriormente adire la Cassazione e che non si renda necessario un giudizio di ottemperanza per far eseguire il rimborso delle spese di lite disposto dal giudice che ha pronunciato la sentenza in commento.

Al rimborso delle spese di giudizio, pertanto, sarebbe stato il caso di aggiungere anche il rimborso del danno da *responsabilità aggravata*. In ogni caso, grazie alla pervicacia del contribuente ed al buon governo della materia fatto dal Collegio giudicante della sentenza in commento, i basilari principi che sovrintendono al rimborso delle *spese di lite* sono stati autorevolmente riaffermati.

Tali principi possono essere complessivamente così riassunti:

1. Applicabilità generalizzata delle spese in caso di soccombenza

Il giudice è tenuto a condannare la parte soccombente al pagamento delle spese di lite (art. 15, c. 1, d.lgs. n. 546/1992).

2. Eccezionalità della compensazione ed obbligo di sua motivazione

La compensazione delle spese, consistente nell'assenza della condanna al pagamento delle spese per ognuna delle parti in causa, può avvenire solo in presenza di "gravi ed eccezionali ragioni" (d.l. 132/2014 ed art. 92 c.p.c.). Non sono idonee a giustificare detta compensazione mere formule di stile (es. "peculiarità della causa").

3. Applicabilità delle spese anche in caso di *cessazione della materia del contendere*

L'Ufficio che emette, in *autotutela*, un provvedimento favorevole al contribuente, dopo l'avvio del processo, è condannato alle spese (art. 15, c. 2, d.lgs. n. 546/1992), salvo prova che il contribuente abbia originato il processo con il suo comportamento (es. mancata collaborazione in fase amministrativa).

4. Rilevanza esclusiva dell'esito finale

La condanna alle spese di giudizio deve tener conto unicamente dell'esito finale della controversia, non avendo alcuna rilevanza gli esiti dei precedenti gradi di giudizio. Pertanto, è il giudice del conclusivo grado di giudizio che decide anche sulle spese di tutti i precedenti gradi di giudizio (Cass. SS.UU. 08/11/2022 n° 32096; Cass. SS.UU. 2008, n. 20598).

Ne consegue che, quando la Cassazione decide nel merito (art. 384 c.p.c.), essa provvede anche sulle spese dell'intero processo; quando invece rinvia, tale liquidazione delle spese compete al giudice di rinvio.

5. Criteri da adottare nella liquidazione delle spese

Le spese di giudizio comprendono gli *onorari* dei difensori (e degli eventuali consulenti tecnici di parte e d'ufficio) al lordo dei *contributi previdenziali integrativi* (4%) e dell'Iva non detraibile, il *contributo unificato* e le altre *spese vive*. Gli onorari, in particolare, devono essere valorizzati secondo i parametri forensi (dm 55/2014).

6. Irrilevanza (parziale) del patrocinio diretto dell'ente impositore

Gli enti impositori (Agenzia delle Entrate, Comuni, altri enti) hanno diritto alla refusione delle spese di giudizio, anche quando si difendono direttamente, cioè senza l'assistenza dell'Avvocatura dello Stato o di professionisti esterni. Tale principio è stato ultimamente affermato dalla Cassazione, non senza qualche iniziale contraddizione. È di tutta evidenza, comunque, che nella liquidazione di tali spese non dovranno rientrare le spese non riferibili, nemmeno astrattamente, a tali enti (es. *contributi previdenziali integrativi* e *contributi unificati*).

7. Applicabilità, anche al processo tributario, della *condanna aggravata*

Qualora l'Ufficio od il contribuente agiscono o resistono con mala fede o colpa grave (c.d. *lite temeraria*), possono essere condannati, in aggiunta alle spese di giudizio, anche al risarcimento del maggior danno (c.d. *condanna aggravata* ex art. 96 c.p.c.).

8. Applicabilità delle spese di giudizio anche nella Conciliazione giudiziale

Il verbale di conciliazione regola anche la ripartizione delle spese, secondo l'accordo delle parti; in mancanza, il giudice provvede equitativamente (art. 46, c. 3, d.lgs. 546/1992).

Marco Colantonio

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/92 (art. 15); d.lgs. n°156/2015; c.p.c. (art. 96).

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. S.U. 08/11/2022, n° 32096; Cass. civ., ord. 3/05/2023, n. 11481; Cass. civ., Sez. 2, ord. 6/04/2023, n. 9448; Cass. civ., Sez. lav., ord. 27/02/2024, n. 5205. Prassi: Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1412/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Rimborsi - Ires, Irap – Indeducibilità dell'imposta municipale propria dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive - art. 14, co. 1, del d. lgs. 14/03/2011, n. 23, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, co. 715, della l. 27/12/2013, n. 147 - Illegittimità costituzionale – Annualità d'imposta successive al 2012 – Maggiore Ires corrisposta – Diritto al rimborso – Insussistenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non spetta il rimborso della maggior Ires corrisposta per la parziale indeducibilità dal reddito d'impresa (ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011) dell'Imu sugli immobili strumentali, per le annualità successive al 2012. La declaratoria di incostituzionalità dell'art. 14, comma 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte sui redditi d'impresa, sancita dalla Corte costituzionale con sentenza n. 262 del 2020 per violazione del principio di coerenza e quindi di ragionevolezza ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., non è estensibile in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, alle disposizioni che hanno disciplinato la materia successivamente a quella censurata, prevedendo limitazioni, variamente modulate, alla piena deducibilità dell'Imu dall'Ires.

COMMENTO

La pronuncia affronta il tema della applicabilità anche ad annualità successive a quella oggetto di pronuncia (nella specie all'annualità 2017), della declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23/2011, che disciplina la deducibilità, ai fini della determinazione del reddito di impresa, dell'Imu sugli immobili strumentali.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 262 depositata il 4 dicembre 2020, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del citato art. 14, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte sui redditi d'impresa.

La Corte ha ritenuto la disposizione censurata, nella formulazione vigente *ratione temporis*, contrastante con gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della coerenza e della ragionevolezza.

A giudizio della Consulta, l'Imu sugli immobili strumentali è un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto. La deducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'Ires assume perciò natura strutturale, avendo il legislatore espressamente individuato il presupposto dell'Ires nel possesso di un «reddito complessivo netto» (art. 75, comma 1, TUIR).

Nondimeno, come chiarito dal Collegio con la sentenza in commento, la stessa Corte costituzionale si è interrogata circa la possibilità di estendere d'ufficio in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), i principi accolti nella suddetta pronuncia di illegittimità costituzionale anche alle disposizioni successive a quella censurata e che negli

anni hanno previsto una parziale deducibilità dell'Imu sugli immobili strumentali con riguardo ai redditi di impresa, senza tuttavia disporre l'integrale deducibilità.

A tale interrogativo, tuttavia, la Consulta ha fornito una soluzione negativa in quanto, nel percorso normativo che ha interessato la norma in esame il legislatore si è gradualmente corretto – prendendo atto via, via, di esigenze di

equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) – fino a giungere alla virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022 (secondo quanto oggi previsto dall'art. 1, comma 773, della legge n. 160 del 2019).

Pertanto, deve ritenersi che, con riferimento all'annualità 2017 oggetto di causa, non spetti il rimborso della maggior IRES corrisposta per la parziale indeducibilità dal reddito d'impresa dell'IMU sugli immobili strumentali, non essendo la citata pronuncia di illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 applicabile ad annualità successive al 2012.

Il Collegio ribadisce inoltre che gli effetti della sentenza della Consulta non si estendono all'IRAP, per come espressamente dichiarato dalla stessa Corte costituzionale laddove afferma che non è, invece, stato oggetto di censura, da parte del giudice *a quo*, la previsione dell'indeducibilità dell'Imu dall'Irap.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: art. 14, comma 1, del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale: sent. n. 262 del 4 dicembre 2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 3069/2025, depositata il 14/05/2025 – Pres. Terrinoni, Rel. Chiné.

Rimborsi - Ires indebitamente versata - Decorrenza degli interessi Applicazione dell'art. 44 d.P.R. 602/1973.

SINTESI DELLA SENTENZA:

Gli interessi sulla maggior Ires indebitamente versata decorrono dalla data dell'effettivo versamento della maggior imposta ex art 44 del d.P.R. n. 602 del 1973 e non dalla data della sentenza della Corte di Cassazione che ha accertato l'errore nella deduzione integrale di una minusvalenza su partecipazione nell'esercizio della sua imputazione in bilancio in quanto la deduzione doveva avvenire in quinti a partire dall'esercizio dell'iscrizione della stessa e nei 4 esercizi successivi. La sentenza che definisce il contenzioso ha natura meramente dichiarativa dell'esistenza delle obbligazioni reciproche e non costitutiva delle stesse, essendo l'avvenuto versamento di un'imposta diretta non dovuta il fatto costitutivo del rimborso. Al rimborso si applica l'art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973 e non l'art. 44-bis, non trattandosi di rimborso operato con procedura automatizzata.

COMMENTO

La sentenza in commento affronta la questione della decorrenza degli interessi sui rimborsi di imposte dirette indebitamente versate quando il diritto al rimborso emerga a seguito di decisione giurisdizionale. La Corte di Giustizia Tributaria del Lazio conferma l'orientamento consolidato secondo cui gli interessi decorrono dalla data del versamento indebito e non dalla data della sentenza che accerta l'errore di imputazione di un costo per motivi di competenza, avendo quest'ultima natura meramente dichiarativa.

La Corte di Giustizia di II grado del Lazio, denuncia l'errore in cui è incorso l'Ufficio in base al quale vi sarebbero decorrenze diverse tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente a fronte del medesimo fatto generatore delle reciproche obbligazioni (di rimborso per l'amministrazione e di pagamento delle maggior imposte per il contribuente).

Conseguentemente, la Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio respinge il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, che erroneamente aveva fatto riferimento all'art 1282 del cc. ed

all'art. 44-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, che è tipico quest'ultimo, dei rimborsi per procedure automatizzate.

Tali conclusioni esprimono l'orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte (cfr. Cass. n. 11189 del 2023; Id. n. 30402 del 2023; Id. n. 34896 del 2023) dal momento che è principio consolidato che la disciplina dei rimborsi delle maggior imposte dirette versate sia speciale e derogatoria di quella civilistica, quest'ultima erroneamente richiamata da parte appellante.

La decisione si inserisce nel solco della giurisprudenza di legittimità che riconosce la natura compensativa degli interessi ex art. 44 d.P.R. 602/1973.

A partire dal 1° gennaio 2026 entrerà in vigore il nuovo Testo Unico in materia di riscossione, il dlgs n. 33 del 2025. In tale contesto, l'articolo 44 del d.P.R. 602/1973, che disciplina gli interessi per il ritardato rimborso di imposte pagate, viene trasposto integralmente nell'articolo 83 del nuovo decreto legislativo.

La disciplina resta sostanzialmente invariata, confermando il diritto del contribuente agli interessi dalla data del versamento indebito, ma la collocazione normativa cambia, con l'obiettivo di razionalizzare e semplificare la materia.

Si segnala, tuttavia, che l'effettiva operatività delle nuove disposizioni sarà subordinata all'emanazione dei decreti attuativi previsti dal Legislatore, dai quali si attendono chiarimenti sulle modalità applicative e sugli eventuali aggiornamenti procedurali.

Lucia Pagliari

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 17 – Sentenza n. 3415/2025, depositata il 29/05/2025 – Pres. Sessa, Rel. Fantini

Rimborsi - Rimborso di imposte versate in eccesso – Applicabilità dell'art. 44 del d.P.R. 602/1973 – Criteri per la quantificazione degli interessi dovuti.

SINTESI DELLA SENTENZA

In ipotesi di rimborso di imposte non dovute, la disciplina tributaria di cui all'art. 44 del d.P.R. 602/1973 prevale sulle regole civilistiche in materia di interessi. Di conseguenza, gli interessi sono dovuti a partire dalla data di versamento delle imposte indebitamente percepite dall'Erario, fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento e maturano, secondo il tasso legale *pro tempore* vigente, a ogni semestre compiuto, escluso il primo.

COMMENTO

Nella sentenza in esame la Corte affronta il tema della determinazione degli interessi dovuti ai contribuenti in caso di rimborso di imposte non dovute (nello specifico della maggior Ires versata in eccesso per gli anni 2004-2007). In particolare, i Giudici – a seguito del rinvio disposto dalla Corte di Cassazione – nel riconoscere la spettanza di maggiori interessi sul credito, interamente rimborsato in linea capitale dall'Amministrazione finanziaria, si soffermano su due aspetti.

Il primo riguarda la disciplina applicabile al caso di specie ribadendo innanzitutto che l'unico parametro normativo applicabile in ipotesi di rimborso di imposte non dovute è l'art. 44 del d.P.R. 602/1973, il quale, avendo carattere speciale, prevale sulla disciplina civilistica in materia di interessi (cfr. sul punto Cass. sent. n. 29237/2021).

Il secondo profilo trattato nella sentenza in commento concerne le modalità di calcolo degli interessi in questione e, in particolare, il *dies a quo* della loro decorrenza.

Sul punto la Corte laziale (e prima ancora la Suprema Corte di Cassazione nella sentenza di rinvio) aderisce *in toto* a quella giurisprudenza di legittimità che ha da tempo ammesso il riconoscimento a favore del contribuente degli interessi sulle somme oggetto di rimborso a decorrere dalla data di versamento delle somme invero non dovute. Ciò in considerazione del disposto normativo - per essere il comma 1 dello stesso art. 44 ad individuare la "data del

versamento” quale riferimento temporale, certo ed univoco, ai fini della decorrenza degli accessori - nonché della natura compensativa (e non moratoria) degli interessi in questione (sul punto, in materia di imposte dirette cfr. Cass. n. 9696/2025, n. 7819/2025, n. 30402/2023, n. 34896/2023, n. 11189/2023, n. 27711/2022, n. 31820/2021, n. 29879/2017, n. 9852/2016, n. 31820/2012 e n. 22217/2008).

Del resto, come chiarito dalla citata giurisprudenza di legittimità *“in tema di rimborso delle imposte sul reddito, gli interessi di cui all’art. 44 d.P.R. n. 602 del 1973 non presuppongono la mora dell’Amministrazione, ma hanno la funzione di reintegrare la diminuzione patrimoniale subita dal contribuente che non ha goduto della somma di denaro che ha versato al Fisco e che deve essergli restituita”* (cfr. Cass. 17/04/2019, n. 10705). Laddove proprio la natura compensativa degli interessi sui rimborsi d’imposta e la funzione di riequilibrio patrimoniale del rimborso in analisi, secondo la giurisprudenza di legittimità, verrebbero parzialmente frustrate se la decorrenza degli interessi venisse posticipata a un momento successivo a quello del versamento risultato indebito. Vengono così superate le interpretazioni più restrittive dell’Agenzia delle Entrate, volte a differire la decorrenza degli interessi a momenti successivi (come la data della richiesta di rimborso o un eventuale atto di accertamento dell’indebito versamento).

Una volta chiarito il termine di decorrenza, va poi rammentato che gli interessi in questione maturano (non giornalmente, ma) al compimento di ogni singolo semestre, escluso il primo, fino alla data dell’ordinativo del pagamento al tasso legale vigente al momento della scadenza di ciascun semestre (cfr. Cass. n. 25684/2016). Esiste dunque un’evidente asimmetria tra la decorrenza degli interessi dovuti dal contribuente (*“a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento”*), ai sensi dell’art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973 sulle maggiori imposte accertate e quella degli interessi allo stesso spettanti (a norma dell’art. 44 citato, con esclusione del primo semestre successivo alla data del versamento) sul rimborso dell’imposta versata e non dovuta. Disparità che è stata però ritenuta legittima dalla Corte Cost. (con sentenza n. 157 del 1996), in considerazione della speciale natura del credito e giustificata dalle esigenze connesse alle operazioni di liquidazione dell’imposta e di formazione dei ruoli.

Paolo Puri

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973 art. 44.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di cassazione sent. nn. 22217/2008, 31820/2012, 9852/2016, 25684/2016, 29879/2017, 29237/2021, 31820/2021, 27711/2022, 11189/2023, 34896/2023, n. 30402/2023, n. 7819/2025 e n. 9696/2025. Corte Costituzionale, sent. n. 157 del 1996.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6273/2025, depositata il 20/10/2025 – Pres. Salzano, Rel. Chinè.

Rimborsi - Istanza Imu e Tasi – Annullamento in autotutela versamento in eccesso per errore nel calcolo dell’imposta – Diniego del Comune per presunta prescrizione – Erroneità – Accoglimento in 2° Grado.

SINTESI DELLA SENTENZA

È da considerarsi tempestiva l’istanza presentata dal contribuente per richiedere il rimborso dell’Imu e della Tasi versate in eccesso a seguito del calcolo errato effettuato dal Comune, laddove quest’ultimo abbia riconosciuto la non debenza dell’imposta in eccesso, annullando in autotutela gli avvisi di accertamento con l’effetto di interrompere la prescrizione quinquennale.

COMMENTO

La sentenza in esame riguarda il caso di un contribuente che ha presentato istanza per ottenere il rimborso degli importi versati in eccesso a titolo di Imu e Tasi per l’anno 2017 (con riferimento ad un terreno in parte edificabile ed in parte costituito da un’area boschiva) a

seguito del riconoscimento, da parte del Comune di Fiumicino, dell'erroneità degli avvisi di accertamento emessi (con cui l'imposta è stata calcolata considerando l'intera superficie del terreno e non soltanto la parte edificabile) e il conseguente annullamento in autotutela degli stessi. Il ricorso introduttivo con cui il contribuente ha impugnato il diniego espresso emesso dal Comune con riferimento all'istanza di rimborso presentata in data 15 marzo 2023 veniva rigettato dai giudici di prime cure, i quali hanno ritenuto che la prescrizione del diritto al rimborso (di cui all'art. 1, comma 164, della legge n. 296/2006) si fosse perfezionata. Pertanto, il contribuente ha presentato appello avverso tale decisione, lamentando sia il mancato perfezionamento della prescrizione, posto il contestuale riconoscimento della non debenza dell'imposta (per la parte versata in eccesso) da parte del Comune di Fiumicino con gli atti di annullamento in autotutela, sia la fondatezza della pretesa di rimborso, tenuto conto dell'errato calcolo delle imposte versate.

Diversamente dai giudici di prime cure, i giudici di secondo grado hanno riconosciuto la fondatezza dell'appello del contribuente, innanzitutto, sotto il profilo dell'art. 2944 c.c., ai sensi del quale *“la prescrizione è interrotta dal riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere”* e, quindi, del mancato perfezionamento del termine prescrizionale, statuendo che *“la prescrizione è stata interrotta dal momento della notifica dei provvedimenti comunali di autotutela e che l'istanza di rimborso, presentata dal contribuente in data 15 marzo 2023, non può che essere considerata tempestiva”*. A tal proposito, è opportuno ricordare che il termine prescrizione previsto per l'Imu (ai sensi dell'art. 1, comma 164, della legge 296/2006 e confermato dall'art. 2948 c.c. in materia di tributi locali) è di cinque anni.

Inoltre, con riferimento alla spettanza del rimborso, i giudici di seconde cure hanno evidenziato che la questione controversa concerneva la tipologia di superficie (se solo edificabile o anche boschiva) da assoggettare a imposta mentre il diniego del Comune si basava sull'art. 7 del Regolamento Imu, finalizzato a disciplinare l'erronea dichiarazione del *“valore dell'area fabbricabile”* e, quindi, non applicabile alla fattispecie in esame.

A tal proposito, i giudici di secondo grado hanno ribadito l'inapplicabilità della norma in questione, *“anche tenuto conto del suo tenore letterale che ne impone la stretta interpretazione, trattandosi di norma che limita diritti e facoltà del contribuente”*.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art. 2944 c.c., art. 2948 c.c., art. 1, comma 164, della Legge n. 296/2006

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 6281/2025, depositata il 20/10/2025 – Pres. e Rel. Solaini.

Rimborsi - Diniego di rimborso – Presupposto assoggettamento Irap – Attività professionale svolta esclusivamente all'interno di una struttura organizzata da terzi.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non può essere assoggettato ad Irap il lavoratore autonomo che svolge la propria attività all'interno di una struttura organizzata da terzi, senza dipendenti, collaboratori stabili né beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, poiché manca il requisito dell'autonoma organizzazione.

COMMENTO

La sentenza in esame riguarda il caso di un commercialista e revisore contabile che ha impugnato (con ricorso introduttivo) un diniego di rimborso Irap anni 2012-2016, serbato dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione in quanto sosteneva di aver operato senza autonoma organizzazione, poiché privo di dipendenti, collaboratori e beni strumentali rilevanti,

svolgendo attività esclusivamente per una società di cui era socio e in virtù di un contratto di consulenza.

Dopo il rigetto in primo e secondo grado, la Cassazione ha annullato la decisione, statuendo che *“con riguardo al caso del lavoratore autonomo che presti la sua attività a favore di un terzo già dotato di una propria struttura organizzativa, ai fini della realizzazione del presupposto Irap, non basta il semplice utilizzo della detta struttura, ma è altresì necessario che questa sia “autonoma”, cioè, faccia capo al lavoratore medesimo, tanto sotto il profilo operativo, quanto sotto quello gestionale: in numerosi precedenti, si è affermato che l’esercizio di attività nell’ambito della struttura organizzativa costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente), non integra il presupposto impositivo, di cui all’art. 2 del d.lgs. n. 446/97”*. Infatti, secondo la Suprema Corte dal momento che non era il contribuente a sostenere i costi per i collaboratori e dipendenti, non si vede come avrebbe potuto assumere decisioni sulla gestione del personale, al di là delle specifiche direttive che venivano da lui impartite per il singolo incarico.

La sentenza veniva riassunta dinanzi la Corte di giustizia di secondo grado e in sede di rinvio, la Corte ha accolto l'appello del contribuente, riconoscendo l'insussistenza del presupposto impositivo e condannando l'Agenzia delle Entrate alle spese.

Secondo i giudici di seconde cure ai fini dell'assoggettamento ad Irap del lavoratore autonomo, il presupposto dell'autonoma organizzazione sussiste solo quando il contribuente è responsabile della struttura organizzativa, impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile o si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui oltre mansioni meramente esecutive. Non integra tale presupposto l'attività professionale svolta esclusivamente all'interno di una struttura organizzata da terzi, anche se il professionista ne sia socio, in assenza di dipendenti, collaboratori stabili o costi per beni strumentali rilevanti.

Infine, nel caso di specie *“non assumono rilievo autonomo, secondo la giurisprudenza di legittimità, l’elevato ammontare dei compensi e delle spese ed il loro rapporto percentuale rispetto agli utili complessivi”*.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art. 2 d.lgs. n. 446/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. Un., n. 9451/2016, Cass. nn. 11238/2023, 11140/2021, 3882/2024, 22266/2023, 11924/2023 e 16290/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6813/2025, depositata il 06/11/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Laudati.

Rimborsi - Crediti di imposta Irpeg – Onere della prova del diritto al rimborso – CTU disposta dal giudice di merito – Mancata/insufficiente contestazione/contraddizione degli esiti della CTU dalle parti – Rigetto appello principale e incidentale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza in commento affronta la tematica dell'impiego della consulenza tecnica disposta dal giudice tributario nel contesto di un giudizio di rimborso delle maggiori imposte radicate dal contribuente a fronte della necessità di acquisire elementi conoscitivi idonei a determinare sia l'*an* sia il *quantum* della pretesa restitutoria.

COMMENTO

Nei giudizi di rimborso il contribuente è attore anche in senso sostanziale e su di lui grava l'onere di allegare e provare i fatti costitutivi della pretesa restitutoria. Nel contenzioso in oggetto si è discusso se, ai fini dell'onere della prova, fosse sufficiente la mera indicazione del credito in dichiarazione dei redditi, non contestata né sottoposta a controllo

automatizzato, oppure se fosse necessaria una prova specifica dei fatti giustificativi del rimborso.

La questione è stata decisa in modo non uniforme nei vari giudizi, ma nell'unico procedimento giunto in Cassazione relativo all'anno d'imposta 1990, con ordinanza n. 29290 del 2023, il Supremo Collegio ha ribadito che è facoltà del giudice di merito, nell'esercizio del proprio potere discrezionale, individuare e valutare le fonti di prova, scegliendo quelle ritenute più idonee a dimostrare i fatti costitutivi della domanda.

Nel procedimento in esame, il giudice di primo grado ha disposto una consulenza tecnica d'ufficio per accertare sia l'"an" sia il "quantum" del rimborso. Il Collegio ha ritenuto di non potersi discostare dalle valutazioni del giudice di primo grado, in assenza di nuove prospettazioni probatorie, giudicandole sorrette da ampia motivazione. Ha inoltre aderito al citato indirizzo della Corte di Cassazione, ritenendo che, nel caso concreto, l'onere della prova fosse stato sorretto dalla perizia di ufficio, non efficacemente contraddetta dalle parti.

Angela Dulcetti

Riferimenti normativi: art. 7, comma 2, d.lgs. n. 546/1992; art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 29290/2023.

RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 631/2025, depositata il 30/01/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Riscossione e misure cautelari – Soggetto contribuente – Dichiarazione fiscale – Presentazione CAAF – Soggetto professionista RAF – Visto conformità infedele – Rileva – Sanzione irrogata – Imposta evasa + accessori – Rileva – Ente impositore legittimato – Direzione Regionale Entrate – Facoltà deroga – Esclusione – Direzione Provinciale Entrate – Domicilio fiscale contribuente – Non rileva – Soggetto professionista – Direzione Provinciale Entrate – Domicilio fiscale professionista – Mancata considerazione – Illegittimità ruolo esecutivo – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di dichiarazione fiscale presentata, per conto del contribuente, dal CAF (Centro di Assistenza Fiscale) sulla quale risulta apposto dal professionista incaricato in qualità di RAF (Responsabile Assistenza Fiscale) un visto di conformità infedele, l'ente impositore legittimato all'irrogazione della sanzione al professionista (consistente, oltre a sanzioni ed interessi di mora, nel valore complessivo dell'imposta evasa dal contribuente), è unicamente, senza alcuna possibilità di deroga, la Direzione Regionale delle Entrate nel cui distretto insiste il domicilio fiscale del predetto professionista.

E' conseguentemente nullo il ruolo notificato al professionista recante la sanzione irrogata a seguito dell'apposizione del visto di conformità infedele, che è reso esecutivo dalla Direzione Provinciale delle Entrate nel cui distretto insiste il domicilio fiscale del contribuente.

COMMENTO

In base alla circolare n. 12 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Servizi Fiscali del 24 maggio 2019, viene precisato l'ambito applicativo delle disposizioni recate dall'articolo 7-bis del d.l. n. 4 del 2019, che ha modificato la disciplina del visto di conformità infedele già individuata dall'art. 39, comma 1, lettera a) del d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

La novella stabilisce che, per i contribuenti che si rivolgono ai Centri di Assistenza Fiscale (CAF) il professionista abilitato quale Responsabile dell'Assistenza Fiscale (RAF) e in solido lo stesso CAF, già tenuti al pagamento di un importo corrispondente alla somma dell'imposta, degli interessi e della sanzione richiesta al contribuente in base all'art. 36-ter del d.P.R. 600/1973, in caso di visto di conformità infedele su una dichiarazione modello 730 sono ora tenuti al pagamento di un importo pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, a condizione che il visto infedele non sia stato causato dalla condotta dolosa e/o gravemente colposa del contribuente.

La legge di conversione n. 26 del 2019 riguardante il d.l. n. 4 del 2019 è stata pubblicata in G.U. n. 75 del 29 marzo 2019 ed è entrata in vigore il 30 marzo 2019 e analogamente, anche le disposizioni recate dall'articolo 7-bis di cui sopra sono entrate in vigore il 30 marzo 2019 e la stessa circolare n. 12 del 24 maggio 2019, conferma che le nuove misure destinate a punire gli errori commessi dai CAF e dai professionisti (RAF) si applicano all'assistenza fiscale prestata successivamente alla sua entrata in vigore e pertanto, dall'assistenza fiscale prestata nel 2019.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 39, comma 2, d. lgs. 241/1997; art. 7-bis, d.l. 4/2019.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sentenza n. 11790/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 1361/2025, depositata il 03/03/2025 – Pres. Liotta – Rel. Frattarolo.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento - Recupero crediti d'imposta – Iscrizione in ruoli straordinari – Art. 15 d.P.R. n. 602/1973 – Assenza di motivazione – Illegittimità dell'atto impugnato – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione in commento tratta l'iscrizione nel ruolo straordinario ai sensi dell'art. 15 bis d.P.R. n. 602/73, avente ad oggetto la richiesta di un rilevante importo per recupero crediti di imposta per diverse annualità.

Trattasi di procedura che riveste carattere particolare, in quanto la riscossione si fonda su un accertamento non definitivo, che postula, ex art. 11, co. 3, d.P.R. n. 602/73, la sussistenza di un "fondato pericolo per la riscossione", dovendo pertanto indicarsi in cartella di pagamento le ragioni del *periculum in mora*, tali da giustificare la riscossione integrale del credito tributario (comprensivo di sanzioni) pur non essendo ancora definitivo, e dunque passibile di annullamento.

