

Lunedì 26 ottobre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Prescrizione lunga per l'azione di responsabilità del commissario straordinario

/ Antonio NICOTRA

L'azione di **responsabilità** promossa contro il curatore fallimentare che sia stato revocato, a norma dell'art. 38 del RD 267/42, ha natura contrattuale, in considerazione del rapporto (equiparabile *lato sensu* [...])

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Distribuzione dei dividendi con criticità ai fini IRAP per l'intermediario finanziario

/ Luca MIELE e Valeria RUSSO

Ci si chiede quale sia il trattamento ai fini dell'IRAP, per un intermediario finanziario, della **distribuzione di dividendi** relativi a partecipazioni in società valutate con [...]

PAGINA 10

## FISCO

### Massimali di costo specifici anche per l'ecobonus dal 6 ottobre 2020

*Il DM Requisiti influisce sulla "vecchia" disciplina per gli interventi la cui data di inizio lavori sia successiva all'entrata in vigore del decreto*

/ Enrico ZANETTI

Tutti gli interventi di efficienza energetica, relativamente ai quali può trovare applicazione l'**ecobonus**, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, devono essere accompagnati da una asseverazione rilasciata da tecnici abilitati che attestino, con riguardo a ciascuna tipologia di intervento:

- la sussistenza dei requisiti tecnici richiesti;
- il rispetto dei massimali di costo specifici.

Tanto i requisiti tecnici, quanto i massimali di costo specifici, relativi a ciascuna tipologia di intervento, sono rinvenibili nell'ambito del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", emanato in (assai tardiva) attuazione del comma 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013, ai sensi del quale con uno o più decreti, che avrebbero dovuto essere adottati entro fine febbraio 2018, "sono definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni di cui al presente articolo, ivi compresi i **massimali di costo** specifici per sin-

gola tipologia di intervento".

Ai sensi del comma 2 dell'art. 8 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", nei casi indicati dall'Allegato A del medesimo DM 6 agosto 2020 "Requisiti", l'asseverazione rilasciata da tecnici abilitati può essere sostituita da un'**analogha dichiarazione** resa dal direttore dei lavori nell'ambito della dichiarazione di conformità al progetto delle opere realizzate, di cui all'art. 8 comma 2 del DLgs. 192/2005.

In questi casi, per altro, il punto 13.2 dell'Allegato A del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" stabilisce modalità diverse, rispetto a quelle applicabili nei casi in cui resta dovuta l'asseverazione da parte di tecnici abilitati, per l'individuazione dei massimali di costo specifici che devono essere rispettati.

Giova per altro sottolineare che, ai sensi dell'art. 3 comma 2 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" l'ammontare massimo del beneficio spettante, espresso in forma di spesa **detraibile** o direttamente di detrazione fruibile, "è calcolato nel rispetto [...]"

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Responsabilità datoriale ancora incerta per il contagio del lavoratore

Patrimonio personale a rischio nella holding di fatto familiare

Nel saldo e stralcio conta il singolo carico anche con cartella oltre la soglia

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## OPINIONI

### Con gli ammortamenti sospesi nel bilancio 2020 impairment test in tilt

/ Fabrizio BAVA, Donatella BUSO e Alain DEVALLE

La possibilità concessa di non iscrivere nel bilancio 2020 fino al 100% degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e [...]

PAGINA 4

# Prescrizione lunga per l'azione di responsabilità del commissario straordinario

Il termine decennale decorre dal giorno della sostituzione dell'organo revocato

/ Antonio NICOTRA

L'azione di **responsabilità** promossa contro il curatore fallimentare che sia stato revocato, a norma dell'[art. 38](#) del RD 267/42, ha natura contrattuale, in considerazione del rapporto (equiparabile *lato sensu* al mandato) e del suo ricollegarsi alla violazione degli obblighi posti dalla legge a carico dell'organo concorsuale, con la conseguenza che essa è soggetta all'ordinario termine di prescrizione decennale, a decorrere dal giorno della sostituzione del curatore revocato (*cf.* Cass. n. [13597/2020](#), Cass. n. [16589/2019](#) e Cass. n. [25687/2018](#)).

Tale principio trova applicazione anche per il **commissario straordinario** nella procedura di amministrazione straordinaria, in ragione del richiamo dell'[art. 38](#) del RD 267/42 ad opera degli [artt. 199](#) comma 2 del RD 267/42 e 36 del DLgs. [270/99](#) (da ultimo, Cass. n. [10093/2020](#); inoltre, Cass. n. [16214/2007](#)).

Secondo la Cassazione n. [10093/2020](#), l'orientamento trae conferma dall'insegnamento delle Sezioni Unite per cui la responsabilità nella quale incorre "il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta" ([art. 1218](#) c.c.) può dirsi contrattuale non soltanto nel caso in cui l'obbligo di prestazione derivi propriamente da un **contratto** ([art. 1321](#) c.c.), ma anche in ogni altra ipotesi in cui essa dipenda dall'inesatto adempimento di un'obbligazione preesistente, quale che ne sia la fonte, potendo discendere anche dalla violazione di obblighi nascenti da situazioni di semplice "contatto sociale", ogni qual volta l'ordinamento imponga ad un soggetto di tenere, in tali situazioni, un determinato comportamento.

La distinzione tra responsabilità contrattuale ed extracontrattuale si rinviene nella circostanza che quest'ultima consegue dalla violazione di un dovere **primario** di non ledere ingiustamente la sfera di interessi altrui (*neminem laedere*), onde essa nasce con la stessa obbligazione risarcitoria, laddove quella contrattuale presuppone l'inadempimento di uno specifico obbligo giuridico già preesistente e volontariamente assunto nei confronti di un determinato soggetto (o di una determinata cerchia di soggetti).

La categoria delle "obbligazioni *ex lege*" (ricondata in dottrina tra gli "altri atti o fatti idonei" a produrre obbligazioni in conformità dell'ordinamento giuridico *ex art. 1173* c.c.) è soggetta a un regime che non si discosta da quello delle obbligazioni contrattuali in senso stretto, laddove le **obbligazioni** integranti la c.d. responsabilità da fatto lecito (come la gestione di affari altrui e l'arricchimento senza causa) non presuppongono l'inesatto adempimento di un obbligo precedente (di fonte legale o contrattuale che sia) né dipendono da

comportamenti illeciti dannosi (Cass. SS. UU. n. [12477/2018](#) e Cass. SS. UU. n. [14712/2007](#); *cf.* Cass. n. [25644/2017](#), in termini di "contatto qualificato" e Cass. n. [4153/2019](#), sulle prestazioni accessorie a obblighi legali).