COMMENTO

Gli atti di imposta erano finalizzati al recupero di somme utilizzate dalla società contribuente, esercente attività di commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale per il credito di imposta per Ricerca e Sviluppo, il cui obiettivo è quello di sostenere la competitività delle imprese stimolando gli investimenti in *Ricerca, Sviluppo e Innovazione*. L'art. 15 del d.P.R. n. 602/1973, recante norme su "Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi", prevede che le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

Tale procedura riveste natura carattere eccezionale, essendo la riscossione basata su un accertamento non definitivo, e che pertanto postula, ex art. 11, co. 3 d.P.R. n. 602/73, la sussistenza di un "fondato pericolo per la riscossione", dovendo pertanto indicarsi in cartella i presupposti giuridici e le ragioni di fatto per cui l'Amministrazione finanziaria ha fondato l'esistenza di un pericolo per la riscossione.

Diversamente della cartella emessa su ruoli ordinari, che non richiede una particolare motivazione, la cartella emessa su ruolo straordinario deve necessariamente indicare le ragioni della sua emissione, anche in forma sintetica e con motivazione *per relationem*,

La Corte ha ritenuto che la mancata esplicazione in motivazione delle cause che fanno presumere l'esistenza di un fondato pericolo per la riscossione determina la nullità della cartella di pagamento emessa in seguito alla formazione di un ruolo straordinario.

La necessaria indicazione nella motivazione della cartella dei motivi che causerebbero un fondato pericolo per la riscossione si giustifica sia per la considerazione che solo con la notifica di tale atto da parte della Riscossione il contribuente viene a conoscenza per la prima volta dell'iscrizione nel ruolo straordinario, sia in quanto se il contribuente, non conoscesse i presupposti della sua emissione, dovrebbe impugnare l'atto senza conoscere le ragioni che hanno legittimato l'Amministrazione Finanziaria alla formazione del ruolo straordinario. La cartella deve essere motivata, sia pure succintamente, con specifico riferimento al fondato pericolo che ha giustificato la formazione del ruolo straordinario ex d.P.R. n. 602 /1973, art. 11, co. 3, al fine di consentire il controllo giudiziale sul legittimo esercizio del potere e il diritto di difesa del contribuente.

Risultando l'atto impugnato privo della necessaria motivazione, confermando la sentenza di primo grado, la Corte ha accolto il ricorso del contribuente e condannato l'ufficio alla refusione delle spese di lite per mancanza della soccombenza reciproca.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 11 e art. 15 d.P.R. n. 602/1972.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 1236/2023; Cass. n. 22306/2021; Cass. n. 39810/2021; Cass. n. 77795/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza 1550/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Tocci.

Riscossione e misure cautelari – Prescrizione – Imposta di registro – Termine ordinario decennale.

SINTESI DELLA SENTENZA

Si conferma il principio per cui la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione a cartella di pagamento, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito sotteso, senza determinare anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ., trovando detta disposizione applicazione solo nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale definitivo (Cass. SU 17 novembre 2016 , n. 23397). Detto principio trova applicazione con riguardo a tutti gli atti di riscossione, comunque denominati ed ai crediti relativi ad entrate tributarie ed extratributarie, dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri enti locali, nonché delle sanzioni per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via.

Ne consegue che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (Cass. SU 17 novembre 2016 , n. 23397).

In applicazione di tali regole la C.G.T. di II grado del Lazio ha ribadito che, in tema di prescrizione, deve farsi riferimento alla disciplina sostanziale propria di ciascun tributo, trovando applicazione, ove non disposto diversamente dalla legge, il termine ordinario decennale di cui all'art. 2946 cod. civ..

Ha quindi affermato che tale disposizione si applica anche alla prescrizione in tema di riscossione dell'imposta di registro.

COMMENTO

La vicenda trae origine dall'impugnazione di una intimazione di pagamento notificata nel 2016, per cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo dell'imposta di registro anno 2003. Il contribuente ha impugnato l'atto eccependo l'insussistenza di atti interruttivi validamente notificati, per cui il preteso credito sarebbe prescritto.

La C.G.T. di II grado del Lazio ha accertato che l'imposta è relativa all'anno 2003, ma la cartella esattoriale, da cui prende origine l'intimazione di pagamento oggetto del giudizio, è stata notificata, secondo l'estratto di ruolo dell'Ufficio, in data 07.03.2016; circostanza questa non contestata dall'appellante, per cui l'omessa impugnazione della cartella comporta la mancata contestazione, e perciò il riconoscimento, della regolarità formale della sequenza procedimentale conducente alla cartella (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9995 del 12/04/2024, Rv. 670923 - 01).

Ne consegue che, non essendo previsto in materia di imposta di registro a livello sostanziale un termine più breve, i Giudici di merito, ai fini del computo della prescrizione, hanno applicato il principio di diritto espresso dalla Cass. SS. UU. 17 novembre 2016, n. 23397, applicando il termine decennale di cui all'art. 2946 cod. civ. e rigettato l'appello del contribuente.

Ciò premesso si condivide la decisione della C.G.T. di II grado del Lazio.

Come detto la legge non prescrive un termine di prescrizione breve per l'imposta di registro ed anzi l'art. 78 dPR 131/1986 espressamente dispone, in tema di prescrizione del diritto all'imposta di registro, che il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni.

La disposizione regola l'attività di riscossione del credito erariale; in merito è stato osservato che in tema di imposta di registro, una volta divenuto definitivo l'avviso di

liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della Riscossione del credito tributario opera unicamente il termine decennale di prescrizione di cui all'art. 78 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 26/07/2024, n. 20906).

Rileva, dunque, come giustamente osservato dalla C.G.T. di II grado del Lazio la sequenza procedimentale, che ha condotto alla formazione del ruolo e, dunque, alla cartella, in quanto l'azione dell'Amministrazione Finanziaria per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta di registro è soggetta a rigorosi termini di decadenza disciplinati dall'art. 76 dPR 131/1986: cinque anni per l'imposta degli atti soggetti a termine fisso e per gli eventi successivi; due anni per l'accertamento della maggiore imposta in seguito a rettifica del valore degli immobili e delle aziende; tre anni per il recupero dell'imposta principale, complementare, suppletiva (art. 42 dPR 131/1986) e per le diverse fattispecie prescritte all'art. 76 dPR 131/1986.

Con la conseguenza che, una volta esperita l'azione per il recupero del preteso credito da parte dell'Erario, l'imposta definitivamente accertata si prescrive nel termine di dieci anni ex art. 78 dPR 131/1986.

Così in tema di imposta di registro, una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della riscossione del credito opera unicamente il termine decennale di prescrizione previsto dall'art. 78 del T.U.R., non trovando applicazione il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76, concernente l'esercizio del potere impositivo (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 06/06/2024, n. 15877).

Nel caso in esame, come rilevato dai Giudici del merito, il contribuente non ha contestato la regolarità formale della sequenza procedimentale (registrazione dell'atto, emissione e notifica dell'avviso di liquidazione) che ha condotto alla cartella, sottesa all'intimazione impugnata, né ha contestato la notifica della cartella stessa, con ciò comportando l'irretrattabilità del credito dell'Amministrazione Finanziaria e, dunque, l'applicazione del termine decennale ai fini della prescrizione della riscossione dell'imposta.

Donatella Di Gregorio

Riferimenti normativi: artt. 2946, 2953 c.c., artt. 42, 76, 78 d.P.R. 131/1986.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SU 17 novembre 2016, n. 23397, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9995 del 12/04/2024, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 26/07/2024, n. 20906, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 06/06/2024, n. 15877, Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 12/02/2024, n. 3827.

Prassi: Min. Finanze Circolare 10/06/1986 n. 37/220391 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante approvazione del testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - Istruzioni agli Uffici - d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; Min. Finanze Circ. 25/05/1996 n. 137/E alla legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 135, concernente rettifica e liquidazione in unico atto per l'imposta complementare di registro di maggior valore - Modifiche al regime di riscossione in pendenza di giudizio. d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68 - d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 56.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 1555/2025, depositata il 10/03/2025 – Pres. Maio, Rel. Maio.

Riscossione e misure cautelari - Intimazione di pagamento –Prodromica cartella di pagamento – Omessa notifica intervenuta decadenza dal potere accertativo – Mancanza di atti interruttivi della prescrizione - Decadenza dal potere accertativo – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

È fondata la preliminare eccezione di prescrizione dell'imposta in assenza di atti interruttivi validamente notificati tra la cartella di pagamento e la successiva intimazione di pagamento, a nulla rilevando il tentativo di notifica dell'intimazione di pagamento prima che siano decorsi dieci anni dalla notifica della cartella ovvero la notifica dell'intimazione di pagamento non perfezionatasi, in quanto effettuata non in conformità agli adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.c. (in assenza dell'invio della

seconda raccomandata) e in mancanza dell'espletamento della verifica anagrafica (effettuata a mani di una minore).

COMMENTO

La sentenza in esame riguarda il caso di un contribuente che ha ricevuto un'intimazione per il pagamento ai fini Irpef senza aver prima ricevuto la prodromica cartella di pagamento. Diversamente dai giudici di primo grado (che si sono pronunciati nel merito, considerando corretta la notifica sia della cartella di pagamento sia delle successive intimazioni di pagamento), i giudici d'appello si sono pronunciati sulla preliminare eccezione di prescrizione del credito richiesto dall'Amministrazione Finanziaria, riconoscendone la fondatezza, in quanto *“oltre dieci anni sono intercorsi tra la notifica della cartella di pagamento prodromica, avvenuta in data 29.3.2005, e la notifica dell'intimazione di pagamento in questa sede impugnata, avvenuta in data 8.2.2022. Non sono stati, infatti, notificati validamente atti interruttivi della prescrizione nel periodo indicato”*. Infatti, nel caso di specie, la notifica delle successive intimazioni di pagamento, che avrebbero dovuto interrompere la decorrenza della prescrizione, non è stata ritenuta valida dai giudici di secondo grado in quanto la prima è stata solo tentata e la seconda è stata effettuata tardivamente e nelle mani di un minore.

Questa pronuncia ribadisce quanto già recentemente statuito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 11676/2024 (e ribadito ancora più recentemente dalla sentenza n. 6916/2025) sul tema della prescrizione decennale dei crediti erariali, secondo la quale *“«Il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto all'art. 2948, n. 4, c.c. «per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi», bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi» (cfr. Cass. 15 aprile 2019, n. 10549; 14 maggio 2018, n. 11624; 9 agosto 2016, n. 16713). Da queste pronunce di diritto si ricava la conclusione che i crediti di imposta sono soggetti alla prescrizione ordinaria decennale, ex art. 2946 cod. civ., a meno che la legge disponga diversamente (come, ad esempio, l'art. 3, comma 9, legge n. 335 del 1995, per i contributi previdenziali)”*.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c., art. 140 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 16713/2016; 11624/2018; 10549/2019; 11676/2024; 6916/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 2081/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Lepore, Rel. Di Maio.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo PEC non risultante dai pubblici registri (IPA, REGINDE, INIPEC) – Nullità – Inesistenza – Sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. – cartella di pagamento priva di firma digitale.

SINTESI DELLA SENTENZA

È valida, perché affetta al più da nullità sanabile e non da inesistenza, la notifica della cartella di pagamento eseguita a mezzo PEC dall'Agente della riscossione mediante un indirizzo non risultante dai pubblici registri, qualora dall'indirizzo utilizzato sia comunque chiaramente evincibile il mittente e il contribuente abbia potuto esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, avendo tempestivamente impugnato l'atto.

La violazione dell'art. 3-bis l. n. 53/1994 e dell'art. 16-ter d.l. n. 179/2012 non determina inesistenza della notificazione, ma mera nullità sanabile ex art. 156 c.p.c., in difetto di concreta lesione difensiva.

È altresì valido l'atto notificato via PEC in formato "pdf", al pari di quello cartaceo, privo di firma digitale, non essendo richiesta, ai fini della sua validità, la sottoscrizione in formato CADES o PAdES, purché sia certa la riferibilità dell'atto all'amministrazione emittente.

COMMENTO

La pronuncia si inserisce nel dibattito giurisprudenziale concernente la validità della notificazione a mezzo PEC effettuata dall'Agente della riscossione mediante un indirizzo non risultante dai pubblici registri di cui all'art. 16-ter d.l. n. 179/2012.

Il Collegio aderisce all'orientamento sostanzialistico, consolidatosi a seguito dell'intervento delle Sezioni Unite (Cass., SS.UU., n. 15979/2022), secondo cui la violazione delle regole formali in tema di utilizzo degli indirizzi PEC non determina l'inesistenza della notificazione, ma una mera nullità, sanabile ove l'atto abbia raggiunto il proprio scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. La nullità processuale, infatti, è informata al principio di strumentalità delle forme: ciò che rileva non è l'astratta irregolarità del procedimento notificatorio, bensì la concreta lesione del diritto di difesa.

Nel caso di specie, la contribuente aveva tempestivamente impugnato la cartella, dimostrando l'effettiva conoscenza dell'atto e l'assenza di pregiudizio difensivo. In tale prospettiva, la Corte valorizza il principio di buona fede e correttezza nei rapporti tra amministrazione e contribuente, escludendo che un'irregolarità formale, in assenza di concreta lesione, possa tradursi in una radicale invalidità dell'atto.

La sentenza affronta, inoltre, il tema della validità della cartella notificata in formato "pdf" non sottoscritto digitalmente, richiamando l'equipollenza tra firme CADES e PAdES (Cass., SS.UU., n. 10266/2018) e ribadendo che la mancata sottoscrizione del funzionario competente non comporta l'invalidità della cartella di pagamento, essendo sufficiente la certa riferibilità all'ente impositore (Cass. n. 6417/2019).

La decisione conferma dunque l'orientamento volto a privilegiare un approccio sostanziale alle invalidità processuali, in linea con l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, limitando le ipotesi di inesistenza ai soli casi di radicale difetto degli elementi essenziali dell'atto notificatorio.

Claudia Torrisi

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973; d.P.R. n. 600/1973; l. n. 53/1994; d.l. n. 179/2012; art. 156 c.p.c.; artt. 1175 e 1375 c.c.; art. 2 Cost.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 3093/2020; 17346/2019; 15979/2022; 6015/2023; 982/2023; 5238/2023; 4576/2023; 2431/2023, n. 2130/2023; 5366/2023; 3509/2023; 2325/2023; 896/2023; 10266/2018; 6417/2019.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 2206/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Cappelli, Rel. Laudiero.

Riscossione e misure cautelari – Iscrizione a ruolo – Competenza territoriale – Visto di conformità fiscale infedele – Artt. 39 d. lgs, n. 241/1997.

SINTESI DELLA SENTENZA

La competenza territoriale per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a seguito del rilascio di un visto di conformità fiscale infedele è della direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del trasgressore, intendendosi per tale non il contribuente per il quale è stato rilasciato il visto di conformità fiscale bensì il soggetto che ha apposto il visto infedele. Di qui consegue anche la corretta individuazione della competenza territoriale della Corte di Giustizia Tributaria da adire per l'impugnazione del ruolo.

COMMENTO

In caso di rilascio da parte dei soggetti abilitati (centri di assistenza fiscale o professionisti) di un visto di conformità infedele in relazione ad una dichiarazione dei redditi, l'art. 39, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 241/1997 prevede la richiesta di pagamento di una somma pari al trenta per cento della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. La comunicazione con la quale l'Agenzia delle Entrate richiede tali somme costituisce titolo per la riscossione a mezzo ruolo ai sensi del d.P.R. n. 602/1973. Il secondo comma del medesimo art. 39 stabilisce poi che *“Le violazioni dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7- bis sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia”*.

Con ordinanza n. 14578/2024 la Corte di Cassazione Sezione Tributaria, in conformità all'orientamento già espresso in fattispecie analoghe (Cass. n. 11660/2024; n. 11790/2024; n.11799/2024; n. 11806/2024; n. 11818/2024) ha nuovamente chiarito, con approfondita analisi della natura delle somme dovute per visto infedele ed esegesi testuale e sistematica del disposto del comma 2 dell'art. 39, che la competenza funzionale esclusiva per l'iscrizione a ruolo delle suddette somme è *“delle direzioni regionali competenti rispetto al domicilio fiscale del trasgressore, ovvero di colui che ha rilasciato il visto infedele”* e non già del contribuente o del soggetto obbligato alla dichiarazione fiscale. Inoltre, in risposta alla eccezione di parte amministrativa secondo cui la ripartizione delle competenze funzionali interne all'amministrazione finanziaria non incide sulla legittimità dell'atto, la Suprema Corte ha ribadito che *“La distribuzione della competenza tra le varie articolazioni dell'Amministrazione sul territorio disposta invece, come nella specie, attraverso una legge...”* è inderogabile e la sua violazione determina la nullità assoluta dell'atto amministrativo emesso da Ufficio non competente. Eccezione, questa, non rilevabile d'ufficio e che deve essere proposta nel primo atto difensivo (Cass. n. 14805/2011; n. 14786/2011; n. 25087/2019; n. 4065/2019; n. 21371/2020; n. 21399/2020; n. 17869/2021, n. 14772/2024).

Nel caso delibato nella sentenza n. 2206/2025 in commento la C.G.T. Lazio, Sez. 13, partendo dai principi di diritto sopra ricordati, ha confermato l'ammissibilità del ricorso di primo grado innanzi alla C.G.T. Roma da parte di un centro di assistenza fiscale domiciliato nella capitale per l'impugnazione di una cartella di pagamento recante un ruolo formato dall'Agenzia delle Entrate di Palermo per somme ex art. 39, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 241/1997. I giudici di appello, in conformità all'orientamento di legittimità sopra richiamato, hanno affermato che la competenza territoriale per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute per infedele apposizione di un visto di conformità in dichiarazione è da individuarsi nell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del trasgressore e non del contribuente a cui la dichiarazione si riferisce, e quindi, nel caso di specie, la Direzione Regionale del Lazio. Di qui, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 546/1992, è stata dichiarata legittima la cartella di pagamento impugnata, emessa dalla Agenzia delle Entrate Riscossione di Roma (ancorché su ruolo formato dall'Ufficio delle Entrate di Palermo), e la conseguente instaurazione del giudizio innanzi alla C.G.T. Roma. Nel merito il collegio d'appello anziché dichiarare la nullità del ruolo emesso da un ufficio territorialmente non competente (Palermo) in linea con l'orientamento chiaramente espresso dalla Cassazione nella citata ordinanza n. 14578/2024, ha affrontato la questione controversa riferita alla infedeltà del visto di conformità rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Palermo per difetto di prova. Per quanto desumibile dalla sommaria esposizione in fatto è plausibile ritenere che l'eccezione di nullità del ruolo per emissione da parte di un ufficio territorialmente incompetente non fosse stata formulata da parte del ricorrente, limitandosi la difesa a richiamare la questione della competenza territoriale solo in relazione alla ammissibilità del ricorso proposto e non anche per l'annullamento dell'atto impugnato.

L'incompetenza territoriale dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria emittente l'atto rispetto a quanto espressamente previsto dalla legge di riferimento è, per insegnamento della Suprema Corte, un profilo di nullità assoluta dell'atto amministrativo (art. 21-septies l. n. 241/1990) che deve essere fatto valere dal ricorrente fin dal primo atto di difesa.

Claudia Lazzeri

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997, art. 39; d.lgs. 546/1992, art. 4; l. 241/1990, art. 21-septies.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 14578/2024; n. 11660/2024; n. 11790/2024; n. 11799/2024; n. 11806/2024; n. 11818/2024; n. 14805/2011; n. 14786/2011; n. 25087/2019; n. 4065/2019; n. 21371/2020; n. 21399/2020; n. 17869/2021, n. 14772/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 2231/2025, depositata il 02/04/2025 – Pres. Coletta, Rel. Silipo.

Riscossione e misure cautelari – Intimazione di pagamento – Notifica atto presupposto – Prova – Produzione in appello di nuovi documenti - Art. 58 d.lgs. 546/1992 – Nuova formulazione.

SINTESI DELLA SENTENZA

La nuova formulazione dell'art. 58 d.lgs. n. 546/1992 introdotta dall'art. 1, comma, 1, lett. bb) del d.lgs. n. 220/2023, vieta la produzione in appello di documenti non presentati in primo grado e tale divieto trova applicazione, come disposto dall'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 220/2023, ai giudizi introdotti in primo grado successivamente al 1° settembre 2024.

COMMENTO

Il nuovo comma 1 dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/1992 vieta l'ammissione di nuovi mezzi di prova e la produzione di nuovi documenti, *“salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado”*. I giudici di appello, richiamando la disciplina transitoria contenuta all'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220/2023, secondo cui tale nuova disciplina delle prove in appello, stabilita dall'art. 1, comma 1, lettera bb) del medesimo decreto legislativo, si applica *“ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto”*, hanno accolto l'appello del contribuente negando l'utilizzabilità della documentazione di notifica degli atti presupposti alla intimazione di pagamento impugnata, prodotta dall'agente della riscossione solo in grado di appello. La sentenza qui in commento della C.G.T. Lazio è stata depositata a pochi giorni di distanza dalla pronuncia n. 36 del 27 marzo 2025 con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220/2023 per contrasto con gli artt. 3 e 111 della Costituzione *“nella parte in cui prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera bb), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo”*. La data di riferimento è il 4 gennaio 2024, data di entrata in vigore del d.lgs. n. 220/2023. Come chiarito dalla Consulta, con la disciplina transitoria stabilita dall'art. 4, comma 2, citato il legislatore tributario ha superato i limiti dalla ragionevolezza giacché, così disponendo, *“...la previsione transitoria oblitera la circostanza che nei processi iniziati in grado di appello dopo tale data, il cui primo grado sia stato incardinato nel vigore della precedente disciplina, le parti, confidando sulla facoltà, loro riconosciuta dal previgente art. 58, comma 2, di depositare documenti anche nell'eventuale processo di gravame, potrebbero averne omissa la produzione in prime cure. [...] In questo modo, lo ius superveniens, sebbene formalmente operi per il futuro, nella sostanza incide sugli effetti giuridici di situazioni processuali verificatesi nei giudizi iniziati nel vigore della precedente normativa e ancora in*

corso". La pronuncia qui in commento, con la quale è stata dichiarata l'applicabilità del divieto assoluto di *nova* in appello, di cui alla nuova formulazione dell'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, sembrerebbe aver tenuto conto della pronuncia costituzionale poiché dichiara l'inutilizzabilità della documentazione prodotta dall'Agenzia delle Entrate Riscossione ai sensi del previgente art. 58 premettendo che "*La Corte ritiene, che la nuova formulazione dell'art. 58 d.lgs 546/1992, operi nel presente processo (ma solo in quelli introdotti in primo grado a partire dal 4/01/2024)*", lasciando così intendere, anche se è un dato non evidenziato nella esposizione in fatto, che il giudizio di primo grado fosse stato introdotto dopo il 4 gennaio 2024.

Claudia Lazzeri

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 58; d.lgs. 220/2023, art. 1 e 4.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Costituzionale sent. 27 marzo 2025 n. 36.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 2377/2025, depositata il 08/04/2025 - Pres. Lunerti, Rel. Monaca.

Riscossione e misure cautelari – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Condizione – Prova del pregiudizio nei rapporti con la P.A.

SINTESI DELLA SENTENZA

La mancata impugnazione delle cartelle di pagamento nel termine prescritto dei sessanta giorni determina l'acquisizione del giudicato sull'accertamento in esse contenuto e, constatata dalla giurisprudenza la non autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo, determina la stabilizzazione della pretesa tributaria.

Ciò si verifica in quanto l'estratto di ruolo è impugnabile, in deroga al divieto stabilito dall'art. 12, comma 4-bis, d.P.R. 602/1973 (come modificato dall'art. 3, d.l. 146/2021), unitamente alla cartella asseritamente notificata in modo invalido, esclusivamente nei casi in cui il contribuente dimostri che, dall'iscrizione a ruolo, possa derivare un pregiudizio in relazione a rapporti con la P.A. derivanti da quella procedura esecutiva (Corte Cost. 190/2023).

COMMENTO

Nel confermare la sentenza impugnata dal contribuente, rigettando l'appello, la Corte di Giustizia di secondo grado ripercorre la sequenza di interventi normativi, giurisprudenziali e l'intervento del Giudice delle Leggi, che si sono susseguiti negli ultimi anni, in materia di non impugnabilità dell'estratto di ruolo, concludendo per la non ammissibilità dell'impugnazione dell'estratto di ruolo e della cartella di pagamento non precedentemente impugnata in ragione della straordinarietà delle motivazioni che -viceversa- legittimerebbero una tale impugnazione condizionata, infatti, dalla prova del pregiudizio derivante dalla riscossione mediante ruolo ad un interesse del contribuente ad una posizione giuridica nei confronti della P.A. che sarebbe in tal caso compromessa dall'iscrizione a ruolo.

In particolare, la Corte afferma -sulla scorta della giurisprudenza di legittimità (Cass. S.U. 26283/2022) che ha recepito la sentenza della Corte Costituzionale (Corte Cost. 190/2023) - che l'estratto di ruolo non sarebbe impugnabile in via diretta (assieme alla cartella sottesa non precedentemente impugnata per asseriti vizi della notificazione), ai sensi dell'art. 12, comma 4-bis, d.P.R. 602/1973 nella nuova formulazione, a meno che il contribuente stesso non provi che dall'iscrizione a ruolo derivi ad esso un pregiudizio nei rapporti con la P.A. (come accadrebbe nei casi di partecipazione a una procedura di appalto, ai sensi dell'art. 80, comma 4, decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 -Codice degli appalti pubblici; in relazione alla riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a, del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto; in relazione alla perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione).

La norma, avendo superato il controllo di costituzionalità secondo la citata pronuncia della Corte Costituzionale, è stata recepita nella sua formulazione dalla giurisprudenza di legittimità e successivamente formalizzata nell'art. 12 del d.lgs. 110/2024. Tale disposizione ha esteso, seppur in misura limitata, le ipotesi di diretta impugnabilità dell'estratto di ruolo, evitando che il contribuente debba necessariamente attendere l'avvio della riscossione forzata.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art.12, comma 4-bis, d.P.R. 602/1973; art. 12, d.lgs. 110/2024.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost. 190/2023; Cass. S.U. 26283/2022.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2604/2025, depositata il 22/04/2025 – Pres. e Rel. Fantini.

Riscossione e misure cautelari – Notifica cartella di pagamento – Termini decadenziali – Legislazione emergenziale Covid - Sospensione legale – Applicabilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa per l'anno d'imposta 2015, il termine triennale ex art. 36 bis, d.P.R. n. 600/1973, per il controllo formale, decorreva dall'anno successivo a quello di presentazione di detta dichiarazione integrativa (presentata il 2.7.2017). A tale termine, scadente in via ordinaria il 31 dicembre 2020, risultava inoltre applicabile la sospensione legale della riscossione disposta dalla Legislazione emergenziale Covid, per cui la scadenza era postposta – di 24 mesi – sino al 31 dicembre 2022.

COMMENTO

In caso di dichiarazione integrativa (ai sensi dell'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998), la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale ex art. 36 bis, d.P.R. n. 600/1973, deve essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa.

Pertanto, l'art. 68, comma 1, d.l. n. 18/2020, convertito dalla l. n. 27/2020, ha stabilito la sospensione dei termini di versamento derivanti da cartelle di pagamento nel periodo emergenziale, compreso tra l'8.3.2020 e il 31.12.2021.

L'ultima parte del citato art. 68, comma 1, ha poi stabilito che *“Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159”*. Pertanto, in forza di quest'ultimo richiamo normativo, tutti i termini di prescrizione e decadenza previsti per gli atti degli Enti impositori sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, l. n. 212/2000, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Nel caso esaminato dai Giudici, preso atto che la dichiarazione integrativa era stata presentata il 2.7.2017, e che il termine triennale suddetto per il controllo della stessa scadeva, in via ordinaria, il 31.12.2020, essi hanno correttamente applicato la normativa emergenziale Covid summenzionata, ritenendo operante la proroga di 24 mesi del termine di decadenza per la notificazione della cartella di pagamento, scadente il 31.12.2022. E' così stata giudicata tempestiva la notifica della cartella di pagamento, avvenuta il 30.11.2021.

Riferimenti normativi: art. 36 bis, d.P.R. n. 600/1973; art. 68, d.l. n. 18/2020; art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998; art. 12, d.lgs. n. 159/2015.

Giuseppe Marino

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2662/2025,
depositata il 28/04/2025 – Pres. Maio, Rel. Tocci.**

*Riscossione e misure cautelari - Concessionario della riscossione - Competenza territoriale –
Preavviso di fermo amministrativo – Domicilio fiscale del contribuente - Violazione - Illegittimità.*

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di riscossione dei tributi è illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento di fermo emesso dall'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente.

COMMENTO

La pronuncia, sulla scorta dell'orientamento espresso dalla Suprema Corte, ribadisce che, anche dopo l'estinzione dell'Agente della riscossione Equitalia e l'automatico subentro ad essa del successore Agenzia delle Entrate-Riscossione, resta fermo il principio per il quale è illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento di fermo emesso dall'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente.

I Giudici, con la sentenza in commento, confermano pertanto il principio secondo cui la competenza territoriale dell'Agente della riscossione è determinata dal domicilio fiscale del contribuente, ricostruendo il quadro normativo di riferimento, rappresentato, in particolare, dall'art. 31 del d.P.R. n. 600 del 1973, che individua la competenza dell'Ufficio distrettuale nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o doveva essere presentata, e dagli artt. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui l'Ufficio competente “forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano”, e 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo il quale “l'Ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce”.

La decisione si inserisce in un orientamento ormai costante della Corte di Cassazione, valorizzando il collegamento tra l'ufficio impositore competente, l'ambito territoriale del concessionario (oggi Agenzia delle Entrate-Riscossione) e il domicilio fiscale del contribuente.

Particolarmente rilevante è il chiarimento secondo cui tale principio permane anche dopo il superamento di Equitalia, sconfessando la tesi dell'Ufficio secondo la quale non esisterebbe una competenza territoriale poiché l'Ente Riscossione opera, agisce e notifica quale Ente unico e nazionale.

Nel caso concreto, essendo il domicilio fiscale della contribuente a Milano, la competenza spettava all'ufficio di Milano, con consegue l'illegittimità dell'operato di un ufficio diverso (nella specie l'Agenzia delle Entrate – Riscossione per la provincia di Roma) ed invalidità del preavviso di fermo amministrativo impugnato.

Emanuele D'Andrea

Riferimenti normativi: art. 31 del d.P.R. n. 600 del 1973; artt. 12 e 24 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 8094/2017; 33862/2022; 8094/2017.

**Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 2800/2025,
depositata il 05/05/2025 – Pres. Maio, Rel. Caridi.**

*Riscossione e misure cautelari - Debiti tributari – Estinzione dell'obbligazione – Compensazione –
Contratti di accollo di debiti – Esclusione dalla compensazione.*

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini tributari, la compensazione dei debiti d'imposta mediante operazioni di accollo è irrilevante. L'accollo negoziale produce effetti esclusivamente tra le parti, per cui l'Amministrazione finanziaria

può agire solo nei confronti dell'accollato, soggetto passivo del tributo. Ne consegue che né l'accollante può utilizzare i propri crediti per estinguere debiti di terzi, né l'accollato può avvalersi dei crediti dell'accollante per adempiere agli obblighi fiscali. La compensazione è consentita solo tra crediti e debiti riferibili allo stesso soggetto e alla stessa annualità, secondo quanto previsto dall'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 e dall'art. 8 dallo Statuto del contribuente.

COMMENTO

Il contribuente impugnava una comunicazione d'irregolarità relativa all'anno d'imposta 2017 emessa a seguito di controllo automatizzato, con la quale l'Amministrazione Finanziaria recuperava imposte, sanzioni e interessi per indebita compensazione.

Il Fisco contestava la legittimità di un'operazione con cui un debito tributario del contribuente era stato assunto da un soggetto terzo, che ne tentava l'estinzione non mediante pagamento diretto, ma attraverso compensazione con un proprio credito d'imposta.

Costituitasi in giudizio, l'Amministrazione finanziaria eccepiva preliminarmente la non impugnabilità della comunicazione d'irregolarità e, nel merito, rilevava che la disciplina della compensazione di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 non consente l'utilizzo di crediti e debiti riferibili a soggetti differenti, né prevede l'estinzione del debito tramite operazioni di accollo. L'Ufficio evidenziava, altresì, che il credito risultava già impiegato dal soggetto titolare per la compensazione di propri debiti, rendendone impossibile un ulteriore utilizzo.

Il giudice di primo grado respingeva il ricorso, ritenendo fondato il recupero sull'indebito utilizzo di crediti altrui per estinguere debiti propri, poiché il terzo aveva già utilizzato integralmente il credito per i propri obblighi fiscali. In conformità alla Risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017, le compensazioni sono valide solo se hanno ad oggetto crediti effettivamente esistenti e disponibili. Ne consegue che il medesimo credito, già utilizzato da un terzo, non può essere impiegato da altri soggetti. L'eccezione relativa alla mancata indicazione dell'utilizzo del credito al momento della notifica risultava irrilevante, essendo escluso l'accollo liberatorio dei debiti erariali ai sensi dell'art. 8, co. 2, dello Statuto del contribuente. L'Ufficio, pertanto, può far valere la circostanza in qualsiasi fase del procedimento.

Il contribuente proponeva appello contestando l'esistenza di prove a supporto delle affermazioni dell'Amministrazione e sostenendo che l'onere della prova gravasse su quest'ultima. L'appellante osservava inoltre, che la cartella era stata emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis del d.P.R. 600/73 e che l'Ufficio sarebbe andato oltre quanto consentito dalla legge, entrando nel merito senza emettere un atto di accertamento e senza rispettare l'obbligo di motivazione.

L'Amministrazione finanziaria si costituiva, sottolineando che la cartella relativa allo stesso debito non era stata impugnata, divenendo quindi definitiva. Veniva precisato che nei controlli esclusivamente cartolari l'obbligo di motivazione si integra con la dichiarazione del contribuente e i dati reperibili negli archivi dell'Anagrafe tributaria.

L'appello veniva dichiarato infondato. I giudici di secondo grado osservavano, senza entrare nel merito della compensazione, che la Corte di Cassazione (n. 3930 del 16 febbraio 2025) ha confermato l'inammissibilità della compensazione di debiti oggetto di accollo. Tale operazione produce effetti esclusivamente tra le parti: l'Amministrazione finanziaria può agire solo nei confronti dell'accollato, soggetto passivo del tributo, mentre l'accollante assume la posizione di semplice obbligato.

Ne consegue che l'accollato non può estinguere il debito mediante crediti dell'accollante, mancando i presupposti previsti dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997, che richiede identità soggettiva tra debitore e titolare del credito. La regola di non compensabilità tra crediti e debiti di soggetti diversi non deriva né dalla Risoluzione n.140/E, né dal d.l. 124/2019, ma dalle regole già vigenti, secondo cui la compensazione è ammessa solo nei casi espressamente previsti. Anche lo Statuto del contribuente e l'art. 17 del d.lgs. 241/1997 confermano che

l'estinzione dei debiti tributari tramite compensazione è limitata ai crediti dello stesso soggetto e della stessa annualità.

Caterina Broso

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 249/9; l. n. 157/19.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione n. 15123/06; n. 6882/19; n. 9353/24; n. 23934/24; n. 3930/25.

Prassi: Risoluzione AdE n. 140/E/2017.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3352/2025, depositata il 26/05/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento - Notificazione; Inammissibilità dell'appello; Sospensione dei termini di decadenza dell'attività di riscossione; Decadenza e prescrizione; Interessi moratori; Sanzioni; Onere probatorio.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado del Lazio, sez. 16, si è riunita in udienza il 5 maggio 2025 sull'appello n. 6252/2023, depositato il 21 dicembre 2023, proposto da un soggetto passivo d'imposta che aveva impugnato la sentenza n. 5805/2023 emessa dalla Corte di Giustizia tributaria di 1° grado di Roma, sez. 36, pubblicata il 2 maggio 2023.

Il contenzioso con l'Agenzia delle entrate aveva per oggetto alcuni atti di intimazione riguardo l'Irpef, l'Irap, l'Iva ed altri tributi.

Il contribuente proponeva i seguenti motivi:

- illegittimità dell'atto opposto;
- omessa notifica dell'atto opposto;
- pervenuta decadenza e prescrizione del diritto di credito;
- illegittimità dell'impugnata intimazione di pagamento;
- violazione e falsa applicazione della legge, segnatamente con riferimento all'applicazione degli interessi di mora sulle sanzioni irrogate.

L'Agenzia delle entrate-riscossione (Ader), nelle sue controdeduzioni, chiedeva, a sua volta, la conferma della sentenza appellata.

A seguito di discussione in pubblica udienza il Giudice di 2° grado *riteneva infondato l'appello*.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La Corte d'appello premetteva che l'appellante aveva censurato la sentenza del Giudice di *prime cure* ritenendo che l'asserito credito erariale, di cui alla cartella di pagamento n. 09720160068630122001, fosse prescritto, e ciò nel presupposto che i primi Giudici "*hanno omesso di considerare che nell'intimazione di pagamento 097 2019 90156718 17/000, non erano ricomprese le pretese di cui alla cartella n. 09720160068630122001 che, siccome ricognitiva di pretese afferenti all'annualità 2013, era da considerarsi ricognitiva di pretese decisamente prescritte*".

Tali argomentazioni svolte dall'appellante non risultavano, a parere della Corte d'appello meritevoli di accoglimento.

Se è pur vero che l'intimazione di pagamento nr. 09720199015671817000, prodotta in giudizio dall'Ader e ritenuta assorbente dai Giudici di *prime cure*, non ricomprendeva la cartella di pagamento n. 09720160068630122001 per "*Diritto Annuale Camera di Commercio*" 2013, infondata risultava l'eccezione di prescrizione quinquennale del credito incorporato nella predetta cartella di pagamento, in quanto l'Ader ha, comunque, allegato e fornito la dimostrazione, nelle sue controdeduzioni depositate presso il Giudice di *prime cure* con cui ha dimostrato che:

- la cartella in questione n. 09720160068630122001 è stata *regolarmente notificata all'appellante in data 1.7.2016 e che la cartella medesima non risultava impugnata nei termini di legge*;

- dalla data della sua notificazione (1.7.2016) a quella di notificazione dell'intimazione di pagamento n. 09720229029317585000 impugnata (6.10.2022), *non è decorso alcun termine di prescrizione, né quinquennale, né decennale*, in applicazione delle sospensioni *ex lege* per 24 mesi dall'8.3.2020 al 31.5.2020, ex d.l. n. 18/2020, fino al 31.08.2020 ex d.l. n. 34/2020 e fino al 15.10.2020, ex d.l. n. 104/2020, convertito dalla legge n. 126/2020 e fino al 31.12.2020 ex d.l. 125/2020, convertito dalla legge n. 159/2020 e fino al 28.02.2021, ex l. n. 21/2021 e fino al 30.04.2021 ex d.l. n. 41/2021 e fino al 31.12.2021 ex l. n. 106/2021, di conversione del d.l. n. 73/2021.

2. L'appellante contestava, inoltre, la regolarità della notifica della cartella di pagamento n. 09720160068630122001, sostenendo che: *“ribadito che le pretese di cui alla cartella di pagamento n. 09720160068630122001 non erano riportate nell'intimazione di cui innanzi, i primi Giudici avrebbero dovuto rilevare, a fronte della tempestiva eccezione, la prescrizione della pretesa per diritto camerale afferente all'anno 2013, quale conseguenza della nullità della cartella di pagamento predetta, rispetto alla quale, per come si ribadisce, la difesa di controparte aveva depositato documentazione significativa di una notificazione palesemente nulla”*.

In verità, va evidenziato come, nel caso di specie, dalla notifica prodotta da controparte emerga come il notificatore abbia dato atto di un tentativo di notifica che non si è perfezionato a causa della temporanea assenza del destinatario, a cui, tuttavia, ha fatto seguito l'affissione presso la Casa comunale e la spedizione di una *raccomandata non pervenuta nella sfera di conoscibilità del ricorrente*.

3. Sulla base delle riprodotte argomentazioni, la Corte d'appello ha ritenuto i motivi d'appello *inammissibili*, in quanto formulati per la *prima volta in appello*.

3.1. Indipendentemente da tale motivazione il Giudice d'appello ha, in ogni caso, ritenuto tale motivo di appello comunque infondato precisando, al tempo stesso, che l'Ader aveva prodotto in giudizio la relata di notifica della cartella di pagamento n. 09720160068630122001.

Dalla disamina della relata prodotta nel giudizio di primo grado era emerso che, stante la temporanea assenza del destinatario e l'assenza delle altre persone abilitate alla ricezione, la notificazione della cartella di pagamento in questione è stata correttamente effettuata mediante:

- i) il deposito dell'atto presso la Casa comunale;
- ii) l'affissione di un avviso di tale deposito alla porta dell'abitazione del destinatario;
- iii) l'invio al destinatario della prescritta raccomandata “informativa” che – contrariamente a quanto sostenuto nell'atto di appello – reca il numero identificativo della cartella di pagamento cui si riferisce, con il successivo avviso di ricevimento non sottoscritto in quanto raccomandata non ritirata per compiuta giacenza.

3.2. L'appellante reitera, poi, la censura di carenza di motivazione dell'intimazione impugnata *“siccome nella stessa si rinvergono interessi di mora e conseguenti oneri di riscossione applicati anche sulle somme iscritte a titolo di sanzioni ed interessi”*.

La contestazione è stata ritenuta dal Giudice d'appello, priva di pregio per le seguenti ragioni:

- inammissibilità delle eccezioni sollevate dall'appellante atteso che i motivi d'appello sono stati formulati per la *prima volta nel giudizio di 2° grado*;
- la lettura dell'atto impositivo esclude che l'Ufficio abbia contestato la debenza di interessi su somme iscritte a titolo di sanzioni ed interessi; anzi, l'atto impugnato richiama puntualmente l'art. 30, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973;
- l'appellante, sulla base del regime della prova (art. 2697 c.c.), non ha indicato quali siano gli importi di cui si contesta la non debenza per asserita violazione del citato art. 30 e dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997;
- il Giudice ha inoltre ribadito la debenza di interessi moratori, previsti dall'art. 13 del d.l. n. 557/1993, convertito, con mod., dalla legge n. 133/1994, dall'art. 25 del d.P.R. n. 602/73, dall'art. 9 del d.lgs. n. 159/2015, dall'art. 1, comma 150, della legge n. 244/2007; né, in materia, vigono norme che impongano particolari obblighi di precisazione dei relativi conteggi a carico degli enti impositori o dell'Agenzia delle entrate - riscossione con la conseguenza che, affinché

la contestazione in parola non risulti meramente formalistica, è onere del contribuente offrire la prova di conteggi alternativi che evidenzino errori o addebiti eccessivi o almeno l'enucleazione di importi iscritti a ruolo che risultino (asseritamente) errati;

- tale onere probatorio, riconducibile all'art. 2697 c.c., anche per questa parte, non risulta assolto nel caso di specie, con conseguente infondatezza di tale motivo di doglianza.

3.3. La Corte ha quindi respinto l'appello dell'appellante condannandolo alle spese di giudizio che ha liquidato in euro 4.400,00 oltre alle spese generali e agli accessori di legge.

COMMENTO

La sentenza appare, a parere di chi scrive, pienamente condivisibile. Il Giudice d'appello, al pari di quello di *prime cure*, ha, infatti, puntualmente illustrato le ragioni del suo convincimento; ragioni che, qui di seguito, si espongono.

1. Inammissibilità delle eccezioni sollevate dall'appellante, per la prima volta, solo nel giudizio di 2° grado

1.1. Come si è già evidenziato, la Corte di Giustizia tributaria di 2° grado ha dichiarato inammissibile l'appello del soggetto passivo d'imposta a causa delle eccezioni sollevate solo nel 2° grado di giudizio. Non può non osservarsi, sul punto, come tale errore risulti, nella prassi, ricorrente. Al riguardo si osserva che la norma – contenuta nell'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – dispone, con formula inequivoca, che *il ricorso in appello è inammissibile se mancano o sono assolutamente incerti i motivi specifici dell'impugnazione*. Detta disposizione è diretta, da una parte, ad evitare la presentazione di appelli aventi fine meramente dilatorio e, dall'altra, a rendere ben edotto il Collegio sui motivi dell'impugnazione.

La tematica assume rilevante portata; in numerosissimi casi negli appelli vengono infatti riprodotti gli stessi motivi già contenuti nel ricorso introduttivo ovvero, se il soccombente è l'ente impositore, le medesime argomentazioni contenute nell'avviso di accertamento o negli altri atti da esso ente notificati; con l'atto di appello il soggetto deve, a sua volta, indicare il *vulnus* dell'impugnata sentenza essendo, questo, l'atto contro il quale si ricorre in appello. In definitiva, l'appello deve presentare in modo ben evidente il carattere di «autosufficienza».

1.2. Nel procedimento di appello l'inosservanza dell'onere di specificazione dei motivi dell'impugnazione rappresenta, dunque, presupposto per l'inammissibilità dell'appello stesso. E tale principio costituisce, da tempo, consolidato orientamento della Suprema Corte¹²; esso è stato peraltro confermato dalla stessa Cassazione con più recente sentenza 12 gennaio 2012, n. 256, con la quale ha ritenuto non sufficiente il solo atto di appello per consentire di individuare le affermazioni concretamente impugnate. È infatti necessario - pur quando la sentenza di primo grado sia stata censurata nella sua interezza - che le ragioni sulle quali si fonda l'impugnazione siano esposte con sufficiente grado di specificità. Le medesime motivazioni devono inoltre essere correlate con quelle su cui si fonda la sentenza impugnata. Dette disposizioni sono altresì dirette ad evitare che i capi della sentenza che non formano oggetto della sentenza diventino definitivi per acquiescenza (ex art. 329 del codice di procedura civile) senz'altro applicabile in materia tributaria¹³.

¹² Si fa in particolare riferimento alle sentenze n. 18006 del 9 agosto 2006 e nn. 11989 e 11990, entrambe del 22 maggio 2006, nonché alle precedenti pronunce n. 12589/2004, n. 9270/1999, n. 1147 del 1999, nn. 3128, 4273 e 11273 del 2001 e, infine, alla sentenza assunta a sezioni unite n. 12176 del 2005.

¹³ L'orientamento della Suprema Corte è stato seguito anche dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia la quale, con due separate sentenze (vedi pronunce n. 5487/64/14 e 5495/64/14.), ha ritenuto inammissibile l'appello che riproponga pedissequamente le argomentazioni svolte in primo grado senza

1.3. Significativa appare, infine, l'ordinanza 19 giugno 2018, n. 16170 con la quale la Suprema Corte ha espressamente affermato che «è orientamento consolidato di questa Corte quello secondo cui «in tema di giudizio di appello, la ricorrenza della specificità dei motivi non può essere definita in via generale ed assoluta, ma va correlata con la motivazione della sentenza impugnata e deve ritenersi sussistente quando alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengono contrapposte quelle dell'appellato in modo da incrinare il fondamento logico - giuridico delle prime, come nell'ipotesi in cui, con riferimento ad un autonomo capo di sentenza, l'appellante, pur non procedendo all'esplicito esame dei passaggi argomentativi della sentenza, svolga il motivo di appello in modo incompatibile con la complessiva argomentazione della decisione impugnata sul punto, posto che l'esame dei singoli passaggi della stessa è inutile, una volta che l'appellante abbia esposto argomentazioni incompatibili con le stesse premesse del ragionamento della sentenza impugnata».

Con la suddetta pronuncia la Cassazione ha richiamato, a suo sostegno, anche le pronunce nn. 5936 e 9083, rispettivamente, del 2003 e del 2007, nonché le sentenze, più recenti, n. 1200 del 2016 e nn. 4482 e 8248 del 2018. Con dette pronunce la Suprema Corte ha univocamente precisato che l'indicazione degli specifici motivi di impugnazione costituisce un *requisito essenziale* dell'atto di appello posto che la sua funzione consiste esattamente nell'indicare i limiti della devoluzione consentendo, in tal modo, al giudice di secondo grado di individuare l'oggetto e l'ambito del riesame essendo posti in evidenza gli errori asseritamente commessi dal primo giudice e la relativa connessione causale col provvedimento impugnato, del quale s'invoca la riforma.

1.4. I principi enunciati dal giudice di legittimità non possono che condividersi atteso che l'enunciazione dei motivi di appello, pur potendo essere sommaria, deve essere articolata con un tasso di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato che si intendono sottoporre a nuova valutazione sia le ragioni di dissenso, di fatto e di diritto, rispetto alla *ratio decidendi* della sentenza impugnata, senza che possa ritenersi sufficiente, a tal fine, il mero richiamo alle difese ed alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio.

2. Asserita prescrizione delle sanzioni

2.1. Nell'inutile (e ingenuo) tentativo di ottenere l'accoglimento dell'appello il ricorrente ha richiesto la disapplicazione delle sanzioni nel presupposto che sarebbe intervenuta la decadenza prevista per la consegna del ruolo. In verità, ha osservato correttamente la Corte, i termini di legge risultano previsti dal comma 1 del richiamato art. 20 del decreto n. 472 del 1997 il quale dispone, con formula inequivoca, che l'atto di contestazione ovvero, quello di irrogazione delle sanzioni, deve essere notificato, a pena di decadenza, *entro il 31 dicembre del quinto anno* successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Nel caso di specie tale termine risulta ampiamente rispettato. Ed infatti, i termini decadenziali previsti per la consegna del ruolo risultano pienamente rispettati essendo stato l'avviso notificato al ricorrente il *5 ottobre 2017* ed il ruolo formato e reso esecutivo il *18 giugno 2020*, vale a dire ampiamente entro il termine *quinquennale* previsto dal comma 1 del richiamato art. 20 del decreto n. 472 del 1997. Nel caso di specie tale termine risulta ampiamente rispettato.

contrastare, in alcun modo, la *ratio decidendi* che ha indotto la Commissione tributaria provinciale a ravvisarne l'infondatezza.

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

La pronuncia in commento, come si è ben evidenziato, dimostra, ancora una volta, che le eccezioni sollevate dal soggetto passivo d'imposta appaiono, come opportunamente dimostrato dalla Corte di Giustizia di 2° grado, prive di un pur minimo pregio.

La condotta tenuta dall'appellante appare chiaramente scorretta. Il contribuente, ovvero il suo difensore, non poteva certamente ignorare il contenuto delle citate norme di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 20 del decreto n. 472 del 1997.

La presentazione di un inammissibile appello ha prodotto l'effetto di distogliere l'attenzione della Corte di Giustizia tributaria da altri processi a danno di quelli meritevoli di un approfondito esame. Ed il caso di specie non appare, certamente un caso isolato.

È evidente, a questo punto, che il legislatore tributario non può non intervenire su tale delicatissima problematica, adottando "misure" idonee a garantire un "giusto" processo. Tale auspicabile obiettivo richiede, necessariamente, l'introduzione di una "nuova" disciplina riguardante la presentazione di ricorsi/appelli aventi contenuto temerario.

Com'è noto l'art. 96 del c.p.c. sanziona chi agisce o resiste in giudizio con mala fede o colpa grave, ovvero senza la normale prudenza e diligenza. La normativa prevede una responsabilità aggravata per l'avvocato e il cliente, che possono essere condannati al risarcimento dei danni subiti dalla controparte e alle spese legali. La condanna avviene, in particolare, su istanza di parte, ancorché sia consentito, al Giudice, a determinate condizioni di agire d'ufficio.

La previsione di un siffatto istituto dovrebbe essere introdotta nel "corpo" del d.lgs. n. 546 del 1992 e prevedere, in base al "grado" di temerarietà, l'applicazione di idonee sanzioni dirette a disincentivare la presentazione di ricorsi e di appelli; va da sé, ovviamente, che l'applicazione delle sanzioni ai fini di cui trattasi, dovrebbero applicarsi anche nei confronti degli enti pubblici in caso di emanazione di avvisi di accertamenti e appelli aventi fini esclusivamente dilatori.

Massimo Procopio

Riferimenti normativi: d.l. n. 18 del 2020; d.l. n. 34 del 2020; d.l. n. 104 del 2020, conv. l. n. 126 del 2020; d.l. n. 125 del 2020, conv. l. n. 159 del 2020; legge n. 21 del 2021; d.l. n. 41 del 2021, conv. l. 69 del 2021; d.l. n. 73 del 2021, conv. l. n. 106 del 2021; d.P.R. n. 602 del 1973 (artt. 25 e 30); codice civile (art. 2697); d.lgs. n. 472 del 1997 (art. 2, co. 3; art. 20, co. 1); d.l. n. 557 del 1993 (art. 13), conv. l. n. 133 del 1994; d.lgs. n. 159 del 2015 (art. 9); legge n. 244 del 2007 (art. 1, co. 150,); d.lgs. n. 546/1992 (art. 53); codice di procedura civile (art. 96).

Riferimenti giurisprudenziali: Cass.; sentenze. n. 18006/2006; n. 11989/2006, n. 11990/2006; n. 12589/2004, n. 9270/1999, n. 1147/1999; n. 3128/2001; n. 4273/2001; n. 11273/2001; n. 12176/2005; n. 256/2012; n. 5936/2003; n. 9083/2007, n. 1200/2016; n. 4482/2018; n. 8248/2018; ord. n. 16170/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza n. 3696/2025, depositata il 10/06/2025 – Pres. Mazzi, Rel. Chianura.

Riscossione e misure cautelari – Avviso bonario facoltativamente impugnabile – Illegittimità della cartella di pagamento – Necessaria impugnazione – Controlli automatizzati – Disconoscimento della perdita pregressa non costituisce mero controllo cartolare ma implica valutazioni giuridiche – Necessario atto di accertamento esplicitamente motivato – Diritto di difesa del contribuente.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di controlli automatizzati ex art. 36-bis del d.P.R. 600/1973, è illegittima la cartella di pagamento con cui l'Amministrazione finanziaria disconosce perdite riportate dal contribuente poiché tale operazione, implicando valutazioni di natura giuridica, non può essere ricondotta a un mero controllo cartolare. In tali casi, l'Ufficio deve procedere mediante avviso di accertamento motivato e

non tramite diretta iscrizione a ruolo delle imposte in modo automatizzato.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio ha accolto l'appello della società contribuente, riformando la sentenza di primo grado che aveva dichiarato inammissibile il ricorso. I giudici, dopo aver chiarito che l'avviso bonario è atto solo facoltativamente impugnabile e che la successiva cartella, sostituendolo, diventa l'atto tipico da contestare, hanno ritenuto che il disconoscimento delle perdite esige una vera e propria attività di accertamento e non una mera attività di liquidazione dell'imposta. Di conseguenza, la cartella impugnata, emessa in violazione dell'art. 36-*bis*, è stata annullata, con condanna dell'Agenzia delle Entrate alle spese di lite.

COMMENTO

La pronuncia si inserisce nel solco tracciato dalla recente giurisprudenza di legittimità in materia di avviso bonario (Cass., ord. n. 3466/2021 e n. 2092/2025), stabilendo innanzitutto che tale atto è impugnabile solo facoltativamente e che la successiva cartella di pagamento, una volta emessa, ne provoca la caducazione, divenendo l'atto tipico da contestare al fine di evitare il consolidamento della pretesa. Ne consegue che il ricorso avverso la cartella deve sempre essere presentato, mentre quello eventualmente già proposto contro l'avviso bonario diventa inammissibile, confermando indirettamente la scarsa utilità di tale impugnazione.

Da ciò deriva, come prima conseguenza, la legittima emissione della cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione e, parallelamente, la necessità per il contribuente di impugnarla al fine di impedire la definitività della pretesa tributaria (sebbene risulti pendente un giudizio tributario avverso l'atto impugnabile facoltativamente).

Inoltre, la Corte di secondo grado affronta un altro tema di grande rilievo, vale a dire il disconoscimento della perdita scomputata dall'imponibile dell'anno successivo che non rappresenta una mera attività di liquidazione dell'imposta ma una vera e propria attività di accertamento.

I giudici richiamano a sostegno la giurisprudenza di legittimità (Cass., sent. n. 1686/2016), secondo cui la norma che disciplina l'attività di liquidazione dell'imposta ha un carattere eccezionale e deve essere utilizzata dal Fisco solo quando le maggiori imposte emergano da un mero controllo cartolare della dichiarazione e quando l'errore sia rilevabile *ictu oculi*; se, invece, è necessaria un'indagine interpretativa della documentazione allegata, occorre un atto di accertamento esplicitamente motivato che metta in condizione il contribuente di potersi difendere.

Applicando tale principio al caso di specie, il Collegio rileva che la negazione di una perdita non può certamente essere ricondotta a semplice controllo formale, ma implica verifiche e valutazioni giuridiche, sottratte per loro natura all'ambito del controllo automatizzato.

La decisione ribadisce dunque, da un lato, un principio di tutela sostanziale a favore del contribuente: l'Amministrazione finanziaria non può procedere con la diretta iscrizione a ruolo delle imposte in modo automatizzato, cioè a norma dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 600/1973 (e art. 54-*bis* del d.P.R. 633/72 in caso di imposta indiretta) per eludere l'obbligo di emettere un accertamento motivato nei casi complessi. Per l'Amministrazione medesima, invece, la sentenza rappresenta un monito: occorre distinguere chiaramente tra i controlli automatizzati, consentiti solo per errori materiali, di calcolo o per verifiche meramente cartolari, e le attività che comportano valutazioni giuridiche o discrezionali - come il disconoscimento di perdite o crediti - che richiedono sempre l'adozione di un avviso di accertamento motivato e non l'emissione di una cartella di pagamento.

Benedetto Santacroce
Lorenzo Lodoli

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73; d.P.R. 633/72.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 7344/12; 1686/16; 26129/17; 30691/21; 30736/21; 3466/21; 19049/24; 24683/24; 2092/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3803/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Riscossione e misure cautelari – Avvisi di intimazione – Prescrizione decennale – Interruzione.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'Agenzia delle Entrate – Riscossione ha proposto appello contro la sentenza della CGT di Roma che aveva accolto il ricorso di un contribuente, annullando un'intimazione di pagamento per mancata prova della notifica delle cartelle Irpef 2002-2007. In appello, l'Agenzia ha dimostrato la regolare notifica delle cartelle e degli avvisi di intimazione, sostenendo inoltre la prescrizione decennale dei crediti erariali. La Commissione ha accolto l'appello principale dell'Agenzia e respinto quello incidentale del contribuente sulle spese. Condanna il contribuente alle spese liquidate in euro 7.000,00 (settemila,00) per il doppio grado di giudizio.