Sempre secondo la Cassazione n. [10093/2020](#), accertata la natura della responsabilità del commissario straordinario, risulta ad essa indubbiamente applicabile (in difetto di apposita disposizione che regolamenti diversamente la fattispecie, come quelle in tema di prescrizione delle azioni sociali contro amministratori e sindaci, *ex artt. 2949* e [2393](#) comma 4 c.c.) il regime della prescrizione **ordinaria** decennale stabilito dall'[art. 2946](#) c.c.

Né a diverse conclusioni induce la formulazione dell'[art. 38](#) del RD 267/42, nel senso che il curatore adempie ai doveri del proprio ufficio con la diligenza richiesta dalla **natura dell'incarico**, rispetto al previgente testo, in cui era previsto solo che egli dovesse adempiere con diligenza ai doveri del proprio ufficio.

Il passaggio dal paradigma del comma 1 dell'[art. 1176](#) c.c. (per cui, nell'adempire l'obbligazione il debitore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia) a quello del comma 2 (secondo cui, nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata) costituisce una conferma della natura **contrattuale** della responsabilità, alla quale è connaturata la diligenza professionale.

Dal curatore fallimentare, così come dal commissario straordinario nell'amministrazione straordinaria, si pretende non un livello medio di attenzione e prudenza, ma la diligenza correlata (anche) alla perizia richiesta dall'incarico professionale, secondo specifici parametri tecnici, sia pure con la conseguente facoltà di avvalersi – a fronte di problemi tecnici di particolare difficoltà – della **limitazione** di responsabilità contemplata dall'[art. 2236](#) c.c. (in caso di colpa lieve).

Ai fini dell'azione di responsabilità, quindi, non trova applicazione il termine quinquennale di prescrizione previsto nel caso di responsabilità extracontrattuale.

Deve, inoltre, escludersi l'applicazione, in via analogica, del combinato disposto degli [artt. 2392](#) e [2949](#) c.c., non essendovi – a fronte dell'[art. 38](#) del RD 267/42, come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità – una **lacuna** normativa da colmare.

L'[art. 2949](#) c.c., che stabilisce una forma di "prescrizione breve", peraltro, è una norma di **stretta** interpretazione.

# Massimali di costo specifici anche per l'ecobonus dal 6 ottobre 2020

Il DM Requisiti influisce sulla "vecchia" disciplina per gli interventi la cui data di inizio lavori sia successiva all'entrata in vigore del decreto

/ Enrico ZANETTI

Tutti gli interventi di efficienza energetica, relativamente ai quali può trovare applicazione l'**ecobonus**, di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013, devono essere accompagnati da una asseverazione rilasciata da tecnici abilitati che attestino, con riguardo a ciascuna tipologia di intervento:

- la sussistenza dei requisiti tecnici richiesti;
- il rispetto dei massimali di costo specifici.

Tanto i requisiti tecnici, quanto i massimali di costo specifici, relativi a ciascuna tipologia di intervento, sono rinvenibili nell'ambito del DM [6 agosto 2020](#) "Requisiti", emanato in (assai tardiva) attuazione del comma 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013, ai sensi del quale con uno o più decreti, che avrebbero dovuto essere adottati entro fine febbraio 2018, "sono definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni di cui al presente articolo, ivi compresi i **massimali di costo** specifici per singola tipologia di intervento".

Ai sensi del comma 2 dell'[art. 8](#) del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", nei casi indicati dall'Allegato A del medesimo DM 6 agosto 2020 "Requisiti", l'asseverazione rilasciata da tecnici abilitati può essere sostituita da un'**analoga dichiarazione** resa dal direttore dei lavori nell'ambito della dichiarazione di conformità al progetto delle opere realizzate, di cui all'art. 8 comma 2 del DLgs. 192/2005.

In questi casi, per altro, il punto 13.2 dell'Allegato A del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" stabilisce modalità diverse, rispetto a quelle applicabili nei casi in cui resta dovuta l'asseverazione da parte di tecnici abilitati, per l'individuazione dei massimali di costo specifici che devono essere rispettati.

Giova per altro sottolineare che, ai sensi dell'[art. 3](#) comma 2 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" l'ammontare massimo del beneficio spettante, espresso in forma di spesa **detraibile** o direttamente di detrazione fruibile, "è calcolato nel rispetto dei massimali di costo specifici per ciascuna tipologia di intervento".

In altre parole, nel caso in cui siano sostenute spese per interventi agevolati che rientrano nei tetti massimi di detrazione spettante o di spesa detraibile individuati dall'art. 14 del DL 63/2013 (e riepilogati nella Ta-

bella 1 dell'Allegato B del DM 6 agosto 2020 "Requisiti"), ma che risultano eccedenti i massimali di costo specifici individuati secondo le regole stabilite dal punto 13 dell'Allegato A del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", la parte di **spese eccedenti** i massimali di costo specifici non può concorrere a formare il beneficio spettante.

L'aspetto merita di essere sottolineato perché la contestualità dell'approvazione del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", con l'introduzione della disciplina del superbonus al 110%, di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, ove si parla espressamente di "congruità delle spese" sostenute per l'effettuazione degli interventi agevolati, può indurre nell'errata percezione che solo nell'ambito della "nuova" disciplina del superbonus al 110% la valutazione della **congruità** delle spese può "fermare" il riconoscimento delle spese detraibili anche prima del raggiungimento dei tetti massimi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020, mentre, con l'entrata in vigore del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", anche nell'ambito della "vecchia" disciplina dell'ecobonus il mancato rispetto dei massimali di costo specifici può determinare lo stesso effetto.

A tale proposito, si ricorda che il DM 6 agosto 2020 "Requisiti" è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 5 ottobre 2020 n. 246 ed è entrato in vigore il 6 ottobre 2020.

## Data di inizio lavori da comprovare tramite idonea documentazione

Poiché l'[art. 12](#) comma 1 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" stabilisce che le disposizioni da esso recate "si applicano agli interventi la cui data di inizio lavori sia successiva all'entrata in vigore del presente decreto" e che per gli interventi la cui data di inizio lavori, "comprovata tramite idonea documentazione", sia **antecedente**, si continuano ad applicare, ove compatibili, le disposizioni di cui al DM 19 febbraio [2007](#), pare corretto ritenere che per le spese relative agli interventi iniziati prima del 6 ottobre 2020 non trovi applicazione il limite rappresentato dai massimali di costo specifici, di cui al DM 6 agosto 2020 "Requisiti".