COMMENTO

Nell'ambito di un contenzioso in tema di notificazioni si ribadisce che, con specifico riferimento alle imposte Irpef, Ires, Irap ed Iva, il diritto alla riscossione dei tributi erariali, in mancanza di un'espressa disposizione di legge in senso contrario, si prescrive nel termine ordinario di dieci anni e non nel più breve termine quinquennale, non costituendo detti crediti erariali prestazioni periodiche, ma dovendo la sussistenza dei relativi presupposti valutarsi in relazione a ciascun anno d'imposta (cfr., *ex multis*, Cass. n. 8713 del 2022 e n. 1692 del 2024).

Marta Selicato

Riferimenti normativi: art. 2946, c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, n. 8713 del 2022; n. 1692 del 2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3829/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Decreto Cura Italia - Notifica – Normativa emergenziale – Sospensione - Termini di decadenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di riscossione, la sospensione dei termini prevista dall'art. 67 del d.l. n. 18/2020 (cd. "Cura Italia") si applica anche ai termini di decadenza per l'emissione della cartella di pagamento, determinando uno slittamento in avanti del termine per un periodo corrispondente alla sospensione stessa. Ne consegue che, qualora la cartella venga notificata oltre il termine così prorogato, deve ritenersi maturata la decadenza dell'Amministrazione finanziaria.

COMMENTO

La contribuente ha proposto appello avverso la sentenza di primo grado che aveva respinto l'impugnazione di una cartella di pagamento Irpef 2015, notificata il 2 febbraio 2022. L'appellante ha eccepito la decadenza dell'Ufficio per mancata emissione entro il quarto anno successivo alla dichiarazione (2016) e la mancata notifica dell'atto prodromico. La Corte ha accolto l'appello, ritenendo maturata la decadenza al 26 marzo 2021, anche tenendo conto della sospensione di 85 giorni prevista dalla normativa emergenziale. Ha inoltre rilevato l'assenza di prova del contraddittorio, non essendo stata dimostrata la seconda raccomandata informativa. Le spese sono state compensate per la particolarità della questione e il recente intervento della Cassazione (ord. n. 960/2025).

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d.l. 18/20.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 960/25.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 3830/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Crisanti.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Normativa più favorevole - Sanzioni.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di visto infedele apposto dal CAF, le somme richieste a titolo di responsabilità non possono essere qualificate come risarcitorie, ma hanno natura sanzionatoria. Pertanto, si applica retroattivamente la disciplina più favorevole introdotta dall'art. 7-bis del d.l. 4/2019, in base al principio del *favor rei*.

COMMENTO

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello contro la sentenza di primo grado che aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente, responsabile fiscale del CAF CNDL, in relazione a una cartella di pagamento Irpef 2015. L'Ufficio sosteneva che le somme richieste avessero natura risarcitoria e non sanzionatoria, e che quindi non fosse applicabile la normativa più favorevole introdotta nel 2019. La Corte ha respinto l'appello, confermando che la somma richiesta ha natura sanzionatoria, come confermato dalla rubrica della norma e dalla giurisprudenza nazionale e sovranazionale. Ha quindi ritenuto applicabile retroattivamente la disciplina più favorevole, in base al principio del *favor rei*.

Stefania Scarascia Mugnozza

Riferimenti normativi: d.l. 4/19.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, Sez. U.: n. 16601/17; n. 11790/24.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 2 – Sentenza n. 4152/2025, depositata il 01/07/2025 – Pres. Liotta, Rel. Monaca.

Riscossione e misure cautelari – Preavviso di fermo amministrativo – Cartelle di pagamento – Indirizzo PEC non risultante dai pubblici registri – Irrilevanza – Carenza di legittimazione del personale Ader – Infondatezza – Raggiungimento dello scopo della notifica – Sanatoria.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non è affetto da nullità il preavviso di fermo amministrativo notificato tramite un indirizzo PEC del mittente non incluso nei pubblici registri (nello specifico, IPA), in quanto la certezza dell'indirizzo del mittente non è prevista dalla legge come requisito essenziale della notificazione che ne condiziona la validità. In ogni caso, trova applicazione il principio generale di cui al terzo comma dell'art. 156 c.p.c., secondo cui l'eventuale nullità della notificazione risulta sanata dal raggiungimento dello scopo.

La Corte ha, inoltre, rilevato che, non essendo il registro IPA più ricompreso nella tipologia dei "pubblici registri", la notifica effettuata utilizzando un indirizzo risultante da tale elenco non rappresenta più un presupposto obbligatorio.

Parimenti infondata è stata ritenuta l'eccezione relativa alla carenza di legittimazione del responsabile del procedimento e del personale Ader, per asserita assunzione in assenza di concorso pubblico. Tanto la normativa speciale (art. 1, d.l. n. 193/2016), quanto la giurisprudenza di legittimità hanno, infatti, chiarito che l'ente pubblico economico è subentrato *ex lege* alle società del gruppo Equitalia, con piena continuità funzionale e giuridica del personale. La Corte, pertanto, ha rigettato l'appello della società contribuente, in quanto infondato in fatto e in diritto.

COMMENTO

La pronuncia in esame riafferma il principio, sancito dalla consolidata giurisprudenza in materia di notifiche a mezzo PEC, secondo cui la provenienza dell'atto da un indirizzo non censito nei pubblici registri non costituisce causa di nullità della notifica, qualora risulti

comunque raggiunto lo scopo cui l'atto era preordinato, ossia la conoscenza legale da parte del destinatario.

In particolare, secondo quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 23445/2021, l'elenco IPA, espunto dalla categoria dei registri pubblici rilevanti per la validità delle notifiche telematiche, a seguito della modifica dell'art. 16-ter, d.l. n. 179/2012, rende ininfluente l'eventuale mancato utilizzo da parte del mittente di un indirizzo PEC ivi iscritto.

Assume altresì rilievo la conferma della piena legittimazione del personale Ader proveniente dalle cessate società del gruppo Equitalia. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 15911/2021, hanno chiarito che il subentro *ex lege* disposto dal d.l. n. 193/2016, costituisce una successione *in universum ius*, con trasferimento del *munus publicum* dell'attività di riscossione e senza soluzione di continuità, nell'ambito di un riassetto organizzativo ispirato ai principi di efficienza e imparzialità di cui all'art. 97 Cost.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 26, co. 2, d.P.R. 602/73; art. 156 c.p.c.; art. 160 c.p.c.; art. 16-ter, d.l. 179/12; art. 45-bis, co. 2, lett. a), d.l. 90/14; art. 1, co. 3 e 9, d.l. 193/16, conv. in l. n. 225/16.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 7665/16; 23620/18; 20625/17; 24568/18; 23445/21; 15911/21; Consiglio di Stato: 6739/20; 28684/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 4204/2025, depositata il 04/07/2025 – Pres. Picone, Rel. Aquino.

Riscossione e misure cautelari – Agenzia delle Entrate Riscossione – Competenza territoriale – Criteri– Violazione – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di riscossione dei tributi, l'atto emesso da un ufficio dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione diverso da quello della circoscrizione in cui si trova il domicilio fiscale del contribuente, è illegittimo per carenza di competenza territoriale, ai sensi degli artt. 24 e 46 del d.P.R. n. 602/1973, in relazione all'art. 31, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973.

COMMENTO

La sentenza in commento affronta il tema della competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione e sulle conseguenze in termini di legittimità dell'atto emesso da un ufficio che non si trova nella circoscrizione in cui è ubicato il domicilio fiscale del contribuente. A riguardo, è opportuno ricordare come l'attività di riscossione sia affidata funzionalmente all'Agenzia delle Entrate che, fino al 1° luglio 2017, l'ha svolta per il tramite di Equitalia S.p.A. e delle società dalla stessa partecipate (denominate Agenti della riscossione) e, oggi, per il tramite dell'ente pubblico economico denominato Agenzia delle Entrate – Riscossione. L'attuale sistema di riscossione, fondato non più sull'affidamento per concessione del servizio di riscossione, ma sull'accentramento della funzione in capo all'Agenzia delle Entrate non ha però comportato il venir meno della rilevanza della nozione di "circoscrizione territoriale" richiamata dall'art. 1, lett. c) del d.lgs. n. 112/1999 per definire "l'ambito territoriale" di cui parlano gli artt. 24 e 46 del d.P.R. n. 602/1973, rispettivamente ai fini della individuazione dell'allora concessionario competente per la consegna del ruolo e per lo svolgimento della conseguente attività di riscossione. Tali norme, invero, non sono venute meno nell'attuale sistema (pur dovendosi riferire non più al concessionario, ma agli attuali uffici della Agenzia delle Entrate – Riscossione) e trovano corrispondente addentato nella previsione dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 ai fini della individuazione del giudice competente, il quale, anch'esso, fa riferimento alla circoscrizione, tra gli altri, degli agenti della riscossione per le controversie instaurate nei loro confronti. Come pure, la rilevanza della ripartizione territoriale delle competenze degli uffici è coerente, dal punto di

vista sistematico, con la norma dell'art. 31, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973 che, in materia di accertamento e controlli, radica la competenza, anche qui, in capo all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente. A fronte di questo quadro normativo, la Corte di Cassazione, anche recentemente, ha quindi attribuito rilevanza, ai fini della validità dell'agire amministrativo, alla competenza territoriale degli uffici, affermando la illegittimità degli atti della riscossione emessi da un ufficio di una circoscrizione diversa da quella della sede del contribuente (cfr. Cass. ord. n. 23889/2024 e, prima ancora, Cass. sent. n. 8049/2017). E' doveroso, tuttavia, evidenziare come, in seno alla medesima giurisprudenza di legittimità, si sia manifestato, sia pure riguardo alla competenza territoriale degli uffici ai fini dell'attività di accertamento, un diverso orientamento (v. Cass. ord. n. 33287/2021), secondo il quale l'incompetenza territoriale integrerebbe un motivo di mera annullabilità dell'atto (con conseguente non rilevanza d'ufficio da parte del giudice) peraltro non sussistente qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato da ufficio incompetente. In tal modo, si è affermata la rilevanza, sul punto, della distinzione, di stampo amministrativo, tra incompetenza assoluta (ricorrente laddove l'atto sia stato adottato da un ufficio amministrativo del tutto privo della potestà e delle funzioni impositive) e incompetenza relativa (sussistente, appunto, nel caso di atto emesso da ufficio solo territorialmente incompetente), valorizzandosi, ai fini che qui occupano, il disposto dell'art. 21-octies, comma 2, della l. n. 241/1990. La distinzione tra difetto di competenza e difetto di attribuzione è stata, infine, espressamente recepita anche dal legislatore tributario, il quale, all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, ha da ultimo introdotto gli artt. 7 bis e 7 ter della l. n. 212/2000, in tema rispettivamente, di annullabilità (sussistente, tra l'altro, proprio nell'ipotesi di violazione delle norme sulla competenza, ma tale da integrare un vizio deducibile, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo e non rilevabile d'ufficio) e nullità (sussistente, tra l'altro, nel caso di atto adottato in difetto assoluto di attribuzione e rilevabile, in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio) degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Antonio Tocci

Riferimenti normativi: artt. 24 e 46 del d.P.R. 602/1973, art. 31 del d.P.R. n. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 23889/2024; 8049/2017 e n. 33287/2021.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 9 – Sentenza n. 4497/2025, depositata il 16/07/2025 – Pres. e Rel. Lepore.

Riscossione e misure cautelari - Iva – Cartella di pagamento – Validità della notifica – Prescrizione decennale della pretesa impositiva – Si applica – liquidazione delle spese processuali superiore alla nota spese – Non ammessa.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di riscossione, il termine prescrizionale dei crediti accertati in via giudiziale è decennale.

Questo è il principio affermato dal giudice di appello che conferma la sentenza di primo grado, il quale ha disatteso l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, sollevata dal contribuente, riconoscendo la piena applicabilità dell'art. 2953 c.c. ai crediti tributari accertati in giudizio.

Viene altresì confermato che l'invalidità della notifica della cartella di pagamento, ove il mittente non sia incluso nei pubblici registri (INI-PEC), può essere riconosciuta solo se da ciò derivi un pregiudizio al diritto di difesa del contribuente.

Tuttavia, viene parzialmente riformata la sentenza di primo grado nella parte relativa alla liquidazione delle spese: infatti, al giudice non è concesso liquidare una somma superiore alla quantificazione dei compensi fissata nella nota depositata dalla parte vittoriosa.

COMMENTO

Dal combinato disposto delle norme sulla decadenza e sulla prescrizione dei crediti tributari si evince che, in ordine alla riscossione degli stessi, va considerato, ai fini della verifica della prescrizione, il titolo sul quale è fondata la pretesa tributaria.

Infatti, se è vero che la regola generale contenuta nell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 stabilisce che la cartella di pagamento debba essere notificata entro il 31 dicembre *“del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio”*, allo stesso tempo va rammentato che l'art. 2953 c.c. sancisce il termine di prescrizione decennale per quei diritti riguardo ai quali *“sia intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato”*.

Pertanto, come chiarito a più riprese dalla Corte di Cassazione, se l'agente della riscossione opera sulla base di una cartella emessa non in forza di un atto impositivo, bensì di una sentenza che lo riproduca, il titolo della pretesa tributaria deve individuarsi nella sentenza, dovendosi così applicare il termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2953 c.c. e non quello di decadenza biennale sancito dall'art. 25 del d.P.R. 602/1973, termine *“che concerne la messa in esecuzione dell'atto amministrativo e presidia l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'ufficio”*.

Sulla validità della notifica effettuata da un indirizzo pec non contenuto nei pubblici registri il quadro giurisprudenziale è ormai consolidato: per considerare invalida la notifica, il contribuente dovrebbe dimostrare che dall'estraneità dell'indirizzo pec al pubblico registro derivi un pregiudizio al proprio diritto di difesa, pregiudizio che, nel caso di specie, non è stato rilevato.

Riguardo alla liquidazione delle spese processuali, parrebbe ormai pacifica la posizione della Suprema Corte (Cass. Civ. n. 6345/2020; Cass. Civ. n. 9042/2024), secondo cui il deposito della nota spese ad opera della parte vittoriosa, ai sensi dell'art. 75 disp. att. c.p.c., limita la discrezionalità del giudice nella liquidazione dei compensi, essendo fissato nella suddetta nota spese il *quantum* della condanna.

Sulla base di questo orientamento, pertanto, è condivisibile la parziale riforma della sentenza operata da parte del giudice d'appello relativamente alla parte in cui si liquidava in favore dell'Agenzia delle Entrate un compenso in misura superiore rispetto a quanto richiesto con la nota spese.

Giorgia Orecchioni
Francesco Argento

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973; art. 2953 c.c.; art. 112 c.p.c.; art. 75 disp. att. c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Civ. n. 9042/2024; Cass. Civ. n. 3357/2022; Cass. Civ. n. 30087/2021; Cass. Civ. n. 6345/2020; Cass. Civ. n. 14407/2025; Cass. Civ. n. 26682/2024; Cass. Civ. n. 18684/2023; Cass. Civ. n. 23572/2024; Cass. Civ. n. 9431/2024; Cass. Civ. n. 28315/2017; Cass. Civ. n. 21623/2015.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza. n. 4643/2025, depositata il 22/07/2025 – Pres. Ciampelli, Rel. Lupi.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Invito al pagamento - Contributo unificato tributario – Impugnazione delle cartelle e dell'intimazione – Calcolo sul valore di ogni atto impositivo e non sulla somma dei valori - Legittimità – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

La decisione ha ad oggetto la debenza del contributo unificato tributario (in avanti CUT) che, come prescrive la legge, è dovuto per il valore di ciascun atto impugnato e non sulla somma dei valori.

Il contribuente aveva impugnato l'invito al pagamento ma anche le sottese cartelle di pagamento, per cui i giudici hanno ritenuto che il pagamento del contributo era dovuto su ogni singolo atto impugnato.

COMMENTO

L'art. 9 del d.P.R. n. 115/2002, recante il Testo unico in materia di spese di giustizia, ha previsto (decorrenza 7 luglio 2011) la tassazione per le spese degli atti giudiziari del processo tributario che è regolata mediante il versamento del "contributo unificato di iscrizione a ruolo". Pertanto in caso di presentazione di ricorso tributario deve essere versato il CUT previsto in base agli scaglioni previsti.

In caso di impugnazione con unico ricorso di più atti di atti, il contributo unificato dovrà essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà dalla sommatoria dei contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi, ai sensi del citato.

Occorre chiarire che il CUT, entrata tributaria in cui si rinvencono le caratteristiche essenziali del tributo ossia la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa, viene calcolato in base alla dichiarazione di valore del contribuente e, ai fini del relativo calcolo, si considera soltanto il valore della domanda e non il valore degli atti indirettamente impugnati.

Nel giudizio tributario, il contributo unificato, dovendo essere calcolato in base al valore della controversia, che corrisponde al valore del tributo (al netto di interessi e sanzioni), va determinato, in caso di ricorsi cumulativi, sommando i contributi dovuti per ogni atto impugnato, ex art. 14, co 3-bis, del d.P.R. n. 115/2002, in quanto la facoltà di proporre un ricorso unitario per impugnare plurimi atti impositivi risponde solo ad esigenze di economia processuale e non di risparmio di spesa per il ricorrente.

Nel caso in esame la società contribuente ha impugnato, non soltanto le cartelle delle quali asseriva la mancata notifica, ma anche l'intimazione di pagamento.

Trattandosi di ricorso cumulativo, ai sensi dell'art. 14, comma 3 bis, Tusg, nonché dell'art. 12 d lgs n. 546/1992, la contribuente doveva versare il CUT per ciascun atto impugnato.

Infatti, nel caso di ricorsi cumulativi, il contributo va determinato sommando i contributi dovuti per ciascun atto impugnato, ex art. 14, comma 3-bis, Dpr n. 115/1982, poiché la facoltà di presentare un ricorso unitario per impugnare plurimi atti impositivi risponde solo ad esigenze di economia processuale e non di risparmio di spesa per il ricorrente.

Pertanto, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che non può essere revocabile in dubbio che in tema di ricorso cumulativo tributario vi è un ampliamento dell'oggetto della controversia, riferito a diversi atti impositivi che il contribuente chiede al giudice di annullare: atti impositivi che hanno una loro specifica autonomia e che, per non avere effetti, devono essere singolarmente rimossi dal sistema impositivo.

La Corte ha respinto l'appello della società, condannando la stessa al pagamento delle spese processuali in favore dell'ufficio finanziario.

Enzo Di Giacomo

Riferimenti normativi: art. 12 e 15 d. lgs n. 546/1992; art. 14 d.P.R. n. 115/2002.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione SU, n. 8810/2025; Cass .nn. 25607/2024; 26439/2024; 18552/2022; 16283/2021; C.G.T. Lazio n. 2157/2025; C.G.T. Lazio; Sez. n. 17, n. 4607/2025; C.G.T. Lazio, Sez, 4, n. 5598/2025; C.G.T. 1°gr Puglia n. 3953/2024; C.G.T. Firenze n. 1272/2022.

Prassi: Circolari Direzione Giustizia Tributaria nn. 2/2012 e 3/2014.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4801/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Riccio.

Riscossione e misure cautelari - Cartella di pagamento – Rateizzazione – Decadenza - Covid 19.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ritiene che il contribuente non è decaduto dalla rateizzazione, in ragione dell'applicazione delle norme intervenute dopo la pandemia da Covid-19.

COMMENTO

Il Collegio ricostruisce le numerose normative susseguitesi a seguito della nota pandemia mondiale che hanno inciso sulla decadenza dalla rateizzazione chiesta all'Agente della riscossione.

La Corte individua uno spartiacque nel giorno 8.03.2020, da cui sono iniziati a decorrere i termini di sospensione per la pandemia da Covid-19, evidenziando che:

- per le rateizzazioni già in essere dal giorno 8.03.2020, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 18 rate anche non consecutive, come previsto dal "Decreto Fiscale", d.l. 146/2021, convertito con modificazioni dalla l. 215/2021,
- per le rateizzazioni concesse dopo tale data e richieste prima del 31.12.2021, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive (come previsto dal "Decreto Ristori", d.l. 137/2020, convertito con modificazioni dalla l. 176/2020);
- per le rateizzazioni presentate dal giorno 1.01.2022 e fino al 15.07.2022, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 5 rate anche non consecutive;
- per le rateizzazioni presentate dal 16.07.2022, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 8 rate anche non consecutive.

Nel caso esaminato, pertanto, il quadro normativo descritto avrebbe dovuto indurre l'amministrazione a non cancellare gli effetti delle rate effettivamente versate nei termini ed applicare le sanzioni per le sole rate versate in ritardo.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: d.l.146/2021 conv. l.215/2021; d.l.137/2020 conv. l.176/2020.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 4827/2025, depositata il 30/07/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Pannone.

Riscossione e misure cautelari – Cartella di pagamento – Inesistenza notifica avviso bonario – Controllo automatico – Omesso versamento del dichiarato – Contraddittorio preventivo – Pretesa infondata – Non necessita.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non occorre che la cartella di pagamento emessa all'esito di controlli automatici sia preceduta dalla notifica dell'avviso bonario se il contenuto della prima è noto al contribuente, per essere essa fondata sul mancato versamento di quanto dichiarato e rateizzato dallo stesso contribuente.

COMMENTO

L'avviso bonario, previsto dall'art. 6, co. 5 della legge 212/2000, deve necessariamente essere trasmesso ai contribuenti, ai fini della validità degli atti successivi, solo qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Nel caso in cui la cartella sia basata esclusivamente sull'omesso versamento da parte del contribuente delle imposte dallo stesso dichiarate e poi rateizzate non sussiste alcun obbligo di notificazione dell'avviso bonario. Gli eventuali vizi che inficiano la notificazione dell'avviso, pertanto, non assumono rilievo, avendo il contribuente già piena cognizione del contenuto della pretesa riscossiva.

La funzione dell'avviso bonario, infatti, è quella di portare a conoscenza del contribuente elementi di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione che emergano all'esito dei controlli sulle dichiarazioni, circostanza che certamente non ricorre laddove ciò che emerge

è esclusivamente il mancato versamento di quanto dovuto per ammissione dello stesso contribuente.

Francesca De Vincentiis

Riferimenti normativi: art. 6, co. 5, l. 212/2000; art. 36-bis d.P.R. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 26310/2010; 7536/2011; 7329/2012; 8341/2012.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5059/2025, depositata il 06/08/2025 – Pres. Oddi, Rel. Brigante.

Riscossione e misure cautelari – Società ricorrente – Anno imposta 2016 – Sede legale Roma - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma – Rileva - Società ricorrente – Successivo trasferimento – Sede legale Reggio Calabria - Rileva – Ruolo anno imposta 2016 - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma – Sussiste - Trasmissione ruolo esecutivo - Concessionario riscossione Roma – Incompetenza territoriale – Rileva - Ufficio competente ruolo – Ambito territoriale Roma - Concessionario riscossione Reggio Calabria - Mancata richiesta delega – Rileva – Concessionario riscossione Roma - Notifica cartella pagamento – Sopravvenuta invalidità notifica – Consegue.

SINTESI DELLA SENTENZA

Risulta invalida la notifica della cartella di pagamento eseguita da un Concessionario della riscossione non più competente territorialmente nei confronti di una società che, a seguito del trasferimento della propria sede legale, risulti poi compresa nell'ambito territoriale di un Concessionario della riscossione differente rispetto a quello dell'anno d'imposta per il quale l'Ufficio ha conferito esecutività al ruolo. Questo in quanto l'Ufficio predetto, dopo avere conferito esecutività al ruolo, deve sempre trasmetterlo al Concessionario della riscossione competente *pro tempore* curandosi altresì di richiedergli delega laddove intenda comunque affidare ugualmente la riscossione al Concessionario (non più competente) presente nel proprio ambito territoriale.

COMMENTO

In tema di attività istruttoria e di accertamento fiscale nonché di attività di riscossione assume rilevanza la competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Nonostante il favor nei confronti dei contribuenti, a cui è consentito di derogare alla competenza territoriale degli Uffici senza incorrere nell'inammissibilità o nel rigetto della domanda non è vero il contrario ovvero, se un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate non competente territorialmente notifica un atto al contribuente, esso può essere contestato e sanzionato con dichiarazione di nullità.

In base all'art. 31 del d.P.R. n. 600/1973 la competenza in tema di accertamento delle imposte spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata mentre l'art. 58 prescrive come il contribuente sia tenuto a comunicare ogni variazione del domicilio fiscale, permanendo in caso contrario la competenza territoriale dell'Ufficio individuato in riferimento al precedente domicilio.

Per quanto invece riguarda l'attività di riscossione, in base agli artt. 12, comma 1 e 24, comma 1 del d.P.R. n. 600/1973 l'Ufficio accertatore è tenuto, dopo avere formato ruoli distinti per ciascun ambito territoriale in cui operano i concessionari, a consegnare il ruolo al concessionario nell'ambito territoriale a cui esso si riferisce e pertanto la cartella di pagamento è ugualmente nulla se emessa da un Ufficio distrettuale dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione operante in un ambito territoriale diverso da quello in cui è ricompreso il domicilio fiscale del contribuente.

In ciascun caso sopra indicato la nullità degli atti impositivi e/o degli atti della riscossione emessi da un Ufficio territorialmente incompetente deve sempre essere fatta valere innanzi al Giudice tributario previa introduzione di eccezione preliminare e assorbente dell'illegittimità per carenza di potere dell'organo emittente.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 12, d.P.R. 602/1973; art. 24, d.P.R. 602/1973

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, n. 20669/2014, n. 19577/2017, n. 1950/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 5831/2025, depositata il 08/07/2025 – Pres. Lunerti e Rel. Terranova.

Riscossione e misure cautelari - Iscrizione ipotecaria – Comunicazione preventiva – Invim – Decadenza – Prescrizione – Termine quinquennale – Termine decennale – Notifica cartella – Decorrenza termini – Sospensione COVID – Irrilevanza – Accoglimento.

SINTESI DELLA SENTENZA

In materia di iscrizione ipotecaria fondata su cartella di pagamento relativa a Invim, l'azione di riscossione è soggetta ai termini di decadenza e prescrizione decorrenti dal momento in cui l'atto impositivo avrebbe dovuto essere registrato. Qualora la prima notifica utile della cartella intervenga a distanza di oltre vent'anni dall'anno d'imposta, risultano ampiamente decorsi sia il termine quinquennale di decadenza sia quello decennale di prescrizione, non potendo rilevare sospensioni intervenute successivamente, quali quelle connesse all'emergenza COVID-19.

COMMENTO

Nell'accogliere l'appello della contribuente, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio affronta il tema della tempestività dell'azione di riscossione in relazione a un credito Invim risalente all'anno d'imposta 1987.

Il Collegio individua nella data del presupposto impositivo il *dies a quo* per il computo dei termini decadenziali e prescrizionali, evidenziando come la prima notifica utile della cartella – intervenuta nel 2014 – sia collocata ben oltre i limiti temporali previsti dall'ordinamento.

La decisione chiarisce che la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria non può sanare l'intervenuta estinzione del credito per decorso dei termini, trattandosi di atto consequenziale alla cartella. Una volta spirati i termini di legge, il potere di riscossione risulta definitivamente consumato.

Particolarmente significativo è il passaggio in cui la Corte esclude la rilevanza delle sospensioni normative intervenute durante l'emergenza pandemica da COVID-19, rilevando che tali misure non possono incidere su termini già ampiamente maturati prima della loro entrata in vigore.

La pronuncia si inserisce nel consolidato orientamento secondo cui la decadenza e la prescrizione costituiscono limiti inderogabili all'esercizio della potestà impositiva e della riscossione, a tutela dell'affidamento e della certezza dei rapporti giuridici.

Carla Desirée Meringolo

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. Cod. civ. art. 395; cod. civ. art. 360; d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti giurisprudenziali: d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; Corte di Cassazione: S.U. sent. n. 23397/2016.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 13 – Sentenza n. 6258/2025, depositata il 17/10/2025 – Pres. Passero, Rel. Laudiero.

Riscossione e misure cautelari - Cartelle di pagamento – Regolarità della notifica delle cartelle di pagamento – Definitività dei ruoli – Legittima costituzione in giudizio dell'ente della riscossione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Non può essere accolta la censura relativa all'annullamento delle cartelle di pagamento da parte di una sentenza del Tribunale civile di Roma in quanto quest'ultima non risulta passata in giudicato ed è stata oggetto di impugnazione.

Deve, inoltre, considerarsi correttamente provata la notifica delle cartelle di pagamento, qualora sia stata prodotta la documentazione necessaria a tal fine (avviso di avvenuta notifica al portiere) e, pertanto, la mancata impugnazione nei termini delle cartelle di pagamento di cui sia stata confermata la validità della notifica, comporta la cristallizzazione della pretesa tributaria, precludendo al contribuente ogni ulteriore doglianza.

COMMENTO

La sentenza in esame riguarda il caso di una contribuente che ha impugnato (con ricorso introduttivo) un preavviso di fermo amministrativo e tre cartelle di pagamento, lamentando la mancata notifica degli stessi, la prescrizione dei crediti e, infine, il difetto di motivazione dell'atto di preavviso di fermo amministrativo. I giudici di primo grado hanno rigettato il ricorso della contribuente, ritenendo provata la regolare notifica delle cartelle di pagamento e affermando la conseguente definitività dei ruoli.

La contribuente ha, quindi, proposto appello avverso la sentenza di primo grado, contestando preliminarmente, la sopravvenuta caducazione delle cartelle di pagamento per effetto della sentenza del Tribunale civile di Roma n. 11366/2024, in seconda istanza la nullità della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione per procura generica, nonché l'ammissibilità della produzione di nuovi documenti.

I giudici di secondo grado hanno ritenuto infondato l'appello, ribadendo, innanzitutto, che la sentenza del Tribunale civile di Roma n. 11366/2024 non risultava passata in giudicato in quanto era stata oggetto di impugnazione e, pertanto, non poteva esplicare effetti vincolanti in tale giudizio tributario.

I giudici hanno, altresì, confermato la legittimità della costituzione della difesa erariale ribadendo l'orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione secondo il quale *“l'Agenzia delle Entrate-Riscossione può costituirsi in giudizio anche mediante avvocati del libero foro, senza necessità di delibere o procure notarili, essendo sufficiente la procura alle liti conferita dal funzionario competente”*.

Infine, i giudici hanno confermato la statuizione dei giudici di prime cure sulla regolarità della notifica delle cartelle e sulla definitività dei crediti affermando che *“dalla documentazione prodotta dall'Agenzia risulta che le tre cartelle furono tutte ritualmente notificate ai sensi dell'art. 139 c.p.c. e dell'art. 26 d.P.R. 602/1973, mediante consegna al portiere con successivo avviso di avvenuta notifica. Tali notifiche, mai tempestivamente impugunate, hanno determinato la definitività dei ruoli, con conseguente inammissibilità di qualsiasi eccezione riferita a vizi di merito delle pretese tributarie o alla prescrizione maturata anteriormente”*.

Flaminia Ferrucci

Riferimenti normativi: art.139 c.p.c., art. 26 d.P.R. 60/1973 e art. 1, comma 8, del d.l. 193/2016 convertito con modificazioni dalla l. 1 dicembre 2016, n. 225.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 30008/2019, n. 28199/2024, n. 16040/2025 e n. 12274/2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 6715/2025, depositata il 03/11/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Polito.

Riscossione e misure cautelari – Notifica a mezzo posta elettronica certificata - Conformità digitale della cartella di pagamento – Firma digitale – Estensione “.p7m”.

SINTESI DELLA SENTENZA

È legittima la notifica della cartella di pagamento a mezzo posta elettronica certificata, la quale può avvenire sia mediante allegazione al messaggio PEC di un documento informatico nativo digitale, sia mediante allegazione di una copia per immagini su supporto informatico di un documento originariamente cartaceo (c.d. copia informatica).

Qualora la notifica avvenga mediante trasmissione della copia informatica della cartella di pagamento, non è richiesta l'apposizione della firma digitale, in assenza di una specifica prescrizione normativa in tal senso. Ne consegue che il file allegato al messaggio PEC non deve necessariamente avere estensione “.p7m”.

COMMENTO

La decisione della Corte appare pienamente in linea con l'orientamento giurisprudenziale consolidato in materia di riscossione e notifica di cartelle di pagamento a mezzo PEC. La conferma della regolarità formale e sostanziale delle procedure adottate dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione rafforza la certezza del diritto e tutela sia l'interesse erariale sia le garanzie difensive del contribuente.

Nel caso di specie, si ribadisce che la notifica della cartella di pagamento può essere validamente eseguita tramite PEC sia allegando un documento informatico nativo digitale, sia una copia per immagine su supporto informatico di un originale cartaceo (ad esempio un file PDF). Contrariamente da quanto eccepito dal contribuente, non risulta necessario che la copia digitale della cartella cartacea sia firmata digitalmente, in quanto nessuna disposizione normativa lo richiede espressamente.

Tra l'altro, rispetto alla notifica analogica, la notifica a mezzo PEC garantisce ulteriori elementi di certezza sull'identità del mittente che prescindono dall'apposizione della firma digitale.

In particolare, è possibile risalire all'Autorità che ha emesso l'atto, grazie ai dati di certificazione presenti nelle ricevute (presa in carico, accettazione, avvenuta consegna) e al dominio di posta elettronica da cui proviene l'atto. Nel caso di specie, la verifica del dominio “agenziaiscossione.gov.it” consente di confermare l'autenticità e la provenienza dell'atto, eliminando ogni dubbio sull'autorità mittente.

In definitiva, la sentenza si inserisce in un quadro normativo e giurisprudenziale pacifico, senza lasciare spazio a dubbi interpretativi sulla validità delle notifiche telematiche e sulla correttezza dell'operato dell'amministrazione finanziaria.

Valeria Chang

Riferimenti normativi: art. 26, secondo comma, d.P.R. 602/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 30948/19, n. 2212/24, n. 28852/23.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 10 – Sentenza n. 7500/2025, depositata il 03/12/2025 – Pres. Cotta, Rel. Perone.

Riscossione e misure cautelari - Ires – Irpeg - Cartella di pagamento notificata all'ex socio dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese- Mancata previa notifica di nuovo e distinto accertamento - Responsabilità successoria - Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

È carente di legittimazione passiva l'ex socio di società di capitali destinatario di una cartella di pagamento notificatagli quale “successore a titolo universale della società estinta” senza che, con prodromico atto, sia stata accertata la sua responsabilità per debiti fiscali. Nel caso di specie, veniva effettuata nei confronti del contribuente, già socio di una s.r.l., successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese, un'iscrizione a ruolo diretta senza previa attivazione, da parte dell'amministrazione, della speciale procedura prevista dall'art. 36 del d.P.R. n. 602/1976 ovvero senza l'attivazione del modulo di responsabilità ex art. 2945 c.c..

COMMENTO

La Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025, richiamata nella pronuncia in commento, ha definitivamente chiarito, derimendo i precedenti contrasti giurisprudenziali, che, sia che si voglia far valere nei confronti dell'ex socio una responsabilità di tipo successorio ex art. 2495 c.c. sia che si voglia far valere l'ipotesi di responsabilità prevista dall'art. 36 d.P.R. n. 602/1973, in entrambi i casi è necessaria la notificazione nei suoi confronti di un *“nuovo e distinto atto di accertamento”*. Infatti, osserva il Supremo consesso, *“È vero che si tratta, quello notificato all'ex socio, di un atto di accertamento che già contiene l'indicazione di un credito non più contestabile nella sua oggettività, ma l'esigenza che tale credito venga legittimamente imputato ad un soggetto pur sempre diverso (appunto l'ex socio) rispetto al contribuente che ad esso ha dato origine (la società) dimostra comunque la permanenza in esso di un sostrato prettamente pretensivo che si palesa per la prima volta, seppur limitatamente al risvolto soggettivo di responsabilità; non sarebbe dunque del tutto esatto ravvisare nella specie un accertamento senza imposizione, come tale surrogabile dalla cartella”*. Tale principio appare coerente con il diritto di difesa del contribuente, che dovrà essere messo in condizioni di comprendere le ragioni giuridiche per le quali egli sia chiamata a rispondere per debiti altrui e, se del caso, formulare le relative difese in sede giurisdizionale.

Duccio Casciani

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c..

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 3625/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 7675/2025, depositata il 15/12/2025 – Pres. Coletta, Rel. Guadagni.

Riscossione e misure cautelari - Controllo automatizzato ex art. 36-bis, d. P.R. 600/1973 – Controllo meramente cartolare – Sussiste – Disconoscimento del riporto delle perdite (art. 84 TUIR tramite controllo automatizzato – Illegittimo - Donazione d'azienda – Riporto delle perdite ex art. 84 TUIR – Legittima.

SINTESI DELLA SENTENZA

La procedura di liquidazione della dichiarazione ex art. 36-bis d.P.R. 600/1973 riguarda, esclusivamente, errori di calcolo riscontrabili *ictu oculi* dalla dichiarazione stessa non essendo applicabile nei casi in cui si rendano necessarie valutazioni giuridiche. Conseguentemente, è illegittima la cartella emessa per disconoscere il riporto delle perdite pregresse di cui all'art. 84 TUIR nel caso di donazione d'azienda, rendendosi necessario un motivato avviso di accertamento. Nel merito, peraltro, il riporto delle perdite risultava legittimo in quanto l'esclusione della “trasferibilità” delle perdite pregresse è limitato ai casi in cui non vi sia continuità aziendale (art. 84, comma III, TUIR).

COMMENTO

L'art. 84 del TUIR consente al contribuente di “riportare” in avanti le perdite pregresse, fatti salvi taluni casi, previsti dal comma III, nei quali tale beneficio viene meno laddove non vi sia continuità aziendale (in particolare, nei casi di cessione di maggioranza e modifica dell'attività entro tre anni). Tale limitazione non si verifica, secondo la Corte, nel caso in cui vi sia una mera donazione del comparto aziendale in continuità, non essendo applicabile l'art. 58 del TUIR in materia di neutralità delle donazioni relativo alle plusvalenze e non alle perdite.

L'accertamento di tali circostanze – e, conseguente il disconoscimento del riporto delle perdite – non può essere posto in essere dall'amministrazione finanziaria avvalendosi della procedura di cui all'art. 36-bis, d.P.R. 600/1973 in quanto, secondo un consolidato orientamento della Suprema Corte, la liquidazione automatica della dichiarazione riguarda esclusivamente errori di calcolo direttamente riscontrabili dalla dichiarazione stessa (non

potendo, al contrario, essere utilizzata tale procedura automatizzata per porre in essere valutazioni giuridiche).

Chiara Lattanzi

Riferimenti normativi: art. 84 TUIR, art. 58 TUIR, art. 36-bis, d.P.R. 600/1973.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 29714/2025; 26869/2025; 19128/2025; 21564/2025; 8462/2024; 19094/2025; 794/2025; 29152/2023; 21906/2021.

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 3858/2025, depositata il 17/06/2025 – Pres. Clemente, Rel. Lello.

Statuto del contribuente – Difetto di motivazione degli atti – Provvedimento di rigetto della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale – Motivazione per relationem – Onere della prova – Infondatezza della pretesa.

SINTESI DELLA SENTENZA

È viziato da difetto di motivazione il provvedimento di rigetto della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale che rinvii ad atti della Guardia di Finanza, senza allegarli né riprodurne il contenuto essenziale.

Nel caso di specie, il provvedimento di rigetto si basava su delle comunicazioni effettuate dalla Guardia di Finanza all'Agenzia delle Entrate circa la presunta contraffazione e falsità della documentazione allegata alla richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria. La C.G.T. Lazio ha così ritenuto infondato il provvedimento in quanto conseguentemente carente delle prove a sostegno della mera ipotesi di contraffazione e falsità della documentazione allegata.

COMMENTO

L'art. 7, l. n. 212/2000, così come modificato dal d.lgs. n. 219/2023, ha rafforzato l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, disciplinando, tra l'altro, anche i profili relativi all'onere della prova e alla motivazione *per relationem*.

Il co. 1 dell'art. 7 prevede che la motivazione degli atti impugnabili deve contenere, oltre ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione, anche i "mezzi di prova".

La motivazione e la prova dell'atto impositivo sono entità logicamente distinte ma profondamente connesse: la prima rappresenta l'*iter* logico-giuridico su cui si fonda l'atto di accertamento, mentre la seconda ha la funzione di dimostrare gli elementi fattuali posti alla base della tesi sostenuta dall'ente impositore nella motivazione.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, a pena di annullabilità, non solo deve motivare il provvedimento, ma deve altresì indicare gli elementi di prova posti a fondamento della propria pretesa.

Tale disposizione riporta a coerenza il sistema probatorio tributario, in quanto si coordina con il co. 5-*bis* dell'art. 7 d.lgs. 546/1992, che impone l'onere della prova in capo all'Amministrazione finanziaria nell'ambito del processo tributario.

Quanto alla motivazione *per relationem*, essa ricorre quando l'obbligo motivazionale è assolto mediante rinvio ad altri atti già emessi dalla stessa Agenzia delle Entrate ovvero – come nel caso di specie – dalla Guardia di Finanza, nei confronti del medesimo contribuente o anche di soggetti terzi.

L'art. 7, l. 212/2000 sancisce espressamente che, qualora nella motivazione si faccia riferimento a un altro atto non già conosciuto dall'interessato, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale, indicando comunque le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Il precedente riferimento normativo era contenuto nell'art. 42, co. 2, del d.P.R. n. 600/1973; tuttavia, l'art. 7 dello Statuto del contribuente ha rafforzato la tutela, imponendo non solo l'allegazione o la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato, ma anche la specificazione in motivazione della sua rilevanza in relazione al caso concreto.

Il mancato rispetto delle regole sulla motivazione *per relationem*, così come l'infondatezza della pretesa impositiva, conducono, in ogni caso, alla sanzione dell'annullabilità ai sensi dell'art. 7-bis della l. n. 212/2000.

Alice Gargagli

Riferimenti normativi: artt. 7, 7-bis, l. n. 212/2000; art. 42, d.P.R. n. 600/1973; art. 7, d.lgs. 546/1992.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 7067/2025, depositata il 17/11/2025 - Pres. Catania, Rel. Blasi.

Statuto del contribuente – Autotutela obbligatoria – Fattispecie sorte antecedentemente alla modifica introdotta dal d.lgs. 219/2023 – Inapplicabilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'autotutela obbligatoria di cui all'art. 10-quater, Statuto del Contribuente non si applica retroattivamente alle fattispecie tributarie sorte antecedentemente alla modifica della disposizione stabilita con d.lgs. 219/2023 (modifica entrata in vigore a partire dal 18.01.2024). È importante precisare che le fattispecie in cui l'Amministrazione Finanziaria è obbligata ad intervenire in autotutela coincidono parzialmente con quelle disciplinate specificamente dalla normativa di settore amministrativa (d.m. 37/1997). Per i casi sorti prima della modifica normativa, tale disciplina prevede la facoltatività dell'intervento in autotutela.

COMMENTO

Nel confermare la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso e, quindi, rigettato l'appello dell'Amministrazione Finanziaria, la C.G.T. Lazio, pur affermando la non retroattività della modifica, che ha reso l'intervento in autotutela un dovere nei casi previsti dalla norma come novellata, ha preso atto che, in alcune di quelle fattispecie, l'Amministrazione si trova ad essere investita di un potere discrezionale, una facoltà di intervento in autotutela già previsto dalla norma secondaria di dettaglio.

Nel merito, la Corte conferma la debenza dell'imposta di registro di tutte le parti in causa di un atto assoggettabile all'imposta (anche se effettuata in un contesto di procedure concorsuali, concordato), fra le quali non può comprendersi il curatore del fallimento.

Federica Leporelli

Riferimenti normativi: art. 10-quater, l. 212/2000 (e d.lgs. 219/2023); art. 57 d.P.R. 131/86.

SUCCESSIONI E DONAZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 5 – Sentenza n. 4239/2025, depositata il 07/1/2025 – Pres. Fruscella, Rel. De Masellis.

Successioni e donazioni – Dichiarazione di successione – Emendabilità dopo la scadenza del termine per la presentazione – Ammissibilità – Limiti.

SINTESI DELLA SENTENZA

La dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata o modificata, anche dopo la scadenza del relativo termine di presentazione, purchè prima della notificazione dell'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, in caso contrario potendo il contribuente far valere, con onere probatorio a suo carico, le modifiche della dichiarazione originaria in sede di impugnazione dell'atto impositivo già ricevuto.

COMMENTO

Il caso posto all'attenzione della Corte riguarda la validità e gli effetti di una seconda dichiarazione di successione con la quale, successivamente alla notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione originariamente presentata, il contribuente intenda correggere un errore dichiarativo commesso (nella specie riguardo al calcolo del valore catastale degli immobili caduti in successione) e comportante, evidentemente, la debenza di un'imposta inferiore a quella richiesta dall'Ufficio. Nella sentenza in esame, a riguardo il Collegio premette, in linea con il dato normativo e l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità, che la modifica o la ritrattazione della dichiarazione di successione sia sempre consentita purchè prima che sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione, in caso contrario potendosi far valere la correzione solo in sede di impugnazione dell'atto impositivo ricevuto e con onere della prova a carico del contribuente. Nella specie, le doglianze di parte contribuente sono state quindi respinte in ragione del fatto che costui si sarebbe limitato ad allegare al ricorso la sola dichiarazione modificativa presentata (e, quindi, si ritiene, senza assolvere adeguatamente all'onere di provare il fondamento della invocata correzione) e senza, peraltro, provvedere al pagamento né dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione originaria, né di quella che sarebbe risultata dovuta alla luce della dichiarazione modificativa.

Le conclusioni rassegnate dalla Corte sollecitano una riflessione e richiedono di ricordare, in estrema sintesi, le diverse tipologie di dichiarazione di successione funzionale a rettificare quella originariamente presentata e che potremmo definire, per semplicità, come dichiarazione principale.

In primo luogo, vi sono le dichiarazioni sostitutiva o integrativa da presentare, ai sensi dell'art. 28, comma 6, del TUS, a seguito della sopravvenienza di un evento che, dopo la presentazione della dichiarazione, comporti, rispettivamente, un mutamento dell'eredità o del legato, ovvero l'applicazione dell'imposta in misura superiore. Vi è poi la dichiarazione modificativa che può essere presentata, ai sensi dell'art. 31, comma 3, del TUS, fino alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione per correggere o modificare qualsiasi elemento dichiarato in precedenza, dovendo in tal caso l'Ufficio liquidare l'imposta tenendo conto del complesso delle dichiarazioni presentate. Vi è infine la dichiarazione aggiuntiva (per distinguerla da quella precedentemente qualificata come modificativa) che può essere presentata, ai sensi dell'art. 33, comma 1, del TUS, anche dopo la scadenza del detto termine, ma solo prima che venga notificato l'avviso di rettifica e di liquidazione, altrimenti potendo, come già detto, il contribuente far valere l'elemento correttivo (evidentemente comportante il pagamento di un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta in

base alla dichiarazione originaria) solo in sede di impugnazione di detto avviso e con onere della prova a suo carico.

Ciò posto, pur collocandosi la sentenza qui in commento all'interno del cennato quadro normativo, è d'uopo osservare come nel caso ivi trattato non parrebbe essere stato in realtà notificato quell'avviso di rettifica e liquidazione di cui parla testualmente la norma, ma meramente un avviso di liquidazione dell'imposta, adottato dall'Ufficio in base alla dichiarazione principale. Da ciò consegue che il contribuente avrebbe potuto, in realtà, far valere la correzione anche in sede amministrativa e l'Ufficio avrebbe dovuto procedere, nel rispetto del principio di lealtà e collaborazione, ad annullare, in sede di autotutela, l'avviso di liquidazione adottato così da riliquidare l'imposta recependo, in ossequio al principio di capacità contributiva, l'effettiva base imponibile da assoggettare al prelievo successorio, il tutto tenendo conto anche del fatto che, nel caso di specie, parrebbe essersi trattato di un mero errore nell'individuazione del valore catastale degli immobili e, dunque, di un elemento facilmente riscontrabile *per tabulas* dalla stessa Amministrazione.

Da ultimo, merita di essere segnalato come il procedimento di liquidazione dell'imposta di successione sia stato recentemente riformato dal legislatore, prevedendosi, per le successioni aperte dal 1° gennaio 2025, che sia lo stesso contribuente a dover provvedere alla autoliquidazione del tributo in base alla dichiarazione presentata. Il che, a ben vedere, potrebbe essere non coerente con le finalità di semplificazione del sistema, posto che il calcolo da compiere si rivela in molti casi non agevole, e potrebbe risultare foriero, pertanto, di contestazioni e, per l'effetto, di maggiore contenzioso.

Antonio Tocci

Riferimenti normativi: artt. 28, 31 e 33 d.lgs. 346/90.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 6609/11, 11526/18, 60/19.

Prassi: Risoluzione n. 8/12.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 4 – Sentenza n. 6414/2025, depositata il 23/10/2025 – Pres. Birritteri, Rel. Laudati.

Successioni e donazioni - Intimazione di pagamento – Successione - Debiti riferiti al defunto - – Beneficio di inventario – Mancata accettazione definitiva - Esecuzione limitata ai beni dell'eredità giacente e non sul patrimonio dell'erede.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di giustizia tributaria del Lazio ha confermato l'annullamento dell'intimazione di pagamento impugnata dal contribuente, respingendo l'appello dell'Amministrazione finanziaria. È emerso che i debiti oggetto dell'atto erano riferiti al defunto dante causa e non all'erede, che aveva accettato con beneficio d'inventario. Tale modalità di accettazione esclude la possibilità di agire sul patrimonio personale dell'erede, limitando l'esecuzione ai beni dell'eredità giacente. Poiché l'inventario si era concluso senza accettazione definitiva, il Collegio ha ritenuto infondata la pretesa erariale.

COMMENTO

La decisione affronta un tema ricorrente nel contenzioso tributario: la corretta riferibilità della pretesa impositiva quando i debiti originano da rapporti tributari del defunto. La questione si innesta sul sistema delle successioni e, in particolare, sugli effetti dell'accettazione con beneficio d'inventario, istituto che mira a tutelare l'erede dal rischio di dover rispondere *ultra vires hereditatis* dei debiti del "de cuius".

Il Collegio ribadisce un principio consolidato: l'erede che accetta con beneficio d'inventario non risponde personalmente delle obbligazioni tributarie del defunto, poiché il patrimonio ereditario rimane autonomo e separato da quello personale. L'accertamento o la riscossione possono quindi essere esercitati unicamente nei limiti dell'asse ereditario e non sull'erede in

quanto tale. Tale impostazione trova fondamento negli artt. 490 ss. c.c., che disciplinano la separazione patrimoniale e i limiti di responsabilità, nonché nella giurisprudenza che ha più volte richiamato la necessità di verificare l'effettiva opponibilità della pretesa al soggetto destinatario.

Di particolare rilievo è l'osservazione relativa allo stato dell'eredità giacente. Dal verbale di inventario emergeva infatti l'assenza di un'accettazione definitiva, circostanza che conferma la non imputabilità all'erede dei debiti tributari in questione. In tale situazione, l'Amministrazione finanziaria può agire esclusivamente sui beni ereditari, non potendo estendere l'obbligazione al patrimonio personale del chiamato all'eredità.

La sentenza pone inoltre l'accento sull'onere probatorio in capo all'Ufficio. Sebbene il tema delle notifiche sia ritenuto, nel caso di specie, non decisivo ai fini del rigetto dell'appello, resta significativo che la mancanza di una produzione adeguata in primo grado abbia contribuito a determinare l'esito del giudizio. Il principio istruttorio secondo cui spetta all'Amministrazione dimostrare la correttezza del proprio operato trova così ennesima conferma.

La pronuncia si inserisce dunque in un orientamento giurisprudenziale che tutela l'erede beneficiato da indebite pretese fondate su debiti non propri e fornisce un'applicazione coerente dei principi civilistici e tributari in materia successoria, sottolineando l'importanza di verificare in modo sostanziale la posizione soggettiva del destinatario degli atti impositivi.

Amato Tomao

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973; d.P.R. 602/1973; art. 490 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: nn. 11458/2018; 9186/2022; 15750/2024; 17992/2025.

VIOLAZIONI TRIBUTARIE E SANZIONI

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 2100/2025, depositata il 28/03/2025 – Pres. Greco, Rel. Castiello.

Violazioni tributarie e sanzioni — Irrogazione sanzioni derivanti da esiti controlli formali – Compete – Direzione Regionale in ragione del domicilio fiscale del trasgressore.

SINTESI DELLA SENTENZA

Stante il tenore dell'art 39, comma 2 del d.lgs. 241/1997 nonché il pacifico orientamento della Corte di Cassazione a riguardo (sentenza n. 11660/2024), in tema di apposizione di visto di conformità infedele da parte di un CAF (Centro Assistenza Fiscale), spetta alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate individuata in relazione al domicilio fiscale del trasgressore RAF (Responsabile Assistenza Fiscale) provvedere alla formazione del ruolo presupposto della cartella di pagamento notificata dall'agente della riscossione.

La norma attribuisce infatti una competenza funzionale alle Direzioni regionali tale per cui, l'atto adottato da un ufficio incompetente, oltre ad essere inefficace e improduttivo di conseguenze sul piano sanzionatorio-disciplinare, è illegittimo per violazione delle norme che definiscono le attribuzioni del soggetto autore dell'atto (C. St. 5142/07, 934/10).

COMMENTO

Il difetto di competenza dell'Ufficio che ha proceduto con l'iscrizione a ruolo non rappresenta una mera irregolarità ma costituisce un *vulnus* giuridico di tale intensità da inficiare la legittimità dell'azione amministrativa (tanto da rimanere, nel caso di specie, assorbite le ulteriori eccezioni).

In particolare, l'attribuzione della competenza ad una specifica articolazione dell'Agenzia delle Entrate non ha una valenza meramente formale ma rappresenta la diretta attuazione del principio, di rilevanza costituzionale, di buon andamento della Pubblica Amministrazione. Attraverso l'individuazione dell'ufficio finanziario munito della competenza si definiscono con valenza *erga omnes* quelle che sono le attribuzioni dei soggetti a cui l'ordinamento attribuisce i poteri – e cui sono, specularmente, imputabili le responsabilità – per la concreta adozione degli atti autoritativi.

È per tale ragione, quindi, che il vizio di competenza determina la radicale invalidità dell'azione amministrativa (trattandosi di uno dei tradizionali vizi del *genus* provvedimento amministrativo di cui quelli di matrice impositiva costituiscono una *species*).

Sul punto appare chiaro l'orientamento della Cassazione che, oltre alla citata sentenza n. 11660/2024, fin dalla pronuncia del 18 settembre 2015, n. 18448, aveva espresso il principio che *“L'atto adottato da un ufficio incompetente, infatti, non è né semplicemente inefficace, né meramente produttivo di conseguenze sul piano sanzionatorio-disciplinare - come quando si tratta di violazione dei criteri di riparto delle attribuzioni, adottati dall'Amministrazione con norme interne (Cass. 14805/11) - ma è illegittimo, per violazione delle norme che definiscono le attribuzioni del soggetto autore dell'atto (C. St. 5142/07, 934/10). Per il che, l'accertamento del vizio di incompetenza non può che comportare l'eliminazione dal mondo giuridico del provvedimento illegittimo da parte del giudice amministrativo, ovvero - nell'ambito della giurisdizione demandatagli - da parte del giudice tributario (cfr., in motivazione, Cass. 14805/11, 14786/11)”*.

Numerosissime anche le pronunce delle corti di merito in scia a tale orientamento (cfr. fr. Comm. Trib. Prov. di Napoli, n. 7792/2020, Comm. Trib. Prov. di Forlì, n. 30/2020, Comm. Trib. Prov. Perugia, n. 243/2020, Comm. Trib. Prov. di Cuneo, n. 423/2019, Comm. Trib. Prov. di Roma, n. 9663/2020, Comm. Trib. Prov. di Torino n. 1062/2021, Comm. Trib. Reg. Toscana n. 1000/2022, Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 3744/2021, Comm. Trib. Reg. Campania n.

7910/2021 e n. 2566/2022, Comm. Trib. Reg. Lazio n. 1349/2022, CGT Milano n. 246/2023; CGT Milano n. 1069/2025; CGT Lecce n. 391/2025; CGT Ancona n. 153/2025).

Stefano Bego

Riferimenti normativi: art. 39, d.lgs 241/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cassazione: nn. 14805/11; 14786/11; 18448/2015. Consiglio di Stato, nn. 5142/07; 934/10. Comm. Trib. Prov. di Napoli, n. 7792/2020, Comm. Trib. Prov. di Forlì, n. 30/2020, Comm. Trib. Prov. Perugia, n. 243/2020, Comm. Trib. Prov. di Cuneo, n. 423/2019, Comm. Trib. Prov. di Roma, n. 9663/2020, Comm. Trib. Prov. di Torino n. 1062/2021, Comm. Trib. Reg. Toscana n. 1000/2022, Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 3744/2021, Comm. Trib. Reg. Campania n. 7910/2021 e n. 2566/2022, Comm. Trib. Reg. Lazio n. 1349/2022, CGT Milano n. 246/2023; CGT Milano n. 1069/2025; CGT Lecce n. 391/2025; CGT Ancona n. 153/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12 – Sentenza n. 3805/2025, depositata il 16/06/2025 – Pres. Maio, Rel. Lupi.

Violazioni tributarie e sanzioni – Visto di conformità infedele – Responsabilità – Natura sanzionatoria.

SINTESI DELLA SENTENZA

Il CAF Cisl ha impugnato la sentenza che aveva parzialmente accolto il suo ricorso contro una cartella per visto infedele, lamentando l'incompetenza territoriale dell'ufficio ai sensi dell'art. 39, comma 2, d.lgs. 241/1997. La Commissione ha riconosciuto fondata tale censura, accogliendo l'appello principale del CAF e quello incidentale dell'Agenzia sulle spese. Spese compensate.