# Con gli ammortamenti sospesi nel bilancio 2020 impairment test in tilt

La possibilità introdotta dal DL Agosto crea problemi per la verifica della presenza di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni ammortizzabili

/ Fabrizio BAVA, Donatella BUSO e Alain DEVALLE

La possibilità concessa di non iscrivere nel bilancio 2020 fino al 100% degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, recentemente introdotta con la conversione del decreto "Agosto", mette in crisi – tra le altre – la verifica della presenza di **perdite durevoli** di valore delle immobilizzazioni ammortizzabili (per la disamina della norma si veda ["Possibile sospendere gli ammortamenti del 2020"](#) dell'8 ottobre 2020). Tale disposizione non si applica ai bilanci IAS/IFRS.

Nella primavera scorsa si è molto dibattuto in merito all'esigenza o meno di rimettere in discussione le previsioni alla base degli impairment a causa della pandemia. La natura di fatto successivo alla data di chiusura dell'esercizio non in essere alla data di riferimento del bilancio (31 dicembre, per gli esercizi coincidenti con l'anno solare) ha indotto a concludere che si trattava di un **fatto successivo** di cui non tenere conto nei bilanci 2019 (se non per la valutazione della continuità aziendale, anche qui prontamente "congelata" dal legislatore con apposito decreto).

Per il bilancio 2020, invece, devono essere considerati i **"trigger events"** legati al COVID-19 sulle valutazioni del bilancio in chiusura. Ad esempio, gli effetti della pandemia richiedono, per i settori che sono stati colpiti, di effettuare l'**impairment test** delle attività materiali e immateriali ai fini del bilancio 2020.

Saranno molte le imprese che, avendo modificato le proprie strategie e piani industriali, alla luce del nuovo contesto di mercato, dovranno verificare se le nuove previsioni richiedono o meno lo stanziamento di svalutazioni degli assets. Ricordiamo che il mancato utilizzo della piena capacità produttiva, l'emergere di perdite di gestione, nonché le crisi di mercato, sono tipici segnali che devono indurre gli amministratori a verificare l'eventuale presenza di perdite durevoli di valore. La possibilità di omettere gli ammortamenti in bilancio nel 2020 crea non poche problematiche sul piano operativo.

Indipendentemente dal tipo di test di impairment disciplinato dall'OIC [9](#), che si tratti di metodo semplificato basato sulla capacità di ammortamento (applicabile in caso di bilancio abbreviato) o di impairment basato sull'attualizzazione dei flussi di cassa prospettici (obbligatorio per i bilanci estesi), il **valore d'uso** deve essere confrontato con il **valore netto contabile** delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Il valore netto contabile da confrontare con il valore d'uso è quello già al netto degli ammortamenti 2020 (i principi contabili

precisano che l'imputazione degli ammortamenti dell'esercizio deve precedere l'eventuale successiva svalutazione).

Se un'impresa decide di ricorrere alla possibilità di non iscrizione degli ammortamenti nel 2020, il valore netto contabile sarà più elevato dell'importo pari ai mancati ammortamenti e, in caso di necessità di imputare una svalutazione, cosa accadrebbe? Che si finirebbe per **svalutare un importo maggiore** esattamente pari all'importo dei mancati ammortamenti, sveltendo del tutto l'"efficacia" di tale previsione normativa, il cui proposito, evidentemente, è quello di contenere le perdite d'esercizio nei bilanci 2020.

## Rischio di svalutare per un importo pari ai mancati ammortamenti

Può essere utile un semplice esempio.

Ipotizziamo che il valore d'uso ottenuto attraverso l'impairment (indipendentemente dal metodo adottato) sia pari a **100**, che gli ammortamenti 2020 siano **15** e il valore netto contabile delle immobilizzazioni post imputazione degli ammortamenti 2020 ammonti a **140**. La svalutazione ammonterebbe complessivamente a 40 (140-100). Nel caso di mancata imputazione degli ammortamenti in bilancio, il valore netto contabile ammonterebbe a 155 (140+15). Conseguentemente, la svalutazione si incrementerebbe a 55 (155-100), ovvero a 40 più l'importo degli ammortamenti non iscritti di 15.

Il costo che non è stato iscritto a Conto economico a titolo di ammortamento finirebbe per essere iscritto come l'etichetta di svalutazione per perdita durevole di valore.

Come si può ovviare a tutto ciò? Stabilendo che nei bilanci 2020 si può anche **disapplicare** l'obbligo di effettuare svalutazioni per perdite durevoli di valore, oppure stabilendo che il vantaggio della mancata imputazione degli ammortamenti riguarda soltanto le imprese non tenute a svalutare le immobilizzazioni, oppure ancora stabilendo che, soltanto ai fini dell'impairment, debbano essere considerati anche gli ammortamenti **non iscritti** a bilancio (il che equivale a dire che la svalutazione da imputare è solo quella che eccede gli ammortamenti non imputati nel Conto economico nell'esempio, 40). O, infine, non presentando il bilancio 2020 la cui funzione è del tutto snaturata dagli interventi normativi.

In ogni caso, lasciamo volentieri la scelta al legislatore.

# Responsabilità datoriale ancora incerta per il contagio del lavoratore

I dati INAIL sulle denunce da COVID-19 a settembre rilevano un aumento di rilievo, ma i casi mortali di origine lavorativa sono meno dell'1% dei decessi

/ Fabrizio VAZIO

È stato pubblicato il nuovo report riguardante i casi di infortunio sul lavoro da COVID-19 denunciati all'INAIL, aggiornato al **30 settembre**.

L'ultimo mese segna purtroppo una ripresa dei contagi sul lavoro, in linea peraltro con il noto andamento nazionale: ad oggi, le denunce di infortuni sul lavoro da coronavirus sono 54.128, ovvero circa il **15%** del complesso delle denunce pervenute all'INAIL dall'inizio dell'anno. Si tratta di quasi 2.000 denunce in più rispetto al 31 agosto scorso, pur se solo 1.127 sono relative ad infezioni avvenute in settembre mentre le altre 792 riguardano i mesi precedenti per effetto del consolidamento dei dati.

Alcune tendenze si confermano: *in primis* quella relativa al fatto che i deceduti sono in grandissima parte uomini (84%) mentre il totale delle infezioni è maggiore con riferimento alle donne (oltre il 70%).