COMMENTO

Tale pronuncia valorizza un principio consolidato nella giurisprudenza tributaria: la responsabilità del CAF o professionista abilitato per il rilascio di un visto di conformità infedele non comporta l'obbligo di corrispondere l'imposta o gli interessi in luogo del contribuente, ma ha natura esclusivamente sanzionatoria.

Tale interpretazione trova fondamento, da un lato, nel tenore letterale dell'art. 39, comma 2, d.lgs. 241/1997, che attribuisce alle direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate la competenza a irrogare le sanzioni per tali violazioni; dall'altro, nel principio costituzionale di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., secondo cui l'obbligazione tributaria deve gravare su chi realizza il presupposto d'imposta.

Ne consegue che il responsabile dell'assistenza fiscale può essere chiamato a rispondere di una violazione amministrativa per aver rilasciato un visto o un'asseverazione infedele, ma non può essere qualificato come debitore d'imposta, poiché manca in capo a lui il presupposto impositivo.

La Corte, nel ribadire tale orientamento, riafferma anche il carattere inderogabile della competenza territoriale ex lege della direzione regionale in base al domicilio fiscale del trasgressore, a garanzia della correttezza procedimentale e del rispetto del principio di legalità in materia sanzionatoria.

Marta Selicato

Riferimenti normativi: art. 53 Costituzione; d.lgs. 241/1997, art. 39, comma 2.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, n. 8713 del 2022; n. 1692 del 2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 5262/2025, depositata il 25/08/2025 – Pres. Fruscella, Rel. Grechi.

Violazioni tributarie e sanzioni – Dichiarazione Imu – Omessa presentazione – Rileva – Violazione commessa – Ente impositore – Obbligo contestazione - Ciascuna annualità – Rileva – Stessa indole – Sussiste – Riferibilità pluralità annualità – Non rileva – Applicabilità cumulo giuridico – Sussiste –

Ente impositore - Sanzione unica – Obbligo applicazione – Sussiste - Soggetto contribuente – Sanzioni irrogate – Onere probatorio giudizio – Obbligo assolvimento – Conseguenze.

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di omessa presentazione della dichiarazione Imu l'ente locale, pur essendo tenuto a contestare la violazione per ciascuna annualità, è sempre obbligato ad irrogare un'unica sanzione mentre il contribuente, laddove intenda fare valere tale presupposto in giudizio, è comunque tenuto a documentare al Giudice tutte le sanzioni già irrogate.

Questo in quanto, rilevando la fattispecie riferita alle sanzioni della stessa indole commesse in più annualità, risulta applicabile il cumulo giuridico.

COMMENTO

In via di consolidamento risulta l'orientamento di Cassazione che, in relazione all'omessa presentazione della dichiarazione Imu, conferma la necessità di applicare il cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'art. 12, comma 5, del d. lgs. n. 472/1997 che dispone, in caso di omesso versamento dell'Imu, che "quando violazioni della stessa indole vengono commessi in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo".

Il contrasto giurisprudenziale trae origine dall'opposta tesi del cumulo materiale delle sanzioni, secondo cui l'istituto della "continuazione" predetto non si applica in maniera autonoma, ma soltanto quando ricorra uno dei due istituti previsti dai commi 1 e 2 del medesimo articolo 12 ovvero:

-nel caso del comma 1 quando, con una sola azione od omissione, si violano diverse disposizioni tributarie, anche di tributi diversi, ovvero allorquando, con più azioni o omissioni, si effettuano diverse violazioni formali della stessa disposizione, ipotesi questa che non ricorrerebbe nel caso dell'omessa presentazione della dichiarazione Imu per più annualità poiché con una sola omissione si viola la stessa disposizione; allo stesso modo non ricorrerebbe neppure la seconda ipotesi, in quanto la violazione di omessa presentazione della dichiarazione Imu non ha carattere formale, come quella che non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo;

-nel caso del comma 2, che disciplina l'istituto della "progressione" quando, anche in tempi diversi, sono commesse più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo, ugualmente si ipotizza che non ricorrerebbe in caso di omessa presentazione della dichiarazione Imu, poiché tale violazione presuppone la presenza di un collegamento funzionale tra le azioni o le omissioni, non rinvenibile nella semplice identità delle violazioni. La Cassazione invece, fin dalla sentenza n. 29966/2019, ha affermato che quando la commissione degli illeciti continua ripetutamente in relazione allo stesso tributo in più anni d'imposta, la continuazione sanzionatoria rientra nella disciplina statuita dall'art. 12, comma 5 del d. lgs. n. 472/1997.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 12, comma 5, d. lgs. 472/1997.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, SS.UU. n. 10027/2012; Cassazione n. 29966/2019; Cassazione n. 24536/2025.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 8056/2025, depositata il 30/12/2025 – Pres. Palillo, Rel. Vivarelli.

Violazioni tributarie e sanzioni – Contribuente/ricorrente – Omesso versamento TASI – Autonome/differenti annualità – Oggettiva riferibilità – Non rileva – Violazioni commesse – Incidenza determinazione imponibile/imposta – Esclusione – Incidenza versamento – Sussiste – Violazione

formale – Esclusione – Cumulo giuridico – Esclusione - Violazione sostanziale – Rileva – Cumulo materiale – Rileva

SINTESI DELLA SENTENZA

In caso di omesso versamento Tasi il contribuente non può richiedere in giudizio la rideterminazione delle sanzioni in base al principio del cumulo giuridico anche se le violazioni commesse possono considerarsi autonome in quanto commesse in differenti annualità. Questo in quanto, a seguito di omesso versamento, le violazioni commesse non possono essere considerate formali bensì sostanziali e come tali si rendono sempre sanzionabili in base al principio del cumulo materiale.

COMMENTO

La Cassazione, con ordinanza n. 5744/2021, ha nuovamente affermato che il cumulo giuridico non è applicabile in caso di omesso versamento del tributo poiché le violazioni tributarie che si concretizzano nel tardivo o omesso versamento dell'imposta non sono soggette all'istituto della continuazione ex art. 12, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997, riguardante violazioni incidenti sulla determinazione dell'imponibile o della liquidazione del tributo in quanto il ritardo o l'omissione del pagamento consiste in una violazione riguardante l'imposta già liquidata, ragione per cui l'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun omesso versamento.

In altre parole, secondo l'ordinanza n. 5744/2021 predetta, in caso di omesso versamento dell'imposta non risulta applicabile l'art. 12, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997 (che prescrive che chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo, è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio) bensì l'articolo 13, comma 1 del d.lgs. n. 471/1997 (che stabilisce invece che chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile).

Si segnala infine che la giurisprudenza di legittimità, con la sentenza n. 21570/2016, ha affermato un orientamento di segno contrario mentre il d.lgs. n. 87/2024 di riforma delle sanzioni amministrative e penali, nonostante lo sforzo di razionalizzazione ai fini del raggiungimento della maggior proporzionalità del sistema sanzionatorio tributario, ha definitivamente scelto di escludere dal cumulo giuridico le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.

Gianni Rota

Riferimenti normativi: art. 13, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; art. 6, comma 5-bis, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; art. 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212.

VARIA

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. XI – Sentenza n. 889/2025, depositata l'11/02/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Varia - Residenza fiscale – Trasferimento all'estero – Art. 2 TUIR (versione vigente ante 1.1.2024) - Iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente – Presunzione assoluta - È tale - Superamento – Iscrizione all'AIRE - Necessità – Mancanza – Residenza fiscale in Italia - Sussistenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

Ai fini della individuazione della residenza fiscale in Italia, l'art. 2 del TUIR - nella versione vigente *ratione temporis* (2012) e ante 1° gennaio 2024 - individua tre presupposti alternativi tra loro, la cui presenza determina la presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia. Si tratta dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, ovvero della residenza o domicilio nello Stato, ai sensi del codice civile per la maggior parte del periodo di imposta. In particolare, in mancanza dell'iscrizione all'AIRE - che deve essere richiesta da tutti i cittadini italiani, ovunque siano nati, che risiedano fuori dal territorio nazionale per più di un anno entro tre mesi dall'arrivo nel paese estero - il soggetto, risultando iscritto nei registri della popolazione residente, viene considerato residente ai fini fiscali anche se è emigrato all'estero.

COMMENTO

La sentenza in commento ha riconosciuto integrato il presupposto della residenza fiscale in Italia in capo ad un contribuente che, pur essendosi trasferito nel 2012 nel Principato di Monaco per circa 17 mesi, non si era iscritto all'A.I.R.E., e conseguentemente non era stato cancellato dall'Anagrafe del Comune di residenza italiano.

Il Collegio ha raggiunto questa conclusione per il fatto che nella specie risultava integrato uno dei presupposti alternativi individuati dall'art. 2 del TUIR - secondo il testo applicabile *ratione temporis* (2012) - ai fini dell'individuazione della residenza fiscale in Italia e nello specifico, quello rappresentato dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente. Presupposto la cui esistenza determina *ex se* una presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia.

Nel caso di specie la procedura di trasferimento era stata avviata dal contribuente, ma non conclusa, in quanto lo stesso, benchè risultante "emigrato" nel Principato di Monaco da documentazione versata in atti, non risultava comunque iscritto all'A.I.R.E., né cancellato dal registro anagrafico della popolazione residente in Italia.

La decisione assunta dai giudici di appello si rivela legittima ed espressione della corretta applicazione del dettato normativo nazionale vigente all'epoca dei fatti di causa ed in linea con posizione della giurisprudenza di legittimità, richiamata nel corpo della motivazione, secondo la quale, in applicazione del criterio formale richiamato nell'art. 2 del TUIR, il contribuente si considera soggetto passivo d'imposta in Italia laddove non iscritto all'AIRE (e quindi risultante nell'anagrafe della popolazione residente). Ciò in base ad una presunzione assoluta, come tale, non superabile da prova contraria.

Come noto, nel 2023 l'art.2 del TUIR è stato riscritto dall'art. 1 del d.lgs.209/2023) e solo a far data dal 1° gennaio 2024 l'iscrizione nel registro della popolazione residente è stato declassata da presunzione assoluta di residenza a presunzione relativa, nel senso che vale quale requisito integrante la residenza fiscale in Italia "salvo prova contraria". Ciò vuol dire che dal 1° gennaio 2024 se un soggetto - come il contribuente parte in causa nel giudizio cui la sentenza in commento si riferisce – si trasferisce all'estero, mantenendo in Italia l'iscrizione anagrafica, senza iscriversi all'AIRE, non può più essere considerato fiscalmente residente in Italia laddove dimostri che per la maggior parte del periodo di imposta non ha avuto in Italia la residenza civilistica, né il domicilio, né è stato presente sul territorio nazionale. E, quindi, se dimostra di non integrare almeno uno degli altri presupposti individuati dal legislatore, che

sono - secondo il nuovo dettato dell'art. 2 : la residenza civilistica, il domicilio - coincidente con "il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona" (comma 2 art. 2 TUIR) – o la "presenza fisica" sul territorio dello Stato. Quest'ultimo criterio è stato inserito dal legislatore, per la prima volta tra i criteri per l'individuazione della residenza fiscale, a riprova che con la novella si è inteso riconoscere valore preponderante all'elemento sostanzialistico rispetto a quello formalistico del requisito anagrafico (formale). Requisito, quest'ultimo, che è quello sulla base del quale è stata, invece, riconosciuta la residenza in Italia nella decisione in commento in applicazione della precedente versione dell'art. 2 del TUIR, nella quale, come detto, l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente costituiva una presunzione assoluta di residenza in Italia non superabile con prova contraria.

Presunzione che, prima della novella, in caso di eventuali conflitti di residenza tra Stati contraenti e al fine di scongiurare la doppia imposizione poteva essere mitigata applicando - in virtù della prevalenza del diritto internazionale pattizio su quello interno - le cosiddette *tie breaker rules* dettate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e il Paese di volta in volta interessato. Aspetto quest'ultimo che nel caso esaminato dai giudici di appello non è emerso, avendo la contestazione ad oggetto la violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, previsti dall'art. 4, del d.l. n. 167 del 1990.

Alice Cogliati Dezza

Riferimenti normativi: art. 2 d.P.R n. 917/1986; legge 470/1988.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 1355/2022; 16634/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1212/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Varia – Irba – Liti da rimborso – Difetto di legittimazione passiva – Inammissibilità del ricorso.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si è pronunciata sull'appello proposto dalla Regione Lazio avverso la sentenza di primo grado che aveva parzialmente accolto il ricorso della società contribuente per il rimborso dell'IRBA. Il Collegio, in riforma della decisione di prime cure, ha accolto l'appello della Regione ritenendo inammissibile l'istanza di rimborso presentata dalla società, in quanto rivolta esclusivamente alla Regione e non comunicata anche all'Agenzia delle Entrate, come previsto dall'art. 29, comma 4, della legge n. 428/1990, requisito di ammissibilità rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

COMMENTO

La pronuncia in esame affronta la questione del rimborso dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA), articolando la propria decisione su due autonome *rationes decidendi*.

In primo luogo, il Collegio dichiara l'inammissibilità della domanda di rimborso per violazione dell'art. 29, comma 4, della legge n. 428 del 1990, in ragione della mancata comunicazione dell'istanza all'Agenzia delle Entrate. Tale adempimento viene qualificato come condizione di ammissibilità della domanda, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

In secondo luogo, la Corte, pur avendo già individuato una causa assorbente di inammissibilità, procede all'esame del merito, escludendo la spettanza del rimborso per difetto di prova in ordine alla mancata traslazione dell'imposta sul consumatore finale.

Il profilo che, tuttavia, maggiormente sollecita qualche riflessione è rappresentato dall'omessa considerazione di una questione preliminare dirimente, quale il difetto di legittimazione passiva della Regione Lazio.

La più recente giurisprudenza della Corte di cassazione ha infatti offerto una ricostruzione sistematica della natura dell'IRBA, qualificandola come tributo regionale proprio derivato,

vale a dire come uno di quei tributi «istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni». In tale prospettiva, la dimensione sostanziale del prelievo, segnatamente sotto il profilo dell'accertamento, della riscossione, della gestione delle dichiarazioni e del contenzioso, resta integralmente sotto la gestione e il controllo dell'amministrazione finanziaria statale.

Da tale ricostruzione discende, sul piano processuale, il principio per il quale nelle controversie aventi ad oggetto il rimborso dell'IRBA, la legittimazione passiva spetta in via esclusiva all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, quale unico soggetto titolare delle funzioni amministrative connesse al tributo. Le Regioni, per contro, risultano meri destinatari del gettito, privi di poteri sostanziali di gestione del rapporto tributario e, pertanto, estranei al lato passivo del rapporto processuale.

Da ciò deriva una conseguenza dirompente nel giudizio in questione giacchè l'azione di rimborso proposta nei confronti della Regione avrebbe dovuto essere dichiarata inammissibile per difetto di legittimazione passiva, con assorbimento di ogni ulteriore questione, sia in rito sia nel merito.

Senonchè la Corte territoriale ha completamente omesso di scrutinare tale profilo, nonostante esso sia rilevabile d'ufficio e preliminare rispetto alle ulteriori questioni esaminate. Si tratta, dunque, di una lacuna motivazionale non meramente formale, ma incidente sulla stessa correttezza del percorso decisionale.

La decisione in commento, pur inserendosi nel solco della giurisprudenza consolidata in ordine all'incompatibilità dell'IRBA con il diritto unionale e ai limiti al rimborso in presenza di traslazione dell'imposta, evidenzia dunque un significativo deficit di coordinamento con i più recenti precedenti della Corte di Cassazione.

Eugenio della Valle

Riferimenti normativi: l.r. Lazio n. 19/2011, art. 3; l. n. 178/2020, art. 1, commi 628-630; l. n. 428/1990, art. 29.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. sent. n. 3101/2025; Cass. sent. n. 3774/2025; CGUE, C-255/20.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 8 – Sentenza n. 1213/2025, depositata il 24/02/2025 – Pres. Picone, Rel. Novelli.

Varia – Contributi di bonifica – Distribuzione onere probatorio – Natura giudizio tributario.

SINTESI DELLA SENTENZA

La controversia trae origine dall'impugnazione di una cartella di pagamento relativa a contributi consortili, con la quale la società contribuente eccepiva l'insussistenza del presupposto impositivo, lamentando l'assenza di benefici diretti per la propria centrale termoelettrica. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, riformando la decisione di prime cure (che aveva ridotto equitativamente del 50% la pretesa tributaria) ha ribadito la portata della presunzione di beneficio derivante dall'inclusione dell'immobile nel perimetro di contribuenza e dall'approvazione del Piano di classifica. Nel censurare l'operato del giudice di primo grado, il Collegio ha riaffermato l'inammissibilità del giudizio secondo equità nel processo tributario, vincolando la rideterminazione del tributo a rigorosi riscontri tecnici e criteri oggettivi.

COMMENTO

Il fulcro della decisione in commento risiede nella rilevanza probatoria del piano di classifica, atto amministrativo generale volto a individuare i criteri per il riparto degli oneri di bonifica tra i consorziati. Uniformandosi alla giurisprudenza di legittimità, la Corte ribadisce che l'inclusione di un immobile (terreno o fabbricato) nel perimetro di contribuenza e

l'approvazione di un piano di classifica esonerano il Consorzio da ogni ulteriore onere probatorio.

Si delinea, in tal modo, una presunzione di vantaggiosità che, sebbene non assoluta, trasferisce integralmente l'onere della prova sul contribuente, il quale non può limitarsi a contestazioni generiche, né alla produzione di perizie attestanti una gestione autonoma di servizi altrimenti forniti dal Consorzio (come nel caso della centrale termoelettrica). Il Collegio, pur ribadendo la necessità di un beneficio diretto e specifico per il fondo, ritiene che tale requisito non venga meno per la sola circostanza che il fondo disponga di infrastrutture proprie. Viene infatti richiamato un principio di solidarietà, in forza del quale la sicurezza idrogeologica assicurata dalle opere consortili sulle aree limitrofe si traduce in un'utilità concreta e specifica per l'immobile, indipendentemente dalla sua parziale autosufficienza infrastrutturale.

Tuttavia, l'elemento di maggior interesse della pronuncia risiede nella censura mossa alla decisione di primo grado in merito all'utilizzo dell'equità sostitutiva. Il giudice di prime cure aveva infatti operato un abbattimento forfettario della pretesa impositiva, stimando "in via equitativa" un beneficio ridotto vantato dalla Società ricorrente.

È ormai pacifico in dottrina che il processo tributario, quando consentito dall'atto impositivo da cui origina la controversia, si configura come strumento volto al potenziale accertamento del rapporto obbligatorio dedotto in giudizio, rientrando tra i giudizi di impugnazione-merito. Ne consegue che il giudice tributario non è tenuto a limitarsi alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma può, ove ne ricorrano i presupposti, pronunciarsi con una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria. In tale contesto, se il giudice rileva l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve semplicemente annullare l'atto, ma quantificare la pretesa tributaria entro i limiti del *petitum* delle parti.

Il potere di revisione parziale della pretesa impositiva non è arbitrario, ma deve esercitarsi all'interno del perimetro delimitato dalle allegazioni delle parti. Sul punto, la più recente giurisprudenza di legittimità è chiara nel ritenere che il ricorso all'equità è precluso nei giudizi estimatori caratteristici del processo tributario; il giudice, pertanto, non dispone di poteri di equità sostitutiva, dovendo fondare la propria decisione su valutazioni estimative, debitamente motivate in rapporto al materiale istruttorio (cfr. Cass. ord. n. 16960/2019).

Eugenio della Valle

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ord. n. 16960/2019; Cass. ord. n. 5237/2026.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 11 – Sentenza n. 1658/2025, depositata il 14/03/2025 – Pres. Sorrentino, Rel. Marini.

Varia - Contributo AGCM.-, Cartella di pagamento -, Gruppo societario - Società italiana controllata da una società stabilita in un altro Stato membro -, Principio di non discriminazione -, Principio di libertà di stabilimento -, Articoli 18 e da 49 a 55 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE) - Limite massimo contribuzione AGCM - Esenzione dal pagamento per società controllate.

SINTESI DELLA SENTENZA

È illegittima la richiesta dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato di versamento del contributo annuale di funzionamento nei confronti di una società italiana controllata da una capogruppo estera, stabilita in altro Stato membro dell'Unione europea, qualora la capogruppo abbia già corrisposto all'Autorità il contributo massimo previsto dall'art. 10, commi 7-ter e 7-quater, della legge n. 287/1990.

La diversa interpretazione adottata dall'Autorità, che limita il tetto massimo di contribuzione ai soli gruppi societari italiani, viola il principio di non discriminazione e la libertà di stabilimento sanciti dagli artt. 49 e 54 TFUE, nonché il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

Le FAQ e gli atti interni dell'AGCM non hanno valore normativo e non possono introdurre trattamenti differenziati in assenza di specifica base legislativa.

COMMENTO

La disciplina in materia di limite massimo di contribuzione dell'AGCM, ex. art.10 della l. n. 287 del 1990, comma 7-ter, secondo cui “...*La soglia massima di contribuzione a carico di ciascuna impresa non può essere superiore a cento volte la misura minima*” va letta in ragione della finalità ultima del contributo, ossia non quella di introdurre una nuova forma di prelievo sul reddito, ma quella di far concorrere al finanziamento dell'Autorità i soggetti cui prevalentemente si rivolge l'attività di garanzia della stessa, preservando le esigenze equitative di contenimento dell'onere economico a carico dei singoli operatori e di contestuale indipendenza dell'Autorità dai medesimi.

L'applicazione della su indicata disciplina non potrà che conformarsi ai principi di non discriminazione e di libertà di stabilimento di cui agli artt.49 e 54 TFUE, così da assicurare l'egual trattamento dello stato membro ospitante ed il contestuale divieto di discriminazioni fondate in base al luogo in cui si trova la sede dell'operatore.

Pertanto, nei casi in cui l'operatore sia una società italiana controllata da una società stabilita in un altro stato membro e questa abbia già corrisposto regolarmente il massimo del contributo, dovrà trovare applicazione lo stesso regime di esenzione di cui al predetto art. 10, commi 7-ter e 7-quater, della legge n. 287/1990, a prescindere dalla sede della società capogruppo.

Opinando diversamente, ovvero garantendo l'esenzione solamente per le società controllate da capogruppo residenti in Italia, si configurerebbe una disparità di trattamento fra due situazioni del tutto omogenee.

Una diversa argomentazione non può fondarsi sulle FAQ dell'Autorità, trattandosi di atti di prassi interni all'Ente, del tutto privi di valore normativo e non idonei a regolamentare i rapporti tra le parti.

Massimo Forte

Riferimenti normativi: l. n. 287 del 1990, art. 2359, n. 1, cod. civ.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. n. 269/2017; Corte di Giustizia UE: sent. C-307/97, sent. C-484/19, sent. C-374/04 e sent. C-323/18.

Prassi: Delibera AGCM n. 30033/2022

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 2759/2025, depositata il 30/04/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Caputi.

Varia - Notificazioni – Appello – Cartella di pagamento – Impugnazione della sentenza di primo grado – Contestazione della regolarità della notifica e della prescrizione – Esclusione prescrizione per presenza di atti interruttivi – Rigetto dell'appello.

SINTESI DELLA SENTENZA

La cartella di pagamento con la quale viene richiesta una maggior Irpef e maggiori addizionali in relazione al possesso di un immobile all'estero è illegittima, nel caso in cui il contribuente abbia prodotto documentazione (atto notarile tedesco, estratto catastale e relativa traduzione giurata) che dimostra in modo univoco la vendita dell'immobile nell'anno antecedente a quello oggetto di recupero. Deve, pertanto, ritenersi irragionevole la pretesa dell'Agenzia delle Entrate a che il contribuente dia prova del mancato possesso di immobili su tutto il territorio estero, considerando sufficiente la prova della vendita dell'unico immobile posseduto.

COMMENTO

La vicenda sottoposta alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio riguarda la pretesa fiscale dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di un contribuente per il possesso di un immobile all'estero, nonostante la vendita dello stesso fosse avvenuta nell'anno precedente a quello contestato. La Corte ha ritenuto sufficiente la documentazione prodotta dal contribuente per dimostrare la vendita e ha rigettato l'appello dell'Agenzia.

Sul tema dell'onere della prova in materia di possesso di immobili all'estero e relativa tassazione Irpef, la giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che spetta al contribuente fornire la prova contraria rispetto alla presunzione di possesso o di reddito, ma tale prova non deve essere eccessivamente gravosa o irragionevole. In particolare, la Cassazione ha chiarito che, in presenza di presunzioni legali relative, il contribuente può superare la pretesa fiscale dimostrando con idonea documentazione la cessazione del possesso dell'immobile, senza dover fornire una prova negativa assoluta circa il mancato possesso di altri beni all'estero (Cass., Sez. V, n. 9654/08; Cass., Sez. V, n. 22936/07). La natura della presunzione è infatti semplice e non esclude la possibilità per il contribuente di fornire elementi documentali idonei a dimostrare la propria posizione (Cass. Sez. V, n. 23554/12).

Inoltre, la Cassazione ha ribadito che la prova richiesta al contribuente non deve essere di impossibile acquisizione, ma deve limitarsi a quanto ragionevolmente nella sua disponibilità, come l'atto di vendita e la relativa documentazione catastale e notarile (Cass., Sez. V, n. 13289/11). La Corte ha anche sottolineato che la valutazione della prova è rimessa al giudice di merito e che non può essere richiesta una ricostruzione integrale e negativa del patrimonio immobiliare estero del contribuente, essendo sufficiente la prova della vendita dell'unico immobile posseduto.

In conclusione, la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio si pone in linea con i principi affermati dalla Cassazione: la prova della vendita dell'immobile all'estero, fornita tramite atto notarile e documentazione catastale, è sufficiente a escludere la pretesa fiscale per l'anno successivo alla vendita. Non può essere richiesto al contribuente di dimostrare il mancato possesso di altri immobili all'estero, trattandosi di una prova di fatto negativo che la giurisprudenza ritiene irragionevole e non esigibile. La sentenza conferma dunque l'orientamento favorevole al contribuente in presenza di idonea prova documentale.

2759

Sara Cerrato

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sent. n. 23554/12, Cass. Sent. n. 13289/11, Cass. Sent. n. 9654/08, Cass. Sent. n. 22936/07.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 15 – Sentenza 4088/2025, depositata il 30/06/2025 – Pres. Fraioli, Rel. Buccaro.

Varia - Agevolazioni ed esenzioni - “Prima casa” - Imposta sostitutiva sui finanziamenti — Prepossidenza di altra abitazione non idonea a soddisfare le esigenze abitative – Successivo acquisto di abitazione nello stesso Comune – Compete.

SINTESI DELLA SENTENZA

La prepossidenza di un'abitazione che, per le sue ridotte dimensioni, non risulti idonea a soddisfare le esigenze abitative del nucleo familiare del contribuente, situata nello stesso Comune in cui si acquista un nuovo immobile, non preclude il riconoscimento dell'agevolazione “prima casa” in relazione al nuovo acquisto, poiché tale circostanza non integra una causa ostativa ai sensi della nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986. A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenze nn. 2565/2018, 29365/2022 e 30585/2023) ha chiarito che la mera titolarità formale di un immobile non può precludere l'accesso al beneficio qualora il bene, per caratteristiche oggettive o dimensioni ridotte, non sia concretamente idoneo a ospitare il contribuente

e la sua famiglia. La Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 203/2011, ha inoltre ribadito che la preesistenza di una casa di abitazione costituisce ostacolo al riconoscimento dell'agevolazione solo se l'immobile sia effettivamente idoneo a soddisfare le esigenze abitative del contribuente.

COMMENTO

La sentenza in commento ha accolto l'appello di una contribuente avverso un avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate aveva revocato l'aliquota ridotta dello 0,25% dell'imposta sostitutiva sul mutuo stipulato per l'acquisto di un immobile destinato ad abitazione principale, applicando l'aliquota ordinaria del 2%. La revoca era stata motivata dall'Ufficio con la preesistenza di un altro immobile di proprietà della contribuente nello stesso Comune, ritenuta circostanza ostativa alla fruizione dell'agevolazione "prima casa". La contribuente aveva dedotto che l'abitazione preposseduta, di soli 31 mq, non era idonea a soddisfare le esigenze abitative del proprio nucleo familiare composto da quattro persone e che all'atto dell'acquisto di tale immobile non era stata richiesta l'agevolazione prima casa. La Corte di primo grado aveva ritenuto che, dopo la modifica introdotta dalla legge n. 549/1995, la verifica dell'idoneità abitativa dell'immobile già posseduto fosse divenuta irrilevante, in quanto la norma richiede semplicemente la non titolarità di altra casa di abitazione nel territorio del medesimo Comune. La Corte di secondo grado ha invece riformato tale decisione, ricostruendo con precisione l'evoluzione normativa e giurisprudenziale della materia. In particolare, ha ricordato che nella formulazione originaria del d.l. n. 16/1993 il beneficio era escluso solo per chi possedeva "un fabbricato idoneo ad abitazione", concetto che implicava la verifica della concreta capacità dell'immobile di soddisfare le esigenze del contribuente e della sua famiglia. Successivamente, la legge n. 549/1995 ha sostituito tale espressione con quella di "casa di abitazione", eliminando il riferimento esplicito all'idoneità, ma la Corte ha rilevato che ciò non ha comportato la totale irrilevanza di tale requisito. Richiamando la giurisprudenza della Corte di Cassazione – in particolare le sentenze n. 2565/2018, n. 29365/2022 e n. 30585/2023 – la CGT ha ribadito che la preesistenza di un'abitazione non idonea alle esigenze del contribuente non preclude la possibilità di fruire delle agevolazioni "prima casa". Tale interpretazione trova fondamento nella *ratio* della norma agevolativa, che mira a favorire l'acquisto dell'abitazione destinata a soddisfare in concreto le esigenze abitative del nucleo familiare, e non a penalizzare il contribuente che sia già proprietario di un bene privo di tale idoneità. La Corte ha inoltre richiamato il principio, espresso dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 203/2011, secondo cui la sostituzione della locuzione "fabbricato idoneo ad abitazione" con "casa di abitazione" deve essere intesa nel senso che la preesistenza di un immobile costituisce ostacolo alla fruizione delle agevolazioni solo se tale bene sia concretamente idoneo a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato. Da ciò consegue che la mera titolarità di un immobile di ridotte dimensioni o strutturalmente inadatto non integra la causa ostativa prevista dalla nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al dPR 131/1986. Nel caso di specie, l'immobile preposseduto, di 31 mq, non poteva essere considerato idoneo ad assicurare condizioni abitative dignitose per un nucleo familiare di quattro persone, anche alla luce dei parametri minimi stabiliti dal d.m. 5 luglio 1975 in materia di superficie utile per abitante. La Corte ha quindi ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione, affermando che la norma agevolativa non può essere interpretata in senso meramente letterale e restrittivo, ma deve essere letta alla luce della sua funzione economico-sociale e del principio di ragionevolezza. In conclusione, la CGT di secondo grado ha accolto l'appello e annullato l'atto impositivo, riconoscendo che la preesistenza di un'abitazione che, per le sue caratteristiche, non sia concretamente idonea a soddisfare le esigenze abitative del contribuente non preclude la possibilità di beneficiare dell'agevolazione "prima casa" sull'acquisto di un nuovo immobile destinato a dimora principale. Tale pronuncia, in linea con l'evoluzione più recente della giurisprudenza di legittimità, riafferma l'importanza di

un'interpretazione sostanziale e non meramente formale delle disposizioni agevolative, orientata a tutelare le reali finalità del legislatore e a evitare effetti irragionevoli nei casi in cui l'immobile già posseduto non consenta di soddisfare in modo adeguato le esigenze abitative del contribuente e della sua famiglia.

Valentino Tamburro

Riferimenti normativi: d.P.R. 601/73.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: n. 30585/2023, n. 29365/2022 e n. 2565/2018.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenza n. 4165/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Rel. Clemente.

Varia – Imposta unica sulle scommesse – Attività di raccolta esercitata da CTD per conto di bookmaker estero – Soggettività passiva del bookmaker – Irrilevanza del difetto di concessione – Solidarietà – Incertezza normativa oggettiva – Sanzioni non dovute.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte, riformando parzialmente la sentenza di primo grado, ha confermato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nei confronti della società contribuente (*bookmaker* estero), in quanto soggetto passivo solidalmente responsabile ai sensi dell'art. 1, comma 66, lett. b), l. 220/2010, in relazione all'attività di raccolta scommesse svolta dal centro di trasmissione dati (CTD) italiano per suo conto (che si occupa della raccolta e del trasferimento all'estero di scommesse, senza fare affluire gli importi al totalizzatore nazionale), pur in assenza di concessione.

Difatti, in base alla normativa vigente e alla giurisprudenza consolidata, l'imposta unica è dovuta da chiunque gestisca, anche senza concessione e anche per conto di terzi, inclusi soggetti esteri, concorsi pronostici o scommesse con vincite in denaro.

La Corte ha tuttavia escluso la debenza delle sanzioni, ravvisando nella fattispecie in esame la sussistenza delle condizioni di oggettiva incertezza normativa, ai sensi dell'art. 6, d.lgs. n. 472/1997. Le spese sono state integralmente compensate per entrambi i gradi di giudizio.

COMMENTO

La pronuncia si riferisce all'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta unica sulle scommesse di cui al d.lgs. n. 504/1998, chiarendo che tale tributo grava non soltanto sui concessionari autorizzati, ma anche sui soggetti non abilitati operanti per conto di allibratori esteri privi di concessione. Il presupposto impositivo è integrato dalla gestione della scommessa – anche per conto terzi – laddove il contratto si perfeziona sul territorio nazionale. In tal senso, si è espressa anche la CGUE, la quale ha affermato la compatibilità del regime impositivo italiano – che attribuisce soggettività passiva al centro di trasmissione che invii i dati di gioco per conto di allibratore privo di concessione avente sede in altro Stato membro – con i principi di libertà di prestazione di servizi, in funzione dell'interesse generale alla prevenzione delle infiltrazioni criminali nel settore del gioco.

Di particolare interesse è l'accoglimento parziale dell'appello in punto di sanzioni, sulla scorta della giurisprudenza di legittimità che riconosce la sussistenza di l'oggettiva incertezza normativa in una situazione caratterizzata dall'impossibilità oggettiva di individuare, con sicurezza e anche al termine di un processo interpretativo metodicamente corretto, la norma tributaria applicabile.

Il Collegio ha, infine, ritenuto che la complessità del quadro normativo e l'evoluzione stratificata della giurisprudenza giustificassero la compensazione delle spese processuali per entrambi i gradi di giudizio, a conferma della natura controversa e stratificata della materia trattata.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: artt. 1, 3, d.lgs. 504/98; art. 1, co. 66, lett. b), l. 220/10; art. 1, comma 643, l. 190/14; art. 6, d.lgs. 472/97.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte costituzionale nn. 27/18; Corte di Cassazione nn. 18405/18; 8757/21; 4067/22; CGUE sent. 26 febbraio 2020, causa C-788/18.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 16 – Sentenza n. 4166/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Lentini, Rel. Pieroni.

Varia – Ivafe – Polizza assicurativa estera – Onere della prova – Quadro RW – Presunzione legale – Disconoscimento della firma – Valore probatorio delle dichiarazioni rese in altro giudizio – Prova atipica – Pretesa fondata.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha rigettato l'appello proposto dalla contribuente avverso la pronuncia di prime cure che aveva rigettato il ricorso della stessa avverso un avviso di accertamento in materia di imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe).

Tale provvedimento impositivo era fondato sulla sottoscrizione di una polizza assicurativa estera, stipulata con un'agenzia avente sede in Lussemburgo, cointestata con il proprio coniuge, e non dichiarata nel quadro RW, in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale di capitali esteri.

Secondo l'Amministrazione, il pagamento del premio assicurativo sarebbe stato avvenuto mediante il trasferimento della totalità delle quote di una società lussemburghese e rappresenterebbe un investimento finanziario detenuto all'estero.

A fondamento del proprio gravame, la contribuente negava che si fosse perfezionato l'investimento e disconosceva l'autenticità delle sottoscrizioni apposte sui relativi documenti. Chiedeva, inoltre, la riforma della sentenza in ragione dell'asserito travisamento delle prove documentali, sostenendo che la documentazione ritenuta dirimente in primo grado costituisse una mera proposta contrattuale.

La Corte, tuttavia, ha rigettato tali doglianze, ritenendole generiche e contraddittorie rispetto a quanto già dichiarato in procedimenti paralleli, nei quali la contribuente era stata parte processuale, aventi ad oggetto la medesima contestazione e scaturenti dal medesimo PVC, ove la stessa aveva, per contro, ammesso l'esistenza della polizza e l'avvenuta cessione delle quote sociali.

Il Collegio, nel definire il giudizio di gravame, valorizza la coerenza tra le risultanze del PVC, le verifiche della Guardia di Finanza e la carenza di prova contraria. È stata, pertanto, ritenuta esistente la predetta polizza assicurativa, che, in quanto attività finanziaria detenuta all'estero, doveva essere assoggettata ad Ivafe, e confermata la fondatezza della pretesa impositiva.

COMMENTO

La sentenza conferma la rilevanza ai fini impositivi delle polizze assicurative estere, anche se stipulate mediante il conferimento di partecipazioni societarie, ai fini dell'obbligo di monitoraggio fiscale e dell'assoggettamento ad Ivafe.

Come anche chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circolari nn. 43/E del 10 ottobre 2009 e 45 del 19 settembre 2010), ai sensi dell'art. 4, d.l. n. 167/1990, ogni investimento o attività finanziaria estera detenuta da soggetti fiscalmente residenti in Italia, suscettibile anche solo potenzialmente di produrre redditi imponibili, deve essere indicata nel quadro RW, a prescindere dalla modalità di costituzione (denaro o beni in natura).

Nel caso in esame, la Corte assegna rilevanza alle dichiarazioni rese dalla stessa contribuente in giudizi paralleli, valutandole come prove atipiche idonee a fornire elementi di giudizio in ordine alla sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, in conformità con alcune pronunce di legittimità che ne ammettono l'utilizzo anche se assunte in altro processo (Cass. n. 4054/2007; n. 4394/2004).

Il disconoscimento della firma è stato ritenuto privo di efficacia, in quanto doglianza formulata in termini generici, e stante la mancanza di formale querela di falso o denuncia penale.

È stata, inoltre, confermata l'applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, d.P.R. n. 600/1973, che consente all'Amministrazione di ritenere l'investimento frutto di redditi non dichiarati, in presenza di redditi esigui percepiti dai contribuenti nel corso degli anni.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: artt. 32, co. 1, n. 2, 41 e 41-bis, d.P.R. 600/73; art. 19, l. 74/87; artt. 4 e 5, d.l. 167/90, conv. in l. 227/90; d.l. 201/11, conv. in l. 214/11; art. 2722 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 17037/02; 4394/04; 4054/07; 8459/20.

Prassi: Agenzia delle Entrate nn. 43/E/09; 45/2010.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 7 – Sentenza n. 4184/2025, depositata il 03/07/2025 – Pres. Fortunato, Rel. Ciaramella.

Varia – Contributo unificato nel processo amministrativo – Invito di pagamento – Esclusione progressione concorsuale – Motivi aggiunti – Impugnazione della graduatoria finale – Ampliamento del thema decidendum – Non sussiste – Atto consequenziale – Connessione forte – Esente.

SINTESI DELLA SENTENZA

La Corte ha confermato in appello l'esenzione dal versamento del contributo unificato richiesto in relazione ai motivi aggiunti proposti da un candidato nell'ambito di un ricorso amministrativo avverso un provvedimento di esclusione della progressione concorsuale nel concorso per l'accesso alla magistratura ordinaria. Il TAR Lazio appellante deduceva che l'impugnazione della graduatoria finale configurasse un'ulteriore domanda, autonoma rispetto al ricorso introduttivo, e, come tale, integrante un nuovo presupposto impositivo.

La Corte, al contrario, ha ritenuto che con la proposizione di motivi aggiunti, nel caso di specie, il ricorrente non abbia generato un ampliamento del *thema decidendum*, bensì si sia limitato a dedurre l'illegittimità derivata della graduatoria finale in connessione con l'esclusione dal concorso già oggetto del ricorso principale.

Sulla base dei principi consolidati dalla giurisprudenza di legittimità, è stata riconosciuta la sussistenza di una connessione c.d. "forte" tra i due atti impugnati, ossia un rapporto di pregiudizialità logico-giuridica, che consente di rintracciare un'unica sequenza procedimentale e, sul versante processuale, un unico *petitum*. Da ciò discende la non debenza del contributo unificato in relazione ai motivi aggiunti proposti dal candidato.

COMMENTO

Nella pronuncia in esame, la Corte fa corretta applicazione dei principi enucleati in materia di contributo unificato, dando rilievo alla distinzione tra ricorsi aggiuntivi che comportano un sostanziale ampliamento del *thema decidendum* – i quali sono, per l'effetto, soggetti al pagamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato – e quelli che, invece, costituiscono una mera prosecuzione del ricorso principale, in quanto ad esso legati da un nesso di pregiudizialità-dipendenza.

Ai sensi dell'art. 13, commi 6-*bis* e 6-*bis*.1, d.P.R. n. 115/2002, l'obbligo del versamento ulteriore si configura solo qualora i motivi aggiunti introducano domande nuove rispetto a quelle formulate con il ricorso introduttivo. La Corte, in coerenza con la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 23873/2020; Cass. ord. n. 2640/2024), ha ribadito che l'impugnazione di atti suscettibili di essere inseriti in un'unica sequenza procedimentale e censurati per vizi derivati già dedotti non configura un nuovo presupposto impositivo ai fini del contributo unificato.

Viene altresì richiamato il principio sancito dalla giurisprudenza eurounitaria (C.G.U.E., 6 ottobre 2015, C-61/14), secondo cui l'ampliamento dell'oggetto del giudizio deve ravvisarsi

nelle ipotesi in cui la richiesta di annullamento di un atto lesivo si ponga in un rapporto di connessione c.d. “debole”, ossia meramente fattuale, con quella relativa all’atto originario. Infine, occorre considerare, come ha correttamente evidenziato dalla Corte, che l’omessa impugnazione della graduatoria finale di un concorso pubblico comporta l’improcedibilità del ricorso presentato contro atti precedenti, come, per l’appunto, l’esclusione della partecipazione del candidato, per sopravvenuta carenza di interesse rispetto all’originario ricorso, in quanto l’eventuale accoglimento di quest’ultimo non produrrebbe alcun effetto utile, essendo divenuta definitiva la graduatoria.

Giuseppe Tinelli

Riferimenti normativi: art. 13, commi 6-bis e 6-bis.1, d.P.R. 115/2002; art. 43, d.lgs. 104/10.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione nn. 23873/20; 2640/24; 13676/24.

CGUE 6 ottobre 2015, C-61/14.

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 6, Sentenza n. 4421/2025, depositata il 09/06/2025– Pres. Solaini, Rel. Galeota.

Varia - Processo tributario – Dichiarazione dei redditi presentata oltre il termine – Invalidità – Sussiste - Validità credito di imposta – Non sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. 600/1973, la dichiarazione dei redditi presentata oltre il termine prorogato e successivamente “scartata” dal sistema informatico per errore imputabile al contribuente non può essere considerata validamente presentata, neppure in virtù della tolleranza di cinque giorni prevista dalla circolare n. 195/E/1999, la quale rileva esclusivamente ai fini dell’esclusione delle sanzioni, ma non elide la tardività dell’adempimento.

In mancanza di idonea documentazione contabile, il credito d’imposta indicato in una dichiarazione omessa o tardiva non può ritenersi provato, gravando sul contribuente l’onere di dimostrarne l’esistenza e la certezza.

COMMENTO

La sentenza si inserisce nel filone giurisprudenziale che valorizza la certezza formale e sostanziale dell’adempimento dichiarativo come presupposto imprescindibile per il riconoscimento dei crediti d’imposta.

La Corte di II grado del Lazio ha accolto l’appello dell’Agenzia delle Entrate, riformando la decisione di primo grado che aveva erroneamente ritenuto “tempestiva” la dichiarazione trasmessa oltre il termine di legge e successivamente “scartata” per errore tecnico imputabile al contribuente.

Il Collegio precisa che la tolleranza dei cinque giorni prevista dalla Circolare n. 195/E/1999 ha valore esclusivamente sanzionatorio, non potendo sanare l’omissione o rendere efficace una dichiarazione oltre i termini previsti.

Decisivo è, inoltre, il profilo probatorio: il contribuente non aveva fornito alcuna prova concreta dell’esistenza del credito (assenza di fatture, registri IVA, o documentazione contabile), con conseguente legittimità del disconoscimento operato dall’Ufficio.

La pronuncia riafferma, in linea con la Cassazione, il principio per cui la prova del credito d’imposta grava integralmente sul contribuente, non essendo sufficiente la sola allegazione del modello dichiarativo, specie se omesso o tardivo.

Debora Frezzini

Riferimenti normativi: art. 36-bis, dPR 600/73; art. 1, dPR 26/07/2017; art. 2697 cc; art. 15 c. 2 sexies d.lgs.546/1922.

Corte di Cassazione: nn. 12567/2019, 12317/2020, 22531/2022, 1019/2024.

Corte di Giustizia Tributaria II grado Lazio, Sez. 3, Sentenza n. 4426/2025, depositata il 10/07/2025 – Pres. Giorgi, Rel. Giorgianni.

Varia - Accertamento - Accertamento induttivo – Scritture contabili inattendibili.

SINTESI DELLA SENTENZA

In tema di accertamento dei redditi d'impresa, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 solo in presenza di scritture contabili complessivamente inattendibili o gravemente irregolari.

Non è sufficiente, ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, la mera presenza di irregolarità formali o parziali incongruenze nei registri, ove il contribuente fornisca idonea documentazione atta a dimostrare la coerenza delle operazioni e la provenienza dei beni.

In tal caso, difettando i requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni, non può trovare applicazione il regime forfettario del margine di cui all'art. 36, comma 5, d.l. n. 41/1995.

COMMENTO

La sentenza si distingue per l'approfondita analisi dei limiti dell'accertamento induttivo nel commercio di beni artistici e per la corretta applicazione dei principi probatori in materia di presunzioni tributarie.

Sul profilo processuale: la Corte, in sede di rinvio da Cassazione (ord. n. 32835/2022), ha confermato che l'atto di riassunzione non ha natura impugnatoria ma di mero impulso processuale. È sufficiente che una sola parte lo presenti, potendo le altre costituirsi anche oltre i termini ordinari (Cass. nn. 5741/2019 e 24336/2015).

Conseguentemente, è stata ritenuta ammissibile la costituzione tardiva dell'Agenzia delle Entrate.

Sulla legittimità della delega di firma: il Collegio ha ribadito che la delega conferita al funzionario sottoscrittore mediante ordine di servizio interno è pienamente valida, costituendo un atto di organizzazione privo di rilevanza esterna. Non è necessario indicare il nome del delegato, essendo sufficiente l'indicazione della qualifica funzionale, verificabile ex post.

Sul merito dell'accertamento: la Corte ha ritenuto che l'Agenzia non avesse fornito elementi presuntivi dotati di gravità, precisione e concordanza idonei a giustificare la ricostruzione dei ricavi. La società, operante come commissionaria d'arte, aveva dimostrato documentalmente la tracciabilità delle operazioni di conto vendita e la congruità dei redditi dichiarati rispetto agli studi di settore, circostanza che escludeva la presunzione di ricavi maggiori.

Inoltre, la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 26171/2023) precisa che il regime forfettario del margine trova applicazione solo quando il prezzo di acquisto del bene sia del tutto indeterminabile o mancante, non potendosi applicare in presenza di documentazione contabile idonea a ricostruire i costi.

Debora Frezzini

Riferimenti normativi: art. 39 c. 2 dPR 600/73; art. 55 dPR 633/1972; art. 36 c. 5 d.l. 41/1995; art. 53 d.lgs. 546/1992.

Corte di Cassazione: nn. 5741/2019, 24336/2015, 538/2000, 30341/2019, 8814/2019, 31928/2024, 26171/2023.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4567/2025, depositata il 17/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Ufilugelli.

Varia - Prelievo ex art. 15-bis d.l. 4 del 2022 – Riequilibrio prezzo energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili – Differenziale tra prezzo medio di riferimento e prezzo medio praticato – Funzione meramente regolatoria - Natura tributaria del prelievo – Esclusione.

SINTESI DELLA SENTENZA

Con la sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria del Lazio è nuovamente intervenuta sul tema della qualificazione giuridica del noto meccanismo di compensazione «*a due vie*» introdotto dall'art. 15-*bis* del d.l. n. 4 del 2022 e dunque sulla natura tributaria (o meno) del prelievo derivante dal differenziale tra ricavi da energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili e prezzo medio di riferimento (determinato sulla base della «*media aritmetica dei prezzi in ciascuna zona di mercato, registrati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2020, rivalutati sulla base del tasso di variazione annuo dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati rilevati dall'ISTAT*»); cfr. Relazione illustrativa alla legge di conversione del d.l. n. 4/2022, Parte II, Profili finanziari, pag. 91 ss). All'esito del giudizio, la Corte ha ritenuto di poter confermare la soluzione offerta dal Giudice primo grado, con esclusione, dunque, della giurisdizione tributaria, attesa la funzione meramente regolatoria (e non di prelievo tributario) del *revenue cap* previsto dall'art. 15-*bis* del d.l. n. 4 del 2022.

COMMENTO

L'art. 15-*bis* del d.l. n. 4 del 2022 ha introdotto, come noto, un particolare meccanismo di compensazione «*a due vie*» sul prezzo dell'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili ed immessa in rete nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2022 ed il 31 dicembre 2022 (termine poi posticipato al 30 giugno 2023, per effetto dell'art. 11, comma 1, del d.l. n. 115 del 2022). La Relazione illustrativa alla norma descrive l'intervento come finalizzato a riequilibrare i prezzi dell'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, siccome fortemente alterati per effetto dell'aumento del prezzo del gas dovuto all'avvio del conflitto armato russo-ucraino. Segnatamente, a fronte di un esponenziale aumento dei ricavi (in funzione dell'esponenziale aumento del prezzo dell'energia elettrica), gli operatori da fonti rinnovabili, al contrario di quelli da fossili, non hanno visto un corrispondente aumento del costo della “materia prima” dato che, in tale settore, esso è evidentemente sempre pari a zero. Per tale ragione e con lo specifico fine di attenuare l'effetto dell'aumento dei prezzi nei confronti dei consumatori finali, il legislatore ha inteso «*stabilizzare il trattamento di tutti questi impianti, vincolando gli operatori a restituire gli extra-profitti guardando alla vendita dell'energia rispetto a un prezzo equo ante crisi, con un meccanismo a due vie*» (cfr. Relazione tecnica alla legge di conversione del d.l. n. 4 del 2022).

L'azione di recupero avviata dal Gestore dei Servizi Elettrici Spa in attuazione del menzionato meccanismo di cui all'art. 15-*bis* del d.l. n. 4 del 2022, ha generato un nutrito contenzioso avanti la giurisdizione tributaria, allo stato caratterizzato da un contrasto in punto di giurisdizione, in connessione con la – tuttora irrisolta – qualificazione giuridica del prelievo. Si registra, così, un primo orientamento contrario alla natura tributaria del prelievo – con esclusione dunque della giurisdizione del giudice tributario – basato sull'assunto che esso costituisca una misura esclusivamente finalizzata alla regolamentazione di un rapporto di natura privatistica (*i.e.* contratto di cessione dell'energia), attraverso la rideterminazione del corrispettivo della prestazione, in un'ottica di riequilibrio del sinallagma contrattuale (CGT I Grado Roma n. 7962/03/2024 del 17.06.2024; CGT II Grado Lazio n. 3875/06/2024 dell'11.06.2024).

Un secondo orientamento sostiene invece la natura tributaria del prelievo – con ammissione dunque della giurisdizione del giudice tributario – valorizzando il fondamento legislativo della prestazione patrimoniale ed il dichiarato fine di essa a concorrere alle pubbliche spese, tenuto conto di quanto specificato dal secondo periodo del sesto comma dell'art. 15-*bis* del D.L. n. 4 del 2022 (CGT II Grado Lazio n. 501/14/2025 del 27 gennaio 2025; CGT II Grado Lazio n. 7916/14/2024 del 30.12.2024).

La sentenza in commento si pone evidentemente in linea con il primo dei due indirizzi interpretativi e cioè con quella parte della giurisprudenza che ha finora ricostruito il prelievo stabilito dall'art. 15-*bis* del d.l. n. 4 del 2022 come funzionale alla mera parametrizzazione – ex

lege – del prezzo di mercato dell'energia elettrica, senza alcuna attitudine tributaria, con conseguente esclusione della relativa giurisdizione.

Luigi Bocanelli

Riferimenti normativi: art 15-bis d.l. 4 del 2022.

Riferimenti giurisprudenziali: CGT II Grado Lazio n. 501/14/2025 del 27.01.2025; CGT II Grado Lazio n. 7916/14/2024 del 30.12.2024; CGT II Grado Lazio n. 3875/06/2024 dell'11.06.2024; CGT I Grado Roma n. 7962/03/2024 del 17.06.2024; CGT I Grado Roma n. 7962/03/2024 del 17.06.2024.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4795/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Grechi.

Varia - Processo tributario – Notificazione dell'appello – Equipollenza tra la notifica dell'appello e la notificazione della sentenza – Decorrenza del termine breve per l'impugnazione da parte dell'appellato - Sussistenza.

SINTESI DELLA SENTENZA

L'appello notificato dalla parte parzialmente soccombente oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello proposto dall'altra parte avverso la medesima sentenza è tardivo e quindi inammissibile, in quanto la notifica dell'appello, ai fini della decorrenza del termine breve n.d'impugnazione equivale sia nei confronti dell'appellante che nei confronti dell'appellato alla notificazione della sentenza.

COMMENTO

Ai sensi dell'art. 51, d.lgs. n. 546/1992 l'impugnazione deve essere proposta entro sessanta giorni dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'art. 38, comma 3, cit. dec., a norma del quale *“se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'art. 327, comma 1, del codice di procedura civile”*.

Pertanto, in assenza di notificazione della sentenza (da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 38, comma 2, cit. dec.) si applica anche nel processo tributario il c.d. “termine lungo” d'impugnazione previsto dall'art. 327 c.p.c. e, quindi, la parte soccombente può proporre appello entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza.

Nel caso esaminato dalla sentenza in commento la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado con sentenza pubblicata il 26/01/2023 aveva accolto integralmente il ricorso del contribuente, condannando l'Agenzia delle Entrate Riscossione al pagamento delle spese di giudizio.

Quest'ultima aveva proposto appello con atto notificato il 28/03/2023 e il contribuente in sede di controdeduzioni chiedeva esclusivamente il rigetto dell'appello principale, senza formulare impugnazione incidentale.

Solo successivamente, con autonomo ricorso in appello notificato il 21/07/2023 (e, dunque, entro il c.d. “termine lungo”), il contribuente impugnava la medesima sentenza nella parte concernente la condanna alle spese di lite, in quanto a suo dire insufficienti rispetto ai parametri previsti dal d.m. n. 55/2014, come modificate dal d.m. n. 147/2022.

La sentenza in commento affronta il tema dell'equipollenza tra la notificazione della sentenza e la notifica dell'atto di appello, ai fini della decorrenza del c.d. “termine breve” per la proposizione del gravame da parte dell'appellato.

La fattispecie presuppone un'ipotesi di soccombenza ripartita, sussistente nel caso di specie alla luce del principio costantemente riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui la statuizione sulle spese di giudizio, pur avendo carattere accessorio e dipendente, costituisce comunque capo autonomo della sentenza suscettibile di specifica impugnazione (cfr., *ex multis*, Cass. n. 33015/2023).

In relazione alle ipotesi di soccombenza ripartita l'art. 54, d.lgs. n. 546/1992 - al fine di concentrare in un unico giudizio tutte le impugnazioni proposte avverso la stessa sentenza - prevede che l'appellato che voglia a sua volta impugnare la sentenza possa farlo mediante

appello incidentale, da proporsi, a pena di inammissibilità, nell'atto di controdeduzioni da depositarsi nei modi e nei termini di cui all'art. 23, d.lgs. n. 546/1992.

Dunque, l'appello incidentale non deve essere notificato alle altre parti, ma il relativo deposito nel fascicolo del giudizio di secondo grado deve avvenire, a pena di inammissibilità, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale; esso, inoltre, non dà luogo ad un'autonoma iscrizione a ruolo, in quanto il relativo deposito, da effettuarsi in sede di costituzione in giudizio, avviene con l'inserimento nel medesimo fascicolo processuale dell'appello proposto per primo.

Nel caso di specie il contribuente, già destinatario dell'appello dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, aveva proposto un autonomo appello, notificato entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza ed il Collegio ha escluso che la relativa tempestività potesse essere valutata alla luce del c.d. "termine lungo" previsto dall'art. 327 c.p.c., ritenendo invece applicabile il c.d. "termine breve" di sessanta giorni e dichiarando scaduti *"i termini per l'impugnazione ed anche per la proposizione di un eventuale appello incidentale"*.

Con riferimento alla decorrenza del c.d. "termine breve" – che secondo l'art. 51, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, decorre dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte – il Collegio ha richiamato il principio dell'equipollenza tra la notifica della sentenza e la notifica dell'impugnazione (in specie, dell'appello) ed ha, inoltre, ritenuto che tale equipollenza sia operante sia nei confronti del notificante che nei confronti del destinatario della notificazione. Nei confronti del soggetto notificante l'equipollenza tra la notifica dell'appello e la notificazione della sentenza è stata affermata dalla S.C. in relazione alle ipotesi di successive impugnazioni di una sentenza proposte da uno stesso soggetto.