Altri dati sono piuttosto scontati, come quello relativo all'**età media** dei deceduti (pari a 59 anni) assai superiore a quella media dei contagiati (47 anni).

In verità, con riferimento ai casi mortali, il numero, pur tragico, è assai contenuto rispetto alla totalità dei morti da coronavirus: i casi sono infatti **319**, ben al di sotto dell'1% dei casi mortali da COVID-19 comunicati dall'Istituto Superiore di Sanità alla stessa data.

Come sempre, è il caso di ricordare che i dati sono:

- in parte **sovrastimati** perché si riferiscono alle denunce, e quindi non tutti i casi sono stati effettivamente accolti;
- in parte **sottostimati**, perché riferiti unicamente agli assicurati INAIL, con l'esclusione quindi di categorie importanti, fra cui tutto il personale sanitario operante in regime **libero professionale**.

È interessante notare che nella prima parte della pandemia, ovvero fino a maggio, l'incidenza del COVID-19 in ambito sanitario era assolutamente preponderante, mentre da giugno in poi la graduale ripresa delle attività sospese durante il lockdown è stata accompagnata da un **aumento** delle quote di denunce in altri settori, in primis quelli afferenti servizi di alloggio e ristorazione.

Non è purtroppo il momento di fare un calcolo definitivo dell'incidenza del coronavirus in ambito lavorativo, ma certamente va ricordato che per buona parte dei lavoratori colpiti dal virus operano le note **presunzioni** fissate con la circolare n. [13/2020](#) dell'INAIL; essa pre-

vede che, per coloro che operano in ambito sanitario e per le altre attività lavorative che comportano il costante contatto col pubblico, vi sia una presunzione, peraltro semplice, di contagio in ambiente di lavoro che facilita l'indennizzabilità, che sarebbe evidentemente assai complessa ove si applicasse con rigore il classico meccanismo probatorio.

L'aumento dei casi riferiti a personale **non sanitario** è coinciso con la ripresa delle attività ispettive in esterno dell'Istituto, e proprio attraverso le verifiche dei funzionari di vigilanza l'INAIL acquisisce gli elementi necessari affinché *in primis* la consulenza medica valuti la ricorrenza degli estremi per l'indennizzo.

Non è nemmeno il momento di valutare compiutamente le **conseguenze penali** per i datori di lavoro con riferimento ai contagi: il legislatore ha delimitato l'ambito della responsabilità penale con l'[art. 29-bis](#) del DL 23/2020 (conv. L. [40/2020](#)). Tale norma prevede che "Ai fini della tutela contro il rischio di contagio da COVID-19, i datori di lavoro pubblici e privati adempiono all'obbligo di cui all'[articolo 2087](#) del Codice civile mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile 2020 fra il Governo e le parti sociali e successive modificazioni e integrazioni, e negli altri protocolli e linee guida di cui all'[art. 1](#), comma 14, del decreto-legge 16 maggio 2020, n. 33, nonché mediante l'adozione e il mantenimento delle misure ivi previste".

## Fondamentale il rispetto e il mantenimento dei protocolli

Non sfugge che l'articolo, lungi dal costituire uno scudo penale, lega la responsabilità dei datori di lavoro al **rispetto dei protocolli** non solo tramite la loro "adozione" ma anche attraverso "il mantenimento" delle misure previste: è pertanto necessaria la massima attenzione da parte delle aziende, affinché le precauzioni una volta implementate, vengano scrupolosamente rispettate poiché solo in tal caso la norma, nata con l'intento di legare a canoni precisi la valutazione della responsabilità datoriale, consentirà di evitare conseguenze giudiziarie.



# Patrimonio personale a rischio nella holding di fatto familiare

L'illecita attività di direzione e coordinamento può ripercuotersi anche sulle persone fisiche

/ Maurizio MEOLI

Rischiano il proprio personale patrimonio i coniugi che cogestiscono società con il comune intento di realizzare un **profitto personale** a scapito delle stesse, potendo fallire in esito al fallimento della holding familiare di fatto tra gli stessi ravvisabile.

Sono queste, in estrema sintesi, le implicazioni che emergono dalla sentenza n. [86](#) del Tribunale di Vicenza del 6 ottobre scorso.

Il caso di specie riguarda **due coniugi** (Tizio e Caia) titolari di **due srl** (di cui sono soci unici e amministratori unici): la Alfa srl e la Beta srl. Il fallimento di quest'ultima faceva nascere l'esigenza di coinvolgere i coniugi a prescindere dall'autonomia patrimoniale perfetta correlata alla personalità giuridica della fallita. Si evidenziava, quindi, come: la Alfa srl affittava alla Beta srl l'azienda per poi cancellarsi dal Registro delle imprese; Tizio era garante della Beta srl ed era legato alla stessa da un contratto di associazione in partecipazione che gli consentiva di percepire ingenti utili (a questi si aggiungeva la percezione di generici compensi); al momento dell'emersione della crisi della Beta srl, questa "scindeva" il suo patrimonio immobiliare in una nuova società, distraendolo dalla propria destinazione di garanzia dei propri creditori sociali; Caia prelevava indebitamente somme di denaro dalle casse di Beta srl; Tizio e Caia costituivano una srls, intestandola a un familiare e riservandosi l'amministrazione; alla srls veniva affittata l'azienda della Beta srl per soli 3.000 euro l'anno.

Rispetto a tale complessiva situazione, i giudici del Tribunale di Vicenza sottolineano come sia configurabile una **holding familiare di fatto**, perché ogni società, benché intestata a uno solo dei soci (coniugi), agisce sulla base di decisioni prese da una sorta di **CdA esterno**, composto dagli stessi soci.

L'estrema vicinanza operativa dei due coniugi non è ritenuta giustificabile dalla mera *affectio familiaris*, perché il rapporto di affari, sorto prima del matrimonio, sovrasta, per intensità ed estensione, ogni possibile "alibi familiare" ed è diretto a una cogestione di enti da parte dei soggetti medesimi finalizzata alla realizzazione di un profitto personale a scapito delle società eterodirette.

Sono ravvisabili, inoltre, i requisiti della holding di fatto, che consistono: nella eterodirezione da parte dei soggetti coinvolti, con esautoramento degli enti **governati dall'esterno**, non occorrendo la spendita del nome, irrilevante nel caso di holding di fatto, che potrebbe anche non spenderlo mai; nell'organizzazione imprenditoriale, ravvisabile nella stessa struttura d'impresa

propria delle società eterodirette; nell'utilità della holding società di fatto nella distrazione a proprio favore di profitti aziendali delle società (*cfr.* Cass. n. [10507/2016](#)).

In particolare, è individuata una struttura per la gestione apicale che rappresenta il vero imprenditore (o l'imprenditore effettivo) che, in base al principio di effettività, è colui che, in ultima analisi, prende le decisioni dell'impresa e fa propri gli utili, anche solo sperati.

Nella specie, è, quindi, ravvisata la responsabilità da **illecita attività** di direzione e coordinamento, *ex art. 2497 c.c.*, per la diminuzione del patrimonio realizzata a causa delle malversazioni della holding in danno delle società "governate" (*cfr.* Cass. n. [24943/2019](#)).

Inoltre, dal momento che la holding familiare di fatto non risulta dotata di sostanze tali da far fronte al debito conseguente alla responsabilità da illecita attività di direzione e coordinamento, e che tale situazione non appare riconducibile a una momentanea situazione di illiquidità, è **dichiarato il fallimento** della società di fatto holding e dei soci illimitatamente responsabili.

Per quanto connotata da caratteristiche peculiari, appare evidente come la decisione in commento induca a prestare adeguata attenzione alle condotte che si tengono in contesti societari familiari, ove se non si voglia mettere a rischio anche il proprio **patrimonio personale**, nonostante la presenza (teorica) della barriera rappresentata dalla personalità giuridica.

Da questo punto di vista, peraltro, appare importante ricordare come il Tribunale di Napoli, nell'ordinanza [6 marzo 2018](#), abbia stabilito che, nel caso di una pluralità di società riconducibili a più persone fisiche appartenenti alla medesima famiglia, è ravvisabile tra le stesse una **società di fatto/holding pura**, volta a occuparsi di fornire un livello decisionale unitario e sovraordinato rispetto alle singole società del gruppo, ove si accerti la presenza dei seguenti elementi: la coincidenza della sede legale (ovvero di quella operativa) per gran parte delle società del gruppo (sede, peraltro, coincidente con il domicilio dei membri della famiglia); la denominazione quasi identica di molte società, spesso aventi il medesimo oggetto sociale, in modo da apparire anche nei confronti dei terzi come un'unica realtà imprenditoriale; la comunanza, in molti casi, del collegio sindacale; la realizzazione di numerose operazioni intercompany. Tra le altre, trasferimenti di immobili, passaggi di denaro, sottrazioni di clientela e distrazioni operate da una società, poi dichiarata fallita, in favore di altre società del gruppo.

# Nel saldo e stralcio conta il singolo carico anche con cartella oltre la soglia

Nel computo del limite di 1.000 euro irrilevante l'importo dell'intera cartella

/ Francesco BRANDI

Il [saldo e stralcio](#) si applica ogni volta che il singolo carico affidato all'agente della riscossione è sotto i **1.000 euro**, anche se la cartella è di importo superiore.

Lo ha sancito la Corte di Cassazione che, con la sentenza n. [22018](#) del 13 ottobre 2020, ha dichiarato d'ufficio la [cessazione della materia del contendere](#) in relazione ad alcune pretese contenute in alcune cartelle, disponendo la prosecuzione del giudizio per le restanti.

I giudici hanno applicato d'ufficio la normativa sopravvenuta che prevede l'annullamento automatico di alcuni debiti tributari di importo inferiore a 1.000 euro.

Per la Cassazione, tre sono i **fattori** richiesti per individuare i debiti oggetto di stralcio: la sorte capitale, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e le sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010.

L'[art. 4](#) del DL 119/2018, sul saldo e stralcio, ha a oggetto debiti:

- affidati all'agente della riscossione (non riguarda, quindi, riscossioni in forma diversa dal ruolo e dalla cartella di pagamento, o riscossi in proprio dagli enti locali o da altri enti);

- affidati **tra il 2000 e il 2010**: i debiti di importo inferiore a 1.000 euro affidati prima del 2000 sono già stati annullati con altra disposizione ([art. 1](#), comma 527 della L. 24 dicembre 2012 n. 228), quelli affidati dopo restano in carico all'agente della riscossione;

- di **qualsiasi natura**: non solo tributi, quindi, ma anche multe, contributi e quant'altro;

- di importo uguale o inferiore a 1.000 euro: per verificare la soglia si tiene conto della sorte capitale, delle sanzioni e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo. La verifica deve essere fatta alla data di entrata in vigore del decreto 119 (e quindi al 24 ottobre 2018).

In presenza di tutte le condizioni sopra indicate, l'annullamento del debito è **automatico**, per cui il debitore non è tenuto a nessun adempimento.

Il limite di valore si riferisce ai debiti di importo residuo comprensivi di sorte capitale, interessi e sanzioni. Non si tiene conto, invece, degli interessi di mora e dell'aggio della riscossione.

Tale limite è riferito al **singolo carico affidato**, sicché

nell'ambito operativo della norma rientrano tutte quelle cartelle, anche di importo complessivo ben superiore a 1.000 euro, il cui singolo carico affidato all'agente della riscossione non superi l'importo di 1.000 euro.

Per "carico" si intende, infatti, la singola partita di ruolo, cioè l'insieme dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi accessori. Ne discende che oggetto del condono è il singolo debito e non l'importo complessivo della cartella (*cfr.* in senso conforme Cass. n. [11817/2020](#) e circolare n. [2/2017](#), seppur riferita alla definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione di cui all'[art. 6](#) del DL 193/2016).

## Giurisprudenza non uniforme

Sul punto c'è anche un **arresto contrario** e più restrittivo per i contribuenti. Secondo l'ordinanza n. [17966/2020](#) non è possibile usufruire della cancellazione automatica del debito per saldo e stralcio anche se i singoli carichi della cartella per multe stradali sono sotto i mille euro. Il fatto che l'[art. 4](#) del DL 119/2018 parli di "debiti residui" allude a posizioni debitorie che risultano da più atti di riscossione e va inteso nel senso che l'annullamento sotto la soglia indicata è correlato al **valore complessivo** dei carichi di ciascuna cartella. Se invece la norma avesse parlato di "debito residuo", dunque al singolare, il limite di mille euro sarebbe stato da riferire al singolo carico.