La S.C. ha infatti statuito che *"La notifica della citazione in appello, non seguita da iscrizione della causa a ruolo, non consuma il potere di impugnazione, atteso che la consumazione del diritto di impugnazione presuppone l'esistenza — al tempo della proposizione della seconda impugnazione — di una declaratoria di inammissibilità o improcedibilità della precedente, per cui, in mancanza di tale (preesistente) declaratoria, è legittimamente consentita la proposizione di un'altra impugnazione (di contenuto identico o diverso) in sostituzione della precedente viziata, purché il relativo termine non sia decorso. Per la verifica della tempestività della seconda impugnazione, occorre aver riguardo non al termine annuale, ma a quello breve il quale, solo in difetto di anteriore notificazione della sentenza appellata, può farsi decorrere dalla data di proposizione della prima impugnazione che equivale alla conoscenza legale della decisione impugnata"* (Cass. n. 22957/2010; conforme, Cass. n. 21717/2012).

Il medesimo principio è stato affermato anche con riferimento al giudizio dinanzi al giudice tributario (Cass., sez. trib., n. 12154/2004).

L'equipollenza tra notifica dell'appello e notificazione della sentenza nei confronti del soggetto appellato è stata, invece, esclusa dalla giurisprudenza di legittimità formatasi in ambito processualcivilistico, la quale ha affermato che *"la notificazione di un atto di impugnazione, per colui che la riceve, non consente la legale scienza della sentenza impugnata né la fa presupporre ed è, pertanto, inidonea a fare decorrere il termine breve di impugnazione"* (cfr. Cass. n. 31251/2018; conformi Cass. 35164/2023 e Cass. n. 30031/2024).

Si rileva, comunque, che nonostante l'appello del contribuente fosse stato erroneamente proposto in forma principale anziché in via incidentale, il Collegio ha dichiarato scaduti anche i termini dell'eventuale appello incidentale.

A tale riguardo opera, infatti, il principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui deve ritenersi che *"l'appello erroneamente proposto in via principale — anziché incidentalmente, nell'atto di controdeduzioni, dopo l'avvenuta proposizione di altro appello principale — sia comunque ammissibile; alla sola condizione che sia rispettato il suddetto termine di sessanta giorni prescritto per l'impugnazione incidentale, decorrente dalla notifica di quella principale (Cass. n. 11809/2006)"*.

Pertanto, nel caso di specie, poiché l'appello del contribuente era stato notificato ben oltre il termine per il deposito delle controdeduzioni, anche l'eventuale impugnazione incidentale sarebbe stata tardiva e, dunque, inammissibile.

Laura Arcangeli

Riferimenti normativi: art. 51 e 54, d.lgs. n. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione: sent. 31251/2018; 35164/2023; 30031/2024; 11809/2006.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 6 – Sentenza n. 4797/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Solaini, Rel. Speranza.

Varia - Accertamento – Rettifica rendite catastali – DOCFA – Procedimento estimativo – Proporzionalità della stima della rendita catastale – Principio di invarianza della motivazione degli atti impositivi.

SINTESI DELLA SENTENZA

Parzialmente infondato l'avviso di accertamento catastale dell'Agenzia delle Entrate adottato sulla base di presupposti procedurali di stima non sufficientemente documentati, eccessivi e sproporzionati. L'accertamento catastale emesso sulla base di criteri estimativi analitici, pertanto, deve rispettare il principio di proporzionalità ed essere dotato di coerenza interna con le ragioni difensive successivamente formulate, non essendo possibile modificare il contenuto sostanziale dell'atto impositivo emesso, per la prima volta, solo in sede di giudizio.

La fondatezza solo parziale dell'avviso di accertamento catastale va ravvisata, per la Corte adita, tanto nella mancanza di coerenza interna rilevata nel raffronto tra la motivazione presupposta all'originario avviso emesso dall'Ufficio e le successive argomentazioni difensive addotte in sede contenziosa, quanto nella sproporzione dei valori stimati rispetto ai valori unitari attribuiti alle superfici sportive e all'incidenza del valore dell'area accertata. Invero, in ossequio al principio di invarianza della motivazione degli atti impositivi, non è ammessa la modifica del contenuto sostanziale dell'atto di accertamento, per la prima volta, in corso di giudizio, potendo invece ammettersi solo chiarimenti o specificazioni a carattere non innovativo.

COMMENTO

Nel caso di specie, la Corte adita ha rilevato evidenti incongruenze tra la generica motivazione originariamente estesa dall'Ufficio nell'atto impositivo e quella successivamente sviluppata negli atti del giudizio, anche se giustificati alla stregua di una mera replica ai lavori peritali prodotti dalla parte avversaria. E' infatti pacifico nella giurisprudenza di legittimità che deve sussistere una coincidenza di contenuto tra l'atto impositivo originario e l'atto oggetto di motivazione in sede processuale, non potendo esserne modificata la sostanza solo in sede giudiziale (cfr., *ex multis*, Corte di Cassazione, sent. n. 7328/2016 e n. 18165/2021). Pertanto, la rilevata incongruità ed incoerenza interna delle motivazioni sottese all'avviso di accertamento, oltretutto la mancata proporzionalità dei parametri estimativi adottati catastalmente, legittima la rideterminazione della rendita catastale secondo valori più equi. In merito ai parametri estimativi utilizzabili, la Corte rileva come la prassi amministrativa, in linea con la giurisprudenza di legittimità, considera rilevanti, contestualmente, la rendita dichiarata, la rendita accertata, le risultanze tecniche e i margini di errore dei coefficienti adottati, non essendo utilizzabile, quale parametro comparativo, la rendita pregressa se frutto di errore inesattezza catastale (cfr. Cass., sent. n. 32734/2018).

Pietro Rossomando

Riferimenti normativi: R.d.l. 1152/1939, Istruzione III/1942.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cass. nn. 7328/16; 11270/17; 18165/21; 6335/25.

Prassi: Circolare n. 6/12.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 3 – Sentenza n. 4802/2025, depositata il 28/07/2025 – Pres. Palillo, Rel. Aquino.

Varia - Contributo AGCM - Soglia massima di contribuzione – Diritto di stabilimento UE – Giudicato esterno.

SINTESI DELLA SENTENZA

In assenza di una precisa disposizione non si può negare l'applicazione della soglia massima di contribuzione ad una società del gruppo, se la capogruppo – con sede estera – ha versato regolarmente il contributo.

COMMENTO

La sentenza esamina l'applicabilità di una soglia massima di contribuzione nell'ambito dei gruppi, con riguardo al contributo e gli oneri di funzionamento dell'AGCM di cui all'art. 10, co. 7, l. 287/1990.

Negli atti di causa la AGCM riconosce l'esistenza di una soglia massima di contribuzione, ma non la ritiene applicabile al caso di specie, in quanto la società ricorrente è controllata da una società con sede in Francia.

La Corte ritiene incomprensibile la *ratio* sottesa al diverso trattamento riservato a situazioni sostanzialmente omogenee, in quanto l'Autorità considera inapplicabile, a gruppi societari facenti capo a società residenti in altri Stati UE, il tetto contributivo previsto a favore delle società facenti parti di un gruppo controllato da una società italiana.

Inoltre la resistente non solo non si indica una disposizione normativa a sostegno di tale differenziazione, ma viola anche l'art. 49 TFUE riferito al diritto di stabilimento.

Il Collegio evidenzia, poi, l'applicazione del giudicato esterno, perché per altro contribuente non è stata impugnata dall'AGCM la sentenza n. 14139/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, relativa alla medesima questione e agli stessi anni in contestazione (2017 e 2018), in cui è dato leggere *“non può essere condiviso l'assunto secondo il quale nel caso in cui la capogruppo sia estera anche se essa ha regolarmente pagato il massimo del contributo non opererebbe l'esenzione del pagamento dello stesso per le società controllate italiane in quanto tale interpretazione contraddice palesemente alla ratio stessa della legge allorché ha imposto un tetto massimo per la contribuzione”*.

Ambra Fabri

Riferimenti normativi: legge 247/1990, art. 49 TFUE.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Sez. 14 - Sentenza n. 4855/2025, depositata il 31/07/2025 – Pres. Fantini, Rel. Castiello.

Varia - Catasto - Rettifica e attribuzione nuove rendite catastali - Efficacia dichiarativa – Applicabilità retroattiva - Imu - Avviso di accertamento - Notifica anche per i periodi precedenti - Legittimità - Unico limite - Termine di decadenza quinquennale.

SINTESI DELLA SENTENZA

La rettifica della nuova rendita catastale ha efficacia dal momento in cui è intervenuta la variazione materiale sull'immobile, ma è utilizzabile anche per il passato; considerata quindi la natura dichiarativa dell'attribuzione della nuova rendita, il potere di accertamento del Comune ai fini dell'IMU non è intaccato e può essere esercitato anche per i periodi di imposta precedenti.

COMMENTO

Premesso che la fattispecie e il concatenarsi degli eventi, specialmente la notifica degli atti e la tipologia e le cause della revisione catastale (verosimilmente operata ex art. 1, comma 335

legge n. 311/2004) non sono del tutto chiari, la sentenza della CGT Lazio affronta una tematica che appare ormai abbastanza investigata anche dalla Corte di cassazione.

Si discute tra le parti sull'efficacia retroattiva dell'attribuzione della nuova rendita catastale ex art. 74 della legge n. 342/2000, ed in particolare rettificata in aumento dall'Agenzia e se, poi di riflesso, il potere di accertamento del Comune ai fini Imu possa essere esercitato anche per il passato, in relazione ai periodi di imposta precedenti.

La risposta positiva fornita dal giudice di merito di secondo grado, come accennato, è in linea con l'orientamento della Suprema Corte; appurata invero, la natura meramente dichiarativa e non costitutiva dell'attribuzione da parte dell'Agenzia della nuova rendita catastale e non sussistendo alcun limite legale esplicito al potere di accertamento, che si (ri)espande in ragione proprio delle nuove rendite, ne consegue che il Comune può accertare e richiedere la maggiore Imu scaturente dalla revisione catastale, con l'unico limite rappresentato dal termine di decadenza quinquennale stabilito dalla normativa.

Tali principi e conclusioni si desumono dalla esegesi del citato art. 74 della legge n. 342/2000, così come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale il provvedimento erariale di modifica e di attribuzione delle rendite catastali è utilizzabile poi dal Comune anche per i periodi anteriori alla notificazione dell'atto di riclassificazione catastale, potendo così incidere la pretesa impositiva dell'ente territoriale anche sui periodi cosiddetti "sospesi", suscettibili cioè, di accertamento, liquidazione e/o rimborso.

Trattasi, in altri termini, del principio ormai codificato della applicabilità o decorrenza *ex tunc* delle nuove rendite catastali, che incontra l'unico limite dei rapporti c.d. esauriti, ovvero dei periodi di imposta in relazione ai quali non risulti spirato il termine di decadenza stabilito in cinque anni per l'azione di rettifica.

Per connessione di materia, analogamente, con riferimento alla procedura DOCFA ex DM n. 701/1994 – i.e., rendita catastale proposta dal contribuente – la medesima Corte di cassazione ha ormai stabilito che l'ufficio può rettificare la dichiarazione presentata da quest'ultimo nel termine più lungo stabilito in cinque anni; ciò in quanto il termine di un anno, esplicitamente previsto dal decreto, non ha natura perentoria. Da sottolineare che a questi principi e a tali orientamenti si è uniformata anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7/E del 17 marzo 2022.

L'unico dubbio che residua, come si diceva all'inizio, è che se però nella fattispecie trattavasi di revisione catastale ex articolo 1, comma 335 della legge n. 311/2004, con riclassamento sulla base di nuovi e sopravvenuti elementi, come affermato dalla stessa Cassazione e dalla prassi su tale specifico tema, poteva concludersi diversamente, nel senso che in questo diverso contesto il riesame del classamento non ha efficacia *ex tunc*, ma dalla notifica del relativo provvedimento e quindi *ex nunc*.

Edoardo Belli Contarini

Riferimenti normativi: articolo 74 legge n. 342/2000, articolo 1, comma 335 legge n. 311/2004.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. 1360/2011, Cass. 26680/2023, Cass. 13037/2024, Cass. 30966/2021, Cass. 15648/2019, Cass. 13845/2017.

Prassi: Circ. 7/E 2022, circ. 11/T 2005.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 14 – Sentenza n. 5418/2025, depositata il 08/09/2025 – Pres. Fantini, Rel. Celentano.

Varia – Contributo per il funzionamento dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato – Società cooperativa agricola – Soggettività passiva – Sussiste.

SINTESI DELLA SENTENZA

Le società cooperative agricole rientrano nel novero dei soggetti tenuti al pagamento del contributo per il funzionamento dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM), in quanto

assimilabili alle “società di capitali” sia per l’analogo regime legale di responsabilità limitata per le obbligazioni sociali assunte sia per il generale rinvio operato dal codice civile.

COMMENTO

Ai fini dell’applicazione del contributo per il funzionamento dell’Autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM) l’art. 10, comma 7-ter, della legge 10 ottobre 1990, n. 287, prevede la contestuale sussistenza di due presupposti: *soggettivo*, il soggetto tenuto al pagamento deve essere una società di capitali, e *oggettivo*, i ricavi totali risultanti dall’ultimo bilancio approvato devono risultare superiori a 50 milioni di euro.

La controversia cui si riferisce la pronuncia in commento concerne la questione della riconducibilità, o meno, delle società cooperative nel novero delle “società di capitali”, tenute appunto a detta contribuzione.

Il Giudice ha deciso la causa valorizzando le norme codicistiche in materia di società cooperative, in specie il regime di responsabilità limitata per le obbligazioni sociali di cui all’art. 2518 c.c. (*“Nelle società cooperative per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio”*) – tratto normativo che le accomuna alle società di capitali – nonché il generale rinvio operato dall’art. 2519 c.c. (*“Alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni. L’atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore a un milione di euro”* [limite elevato a euro 1.438.000 con decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy 8 agosto 2024, n. 245]).

Da notarsi che la decisione in questione – che il Giudice adito ha ritenuto conforme alla *ratio legis* quale delineata dalla Corte Costituzionale con sent. 269/17 (i.e.: *“imporre la contribuzione in esame esclusivamente a carico delle imprese che si contraddistinguono per una presenza significativa sui mercati, perché dotate di una particolare struttura e perché caratterizzate da una rilevante dimensione economica: tali imprese, infatti, in base all’id quod plerumque accidit, sono le destinatarie prevalenti dell’attività dell’Autorità medesima e, quindi, le maggiori responsabili della relativa spesa”* – non esprime, tuttavia, un orientamento consolidato nel panorama giurisprudenziale rinvenendosi, proprio in seno alla medesima Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio, pronunce di segno contrario (sent. 5134/24). In particolare, secondo l’interpretazione espressa da tale diverso orientamento, elemento essenziale e dirimente, ai fini della non assimilabilità delle società cooperative alle società di capitali, è il perseguimento dello scopo mutualistico e la relativa iscrizione della società, avente carattere costitutivo, all’Albo delle Società Cooperative.

Gianfranco Chinellato

Riferimenti normativi: art. 10, co. 7-ter, l. 287/90; artt. 2518 e 2519 cc.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 18 – Sentenze nn. 5914/2025, 5917/2025, depositate il 06/10/2025. Pres. Di Marco, Rel. Silipo.

Varia - Registro – Cessione totalitaria di quote – Riqualficazione come cessione d’azienda – Esclusione – Tassazione in misura fissa – Legittimità – Irrilevanza degli effetti economici e degli elementi extratestuali.

SINTESI DELLE SENTENZE

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio ha rigettato l’appello dell’Amministrazione Finanziaria, confermando la legittimità della tassazione in misura fissa per la cessione totalitaria di quote di partecipazione di una società. L’Ufficio aveva tentato di riqualficare l’atto come “cessione d’azienda” per applicare l’imposta di registro in misura proporzionale (3%), sostenendo che la cessione totalitaria svolgeva la medesima funzione economica del trasferimento d’azienda.

La decisione si fonda sulla corretta applicazione dell'articolo 20 del d.P.R. 131/1986, come modificato dalla Legge di Bilancio 2018. Tale norma impone che l'imposta sia applicata in base all'intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto presentato, prescindendo da elementi extratestuali, atti collegati, e soprattutto, dagli effetti economici. Le clausole accessorie invocate dall'Ufficio (ad esempio, relative alla gestione di crediti e debiti ancora *sub iudice*) sono state ritenute compatibili con la cessione di quote e inidonee a mutare la natura giuridica dell'atto.

COMMENTO

Le sentenze si inseriscono nell'orientamento giurisprudenziale, ormai monolitico, post-riforma 2018 (Corte Costituzionale n. 158/2020 e n. 39/2021). Tale orientamento esclude l'assimilazione della cessione totalitaria di quote alla cessione d'azienda, ribadendo la distinzione giuridica sostanziale tra i due negozi, in particolare in termini di responsabilità per debiti (art. 2560 c.c.) e applicazione del divieto di concorrenza (art. 2557 c.c.).

Il nuovo articolo 20 Testo Unico Registro, come modificato dall'art. 1, comma 87, l. n. 205/2017, è una regola di qualificazione dell'atto, non uno strumento antielusivo generico. Il legislatore ha voluto riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di Registro. La prassi giurisprudenziale pre-2018, che valorizzava la "causa reale" o l'effetto economico sostanzialmente ottenuto per riqualificare l'operazione, è stata definitivamente superata dalla modifica del 2017 e dalle successive pronunce della Cassazione (es. Sentenze n. 7470/2024, n. 7495/2024, n. 10243/2024).

Qualora l'Amministrazione Finanziaria sospetti che la scelta di cedere quote sia elusiva (strutturata senza valide ragioni economiche e con l'unico scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale), lo strumento corretto di contestazione è l'abuso del diritto (art. 10-bis L. 212/2000). L'utilizzo dell'art. 10-bis garantisce al contribuente il contraddittorio preventivo, garanzie procedurali che verrebbero eluse se l'articolo 20 fosse ancora impiegato per la riqualificazione basata sul mero effetto economico.

Andrea Gaeta
Lorenzo Romano

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986 (TUR) Art. 20, legge 205/2017, Legge 145/2018.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte Cost.le: sent. nn. 158/2020 e 39/2021; Corte di Cassazione: nn. 7470/2024; 7495/2024; 10243/2024; Ord. 6060/2025.

Riferimenti giurisprudenziali: C.Cost. 269/17.

Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, Sez. 1 – Sentenza n. 6236/2025, depositata il 16/10/2025 – Pres. Lunerti, Rel. Chiné.

Varia - Processo tributario – Appello – Motivi specifici – Mancanza – Inammissibilità.

SINTESI DELLA SENTENZA

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio che si commenta, riguarda un appello presentato dall'Agenzia Entrate Riscossione (ADER) con riferimento al ricorso presentato da un contribuente avverso una cartella di pagamento, accolto dalla CGT di I grado di Roma con sent. n. 10705/2024.

Proponeva appello l'ADER, eccependo l'illegittimità della sentenza, senza articolare specifiche doglianze nei riguardi della sentenza appellata ma limitandosi a richiamare l'asserita notifica delle cartelle di pagamento e di alcuni avvisi di intimazione, deducendo la "legittimità della procedura di riscossione".

Si costituiva il contribuente con controdeduzioni, contestando preliminarmente l'atto di gravame per incertezza e genericità dei motivi.

I giudici di II grado dichiaravano l'appello inammissibile per mancanza di specificità dei motivi.

COMMENTO

La inammissibilità dell'appello per mancanza di specificità dei motivi per violazione dell'art. 53 d. lgs. 546/1992, è l'oggetto specifico di questo commento in quanto elemento determinante per gli esiti del giudizio di II grado, in quanto idoneo ad escludere una valutazione di ogni altra ulteriore motivazione.

Pare opportuno richiamare le due diverse linee interpretative che impegnano l'art. 53 d. lgs. 546/1992

Secondo una prima chiave di lettura, *la specificità dei motivi di appello esige che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante, volte ad incrinare il fondamento logico giuridico delle prime, ragion per cui alla parte volitiva deve sempre accompagnarsi una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice*".

Ne segue che:

- debba essere *considerato integrato in sufficiente grado l'onere di specificità dei motivi di impugnazione, quando alle argomentazioni in essa esposte siano contrapposte quelle dell'appellante in guisa tale da inficiarne il fondamento logico giuridico* (Cass. Sez. 3, Sent. n. 5445/2006).

- *in tema di appello, la cognizione del giudice rimanga circoscritta alle questioni dedotte dall'appellante attraverso specifici motivi e tale specificità esige che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante; sicché non è sufficiente che l'atto di appello consenta di individuare le statuizioni concretamente impugnate, ma è necessario che le ragioni sulle quali si fonda il gravame siano esposte con sufficiente grado di specificità da correlare, peraltro, con la motivazione della pronuncia impugnata* (Cass. Sez. 1, Sent. n. 21566/2017)".

Come avevamo già rilevato nel commento alla sentenza n. 1520/2025, si tratta di chiave interpretativa diffusa nelle corti di merito di secondo grado; si rinvia ad es. a CTR Basilicata sent. 293/2013 (*l'appello opera "non come un nuovo giudizio, ma come revisione del giudizio di primo grado, ossia come verifica dell'operato del primo giudice"*), per cui l'impugnazione dovrà dichiararsi inammissibile quando l'appellante *"non propone precise censure alla sentenza di primo grado ma si limita a ripercorrere i motivi di contestazione del ricorso introduttivo"* (CTR Toscana sent. 34/2012), ovvero *"si limita ad una generica ricostruzione dei fatti di causa, chiedendo un riesame generale dell'intera vertenza, riproponendo argomentazioni già proposte in primo grado, senza una articolazione di specifici motivi a sostegno dell'appello: motivi che necessariamente dovrebbero avere ad oggetto la sentenza che si è inteso impugnare e non altro"* (CTR Trento sent. 43/2013; conforme CTR Molise sent. 35/2013).

Tale chiave interpretativa trova riscontro anche innanzi la Corte di Giustizia di II grado del Lazio. Rinvio ad es. alla sent. n. 190/2013 della sez. I della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che accoglieva la tesi dell'Ufficio che aveva contestato l'appello della contribuente sostenendone l'inammissibilità in quanto mera fotocopia del ricorso.

Osservano i giudici di appello che piuttosto che contestare in punto la sentenza di prime cure, l'impugnazione si limita a una generica ripetizioni delle eccezioni già formulate nel ricorso introduttivo. In tal modo nell'atto di gravame viene a mancare *"l'indicazione specifica dei motivi di critica della sentenza, come richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992"*.

Ne scaturirebbe un esito di illegittimità perché in tal modo si tenderebbe a provocare un novum iudicium e non una revisio priori instantiae.

In verità, molto correttamente i giudici della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, compensano tra le parti le spese di lite, rilevando che su tale questione *"non si è ancora formato un orientamento giurisprudenziale univoco"*.

Nello stesso senso CGT II grado del Lazio n. 3683/2022, richiamata nella sentenza che si commenta.

Occorre sottolineare che la domanda fondante nella valutazione processuale in merito all'art. 53 d. lgs. 546/1992 è dunque se questo consenta di introdurre un "novum iudicium" oppure preveda una "revisio priori instantiae" di talché il giudice di secondo grado deve solo verificare gli errori dei quali la parte appellante sostiene sia incorso il giudice di I grado.

In merito la giurisprudenza più recente (Cass. Ord. n. 12621/2025) sembrerebbe orientata sulla diversa linea del novum iudicium (ma non manca giurisprudenza meno recente ma conforme di periodi antecedenti; ad es. Cass. n. 15519/2020).

Si sostiene che in tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, le quali, ai sensi dell'art. 53, co. 1, d. lgs. 546/1992, determinano l'inammissibilità dell'appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni.

La ragione giuridica di tale linea interpretativa troverebbe conforto nella considerazione che l'art. 53 d. lgs. 546/1992, *"deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi pertanto consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione"*.

Ne conseguirebbe che nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del d. lgs. 546/1992, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza. Di talché sarebbe irrilevante che i motivi siano enunciati nella parte espositiva dell'atto ovvero separatamente, atteso che la norma non imporrebbe rigidi formalismi; pertanto gli elementi idonei a rendere "specifici" i motivi d'appello potrebbero essere ricavati, anche per implicito, purché in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass. n. 30341/2019).

Il principio trova del resto conforto già in Cass. n. 30525/2018, secondo la quale il giudizio di appello ha carattere devolutivo pieno, e quindi è un mezzo di gravame che non è limitato al controllo di vizi specifici, bensì è volto ad ottenere il riesame della causa nel merito.

In conclusione, la linea che privilegia il principio del novum iudicium, sembrerebbe affermare la prevalenza di un criterio non meramente formal-processualistico bensì avente carattere sostanziale, con estensione massima del diritto di difesa.

Nella parallela problematica processual civilistica (art. 342 c.p.c.), il principio del novum iudicium sembra trovare, pur nella specificità del settore, un pari interesse da parte dei giudici della Suprema Corte secondo i quali *"L'appello deve specificare chiaramente le ragioni di censura contro la decisione di primo grado anche qualora la critica sia formulata unitariamente e diffusamente. L'appello mantiene l'effetto devolutivo di pieno merito e non è un'impugnazione a critica vincolata come il ricorso per cassazione"* (Cass. n. 7351/2025).

Conclusivamente entrambe le vie interpretative che abbiamo descritto, si basano su ragionamenti normativamente ben supportati, e quindi la problematica, per quanto concerne il processo tributario, pare possano trovare uno sbocco solo in una valutazione conclusiva della Suprema Corte a Sezioni Unite.

Avevo osservato nel commento alla sent. 1520/2025, proponendolo quale elemento di riflessione, che in materia tributaria, trova applicazione, ai sensi dell'art. 12 co. 2 d. lgs. 546/1992, il principio dell'autodifesa, cioè la possibilità che il contribuente possa stare in giudizio senza assistenza tecnica. Si tratta obiettivamente di contesto marginale, ma

comunque significativo e non ignorabile in un contesto di interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata; infatti nel processo tributario, sia pure nell'ambito delle domande delle parti, oggetto della controversia è il rapporto giuridico tributario che trova la sua focalizzazione essenziale nella corretta determinazione della capacità contributiva del soggetto accertato (art. 53 Cost.), principio costituzionale portante.

Richiamando una chiave interpretativa della Suprema Corte (Cass. Ord. 11729/2025) sia pure per altro oggetto, ma significativa anche nel caso che ci occupa *“Si deve favorire una interpretazione che tenda a preferire la decisione nel merito, piuttosto che la definizione in rito risolvendosi altrimenti in un formalismo inutile e sproporzionato”*.

Dunque sembrerebbe apparire più coerente con una interpretazione costituzionalmente orientata quella che legge l'art. 53 d. lgs. 546/1992, con l'ottica della minore limitazione all'accesso alla giustizia (con una lettura non restrittiva del principio dei motivi specifici di appello), consentendo il maggior margine di soddisfazione della volontà di contestare la decisione di I grado, che appare in tal modo coerente con il principio di autodifesa del contribuente stesso.

Si deve tuttavia osservare che la sentenza che qui si commenta (CGT Lazio sent. n. 6236/2025), richiamando CGT Lazio sent. n. 3683/2022, trovi una convincente soluzione interpretativa, già descritta da Cass. Ord. n. 27784/2020, secondo la quale *“In tema di processo tributario, la riproposizione a supporto dell'appello del contribuente delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo, in contrapposizione alle argomentazioni del giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci”*.

Osservano infatti i giudici della sentenza che qui si commenta che, nel caso specifico, l'Ufficio appellante *“Non solo non articola motivi di censura nei confronti della sentenza gravata o di singoli capi della medesima sentenza, né menziona quali parti della sentenza intende censurare, ma sotto la dicitura, affatto generica, “motivo” (pag 2 dell'atto di appello) inserisce il titolo “Notifica delle cartelle relative all'avviso di intimazione e degli atti interruttivi”, facendo seguire una indicazione molto sintetica di una pluralità di cartelle e avvisi di intimazione, senza ulteriori precisazioni”*.

Semplificando da un linguaggio giuridico ad un approccio più immediato e divulgativo, pare di poter intendere che, pur in mancanza di formule sacramentali e di tecnicismi esasperati, i giudici dovranno vagliare un atto (appello) dal quale si intenda che l'appellante ha provveduto ad una lettura effettiva della sentenza che impugna ricavabile dall'aver svolto un qualche ragionamento critico che possa trovare riscontro nell'atto di appello, sia direttamente che indirettamente, delle ragioni di censura.

Roberto Ferri

Riferimenti normativi: art 53 d. lgs. 546/1992, art. 14 disp. prel. c.c., art. 342 c.p.c., art. 53 Cost.; art. 12 co. 2 d. lgs. 546/1992.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Sez. 3, Sent. n. 5445/2006; Cass. Sez. I, Sent. n. 21566/2017; Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. I, sent. n. 190/2013; CTR Basilicata sent. 293/2013; CTR Toscana sent. 34/2012; CTR Trento sent. 43/2013; CTR Molise sent. 35/2013; CGT II grado del Lazio n. 3683/2022; CGT II grado del Lazio sent. n. 3683/2022; n. 12621/2025; Cass. n. 15519/2020; Cass. n. 30341/2019; Cass. n. 30525/2018; Cass. n. 7351/2025; Cass. Ord. 11729/2025; Cass. Ord. n. 27784/2020.

Prassi: Circolare n. 98/E del 23.4.1996.