Il riferimento alle cartelle al plurale implica che l'esistenza dei "debiti residui" certamente è una condizione che può riguardare **distinte cartelle**. Si allude cioè a posizioni debitorie che eventualmente risultino da più cartelle e, sotto tale profilo, certamente il riferimento al valore di mille euro va inteso nel senso che il c.d. "annullamento" entro questo limite si correla al valore complessivo dei carichi di ciascuna cartella.

Tra l'altro, l'interpretazione favorevole al contribuente sopravvaluta il riferimento al singolo carico senza collocarlo nel **tenore complessivo della norma**, mentre sottostima il rilievo della cartella come punto di riferimento del debito: la pace fiscale è una misura che punta a ridurre il contenzioso e ha un senso solo se si collega al valore modesto del dovuto rispetto alla cartella.

# Finanziamento stipulato all'estero da soggetti italiani e con effetti in Italia elusivo

I giudici riconoscono l'elusività ma ritengono inapplicabili le garanzie procedurali dell'accertamento dell'abuso del diritto

/ Caterina MONTELEONE

La Commissione tributaria regionale per le Marche, con la sentenza 10 settembre 2020 n. [500/2/20](#), ha affermato che, ai fini dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, è elusivo il **contratto di finanziamento** intercorso tra due soggetti entrambi italiani, i cui effetti si producono nel territorio italiano, ma stipulato all'estero.

Nella fattispecie oggetto del contenzioso, il contratto di finanziamento, il quale non prevedeva il rilascio di garanzie, formalmente era stato firmato a San Marino, dove **l'imposta di registro** era pari a circa 100 euro, mentre nel caso in cui fosse stato stipulato in Italia avrebbe scontato l'imposta sostitutiva sui finanziamenti pari a circa un milione di euro.

I giudici, verificato che tutti gli effetti del contratto si realizzavano in Italia, hanno ritenuto lecito contestare la presenza di una condotta elusiva secondo quanto previsto dall'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000.

In merito alla contestazione dell'abuso del diritto occorre innanzitutto segnalare che i giudici riconoscono legittima la mancata **richiesta di chiarimenti** che deve, invece, obbligatoriamente precedere la notifica di un avviso di accertamento che contesti l'abuso del diritto e ciononostante riconducono la fattispecie a un'ipotesi di abuso del diritto e, per tale ragione, ritengono legittima la maggiore imposta liquidata dall'Agenzia delle Entrate.

È evidente la contraddizione, delle due l'una: o la fattispecie è riconducibile a un'ipotesi di **abuso del diritto** e, in tal caso, la notifica dell'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate deve obbligatoriamente essere preceduto dalla richiesta di chiarimenti, oppure non ricorre un'ipotesi di elusività e la ripresa impositiva dovrà basarsi su motivazioni diverse dalla contestazione di "abuso del diritto".

Tale contraddizione non viene superata dall'argomentazione dei giudici, secondo cui l'atto di **finanziamento** non rientrerebbe tra quelli tassativamente indicati dal legislatore per l'applicazione delle garanzie procedurali la cui mancanza è stata eccepita dal contribuente. Si ritiene, infatti, che l'inapplicabilità delle **garanzie procedurali** previste per contestare l'elusività equivalga all'affermazione dell'impossibilità di contestare l'esistenza dell'abuso del diritto.

Per completezza, si precisa che non vale a escluderne l'applicazione neppure la circostanza che l'atto impugnato fosse qualificato come avviso di liquidazione, poiché in giurisprudenza si ritiene che "il nomen iuris di un atto non sempre corrisponde al contenuto so-

stanziale dello stesso (...) un'attività dell'Ufficio di natura valutativa a seguito di un'istruttoria che porta a escludere la qualificazione giuridica operata dal contribuente costituisca sostanzialmente un accertamento e non una mera attività di liquidazione come avviene per omessi pagamenti di somme dichiarate o di correzione di errori materiali" (C.T. Reg. Piemonte 19 febbraio 2020 n. [230/3/20](#)).

Il precedente giurisprudenziale in esame risulta in contrasto con quanto affermato sia dalla giurisprudenza in passato (*cf.* C.T. Prov. Brescia 10 aprile 2012 n. [27/10/12](#)) che dalla prassi amministrativa (ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2013 n. [20](#)), le quali hanno escluso che il luogo della sottoscrizione del contratto potesse rilevare ai fini dell'abuso del diritto, in quanto la sottoscrizione all'estero non può rientrare nel concetto di "abuso del diritto" da intendersi come "utilizzo distorto di strumenti giuridici senza alcuna valida **ragione economica** diversa dal risparmio d'imposta cui la stessa operazione posta in essere è finalizzata" (Cass. nn. [30055](#), [30056](#) e [30057](#) del 2008).

## In passato l'elusività era stata esclusa dalla prassi e dalla giurisprudenza

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la ris. n. [20/2013](#) aveva ritenuto legittima la tassazione in Italia solo nel caso in cui fosse dimostrabile che l'accordo sugli elementi essenziali del contratto fosse stato raggiunto **prima della stipula** dell'atto pubblico (ad esempio per aver rinvenuto una scrittura privata dalla quale fosse provato che l'accordo era stato raggiunto in Italia). In tal caso, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate sosteneva che il luogo della sottoscrizione del contratto non fosse riconducibile all'"utilizzo distorto di strumenti giuridici" posto in essere al solo fine di ottenere il risparmio fiscale. Conseguentemente, quand'anche fosse stata rinvenuta una **scrittura privata** idonea a provare che l'accordo era stato raggiunto in Italia, l'Agenzia delle Entrate riteneva contestabile un'evasione dell'imposta sostitutiva, ma non un abuso del diritto.

La giurisprudenza, invece, aveva escluso che potesse contestarsi l'abuso del diritto, in quanto l'[art. 2](#) del DPR 131/86 non esclude che i soggetti italiani possano stipulare un contratto di **finanziamento all'estero**, nel caso in cui tale possibilità risulti meno onerosa. Tale scelta era stata considerata espressione dell'autonomia privata e, quindi, non contestabile.



# La Commissione europea e la Bce guardano alle valute virtuali

Emessi una proposta di disciplina delle criptovalute e un rapporto della Banca centrale europea sull'euro digitale

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Le nuove tecnologie e l'uso della crittografia stanno determinando importanti cambiamenti nel settore finanziario.

La tecnologia che più ha interessato il settore fintech è la blockchain, che permette di validare e rendere immutabili molte operazioni e che ha portato alla nascita di diverse criptovalute, la più nota delle quali è il **Bitcoin**.

L'[art. 3](#) della direttiva Ue n. 2015/849, come modificato dalla direttiva Ue n. [2018/843](#), definisce le valute virtuali come "una **rappresentazione di valore digitale** che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è necessariamente legata a una valuta legalmente istituita, non possiede lo status giuridico di valuta o moneta, ma è accettata da persone fisiche e giuridiche come mezzo di scambio e può essere trasferita, memorizzata e scambiata elettronicamente".

Le criptovalute mancano di una disciplina organica di inquadramento univoco e configurano un ambito la cui disciplina rientra nella competenza di organismi sia nazionali che internazionali.

Non esiste, inoltre, una definizione esaustiva di criptovalute, ma si tratta piuttosto di una **fattispecie ibrida** di elevata complessità.

I rischi associati alle criptovalute sono molteplici: si tratta dei rischi di perdita delle somme utilizzate per l'acquisto di criptovalute, della **manca di tutele legali** e di obblighi informativi, di possibili attacchi informatici, dell'assenza di presidi di trasparenza oltre al rischio di riciclaggio di denaro.

Anche la Bce ha analizzato il fenomeno delle criptovalute allo scopo di identificarne le implicazioni per la politica monetaria e i rischi che tali attività possono rappresentare per la stabilità finanziaria.

Le singole giurisdizioni hanno adottato **diversi approcci regolamentari**, che variano da nessun intervento, a forme di *soft regulation*, sino al rilascio di licenze ai soggetti che operano nel mercato o al divieto di svolgere queste attività.

Sul tema delle criptovalute è recentemente intervenuta la Commissione europea con la proposta denominata "Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on Markets in Crypto – assets, and amending Directive (EU) 2019/1937", emessa lo scorso 24 settembre.

Essa stabilisce **requisiti rigorosi** per gli emittenti di criptovalute in Europa e per i fornitori di servizi di

criptovaluta che intendono richiedere l'autorizzazione per fornire i propri servizi all'interno del mercato unico.

Le misure di salvaguardia comprendono i requisiti patrimoniali, la custodia dei beni, una procedura obbligatoria per i reclami a disposizione degli investitori e i diritti dell'investitore nei confronti dell'emittente.

Gli emittenti di criptovalute significative (ad esempio Libra) sarebbero, inoltre, soggetti a requisiti patrimoniali e di gestione della liquidità.

Questa proposta rientra nel pacchetto Finanza digitale, che costituisce un insieme di misure volte a incentivare e sostenere ulteriormente il potenziale della finanza digitale in termini di innovazione e concorrenza, mitigandone tuttavia i rischi.

La necessità di una legislazione europea sulla gestione delle valute digitali apre il dibattito anche sulla possibilità di avere una **moneta virtuale comunitaria**.

La Bce ha pubblicato lo scorso 2 ottobre un rapporto sulla possibile emissione di un euro digitale, redatto dalla task force ad alto livello dell'Eurosistema sulla moneta digitale della Bce e approvato dal Consiglio direttivo.

Con un euro digitale verrebbe introdotta una moneta di banca centrale in forma elettronica per effettuare pagamenti in modo rapido e sicuro in forma digitale. L'euro digitale si affiancherebbe al contante, senza sostituirlo.

La task force dell'Eurosistema, composta dagli esperti della Bce e delle 19 banche centrali nazionali dell'area dell'euro, ha individuato i possibili scenari nei quali si renderebbe necessaria l'emissione di un euro digitale.

Tali scenari ipotizzano un **aumento** della domanda di **pagamenti elettronici** nell'area dell'euro che richiederebbe l'adozione di un mezzo di pagamento digitale europeo privo di rischi, un calo significativo dell'uso del contante come mezzo di pagamento nell'area dell'euro, l'introduzione di mezzi di pagamento privati di portata mondiale che potrebbero generare problematiche regolamentari nonché porre rischi per la stabilità finanziaria e la tutela dei consumatori e un'ampia diffusione di monete digitali emesse da banche centrali estere.

Il Consiglio direttivo non ha ancora assunto una decisione in merito all'eventuale introduzione di un euro digitale.

Una consultazione pubblica è stata avviata il 12 ottobre.

# Distribuzione dei dividendi con criticità ai fini IRAP per l'intermediario finanziario

Il caso riguarda i dividendi relativi a partecipazioni in società valutate con patrimonio netto e imputati a diretta riduzione di valore della partecipazione

/ Luca MIELE e Valeria RUSSO

Ci si chiede quale sia il trattamento ai fini dell'IRAP, per un intermediario finanziario, della **distribuzione di dividendi** relativi a partecipazioni in società valutate con il metodo del patrimonio netto e imputati direttamente a riduzione del costo della partecipazione.

Il tema presenta elementi di criticità che vale la pena evidenziare.

Partiamo dall'**aspetto contabile** e, quindi, dall'applicazione dello IAS 28. Il principio contabile internazionale prevede che, in caso di adozione del metodo del patrimonio netto, il dividendo al momento della acquisizione del diritto alla percezione è contabilizzato come riduzione del valore contabile della partecipazione. Per le partecipazioni valutate con tale metodo non è, infatti, possibile rilevare un provento finanziario all'atto della distribuzione del dividendo e, diversamente, il costo originario di iscrizione della partecipazione è periodicamente aggiornato per riflettere gli utili o le perdite derivanti dalla gestione; l'eventuale contabilizzazione a conto economico al momento della distribuzione comporterebbe una evidente duplicazione. I dividendi ricevuti dalla partecipante sono quindi rilevati a diretta riduzione del valore della partecipazione.

Venendo ora al **trattamento IRAP** relativo alla distribuzione dei dividendi in discorso, la questione sembrava essere risolta in base alla circolare n. 27 del 2009, risposta 3.4, laddove si legge che "Inoltre, ai fini del tributo, non assumono rilevanza i dividendi che, secondo la corretta contabilizzazione IAS/IFRS, sono classificati in voci del conto economico diverse da quella rilevante ai fini IRAP (ad esempio, i dividendi relativi ad azioni valutate con il metodo del patrimonio netto imputati direttamente a riduzione del costo della partecipazione)". Pertanto, ai sensi dell'**art. 6** del DLgs. n. 446/97, l'assoggettamento ad IRAP dei dividendi in misura ridotta del 50% interessa gli importi iscritti a titolo di dividendo nella voce 70 del conto economico (inclusa nel margine di intermediazione) e non può invece riguardare i dividendi relativi a partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto.

Tale orientamento sembra essere stato superato dall'Agenzia delle Entrate in una risposta a interpello, non pubblicata, in base alla quale, se fosse corretta la pronuncia fornita nella citata circolare n. 27/2009, il trattamento ai fini IRAP dei dividendi dipenderebbe da una **scelta** effettuata in sede contabile dal contribuente: nel caso di una valutazione con il metodo del patrimonio netto, infatti, i dividendi risulterebbero esclusi dal valore della produzione, mentre nel caso di una va-

lutazione con il criterio del costo sarebbero assoggettati a tassazione. Ciò risulterebbe in contrasto con la ratio della norma che intende attribuire rilevanza IRAP ai dividendi nella misura del 50%, indipendentemente dalle modalità di valutazione delle partecipazioni (criterio del costo o del patrimonio netto).

Inoltre, secondo questo interpello, la **rilevanza fiscale** dei dividendi in esame deriverebbe dall'applicazione dell'**art. 2**, comma 2 del DM 8 giugno 2011, successivo alla circolare n. 27/2009, che stabilisce la rilevanza ai fini IRAP dei componenti "imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI)" al momento dell'imputazione a conto economico ovvero, laddove non sia mai prevista l'imputazione a conto economico, "la rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura fiscale". Secondo l'Agenzia, poiché per i dividendi in esame non è mai prevista l'imputazione a conto economico, vanno applicate le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura e quindi il riferimento è ai dividendi contabilizzati nella voce 70 del conto economico.

Questa recente pronuncia dell'Agenzia delle Entrate si presta a qualche considerazione. *In primis*, segna un **allontanamento** dalla cosiddetta "presa diretta" dal bilancio che caratterizza la determinazione del valore della produzione netta; inoltre, non appare conferente il riferimento all'**art. 2**, comma 2 del DM 8 giugno 2011 in quanto i dividendi in questione non sono imputati direttamente a patrimonio netto (ma a diretta riduzione del valore della partecipazione) e, invece, tale imputazione è condizione necessaria per l'applicazione della norma.

Diversamente, in verità, potrebbe desumersi dalla relazione illustrativa al DM 8 giugno 2011 che, secondo una certa lettura, potrebbe **attrarre a tassazione**, secondo le regole dell'IRAP, qualsiasi componente fiscalmente rilevante, non imputato al conto economico, "indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto ovvero all'OCI". Lettura che, tuttavia, non trova riscontro né nella lettera della norma né nella relazione al decreto 3 agosto 2017 che ha apportato modificazioni al decreto 8 giugno 2011 che, invece, afferma che l'**art. 2** del decreto è volto a chiarire la rilevanza fiscale "dei componenti imputati direttamente a patrimonio o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI)".

# Non è motivo di appello la questione di legittimità costituzionale non esaminata

Secondo la Cassazione non costituisce neppure un vizio di omessa pronuncia nel giudizio di legittimità

/ Antonino RUSSO

Il mancato esame di una questione di legittimità costituzionale non può formare oggetto di [appello](#) e non costituisce, corrispondentemente, vizio di omessa pronuncia nel giudizio di legittimità.

Tale principio (valido, come si riferirà in seguito, anche in relazione al processo tributario) è stato affermato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. [10524](#) del 3 giugno 2020, in un **giudizio civile** sorto per iniziativa di una società di persone che proponeva opposizione avverso un decreto ingiuntivo deducendo di essere creditrice di una somma, maggiore di quella ingiunta, in ragione dell'acquisto di merci poi neanche ricevute in possesso.

Il Tribunale rigettava, per difetto di prove, l'opposizione e la domanda riconvenzionale interposta condannando l'opponente al pagamento delle spese di lite, oltre una ulteriore somma ai sensi del terzo comma dell'[art. 96](#) c.p.c., disposizione che regola la condanna per lite temeraria.

La Corte di Appello, chiamata a scrutinare il successivo gravame, rigettava l'impugnazione, ma la sentenza veniva coinvolta da un ricorso per cassazione affidato a tre motivi e, tra questi, il mancato esame dell'**eccezione di incostituzionalità** dell'[art. 96](#), terzo comma c.p.c., cioè della disposizione – introdotta con la L. n. [69/2009](#) – che consente al giudice, anche d'ufficio, di condannare il soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata a favore della controparte, con una afflizione quindi non tanto risarcitoria quanto più propriamente sanzionatoria delle condotte di quanti, abusando del diritto di azione e di difesa, si servano dello strumento processuale a fini dilatori, aggravando il volume del contenzioso.

La Corte rigettava però tale motivo di ricorso richiamando la pregressa giurisprudenza, secondo la quale la questione di legittimità costituzionale di una norma, in quanto strumentale rispetto alla domanda che implichi l'applicazione della norma medesima, non può costituire oggetto di un'**autonoma istanza** rispetto alla quale, in difetto di esame, sia configurabile un vizio di omessa pronuncia, ovvero (nel caso di censure concernenti le argomentazioni svolte dal giudice di merito) un vizio di motivazione, denunciabile con il ricorso per cassazione: la relativa questione è infatti deducibile e

rilevabile, anche d'ufficio, nei successivi stati e gradi del giudizio che sia validamente instaurato, ove rilevante ai fini della decisione (Cass. nn. 26319/2006, 5135/2004 e 16245/2003).

La valenza di tale conclusione anche innanzi la **giustizia tributaria** è rinvenibile nella sentenza n. [1311/2018](#) della Cassazione, ove la parte contribuente contestava la legittimità costituzionale dell'aggio esattoriale.

Anche in quella occasione la Suprema Corte rappresentava preliminarmente i limiti processuali dianzi descritti e poi rammentava come fosse stato già rilevato che la **natura retributiva** e non tributaria dell'aggio (né tantomeno sanzionatoria) esclude la pertinenza del parametro della capacità contributiva e lascia alla discrezionalità del legislatore la fissazione dei criteri di quantificazione del compenso, non essendo irragionevole che una parte del compenso dell'organizzazione esattoriale sia comunque posta a carico del contribuente, il quale pure abbia osservato il termine di pagamento della cartella (Cass. n. [5154/2017](#)).

## Principio applicabile al rito tributario

Ciò detto, val la pena ritornare alla decisione n. 10524/2020 per segnalare un'altra comunanza tra quanto espresso in tale giudizio e una norma, quale l'[art. 96](#), terzo comma, c.p.c. valida anche per il rito tributario; a tal riguardo, occorre riferire che nel responso in rassegna la Suprema Corte ha sottolineato come la questione fosse stata già scrutinata dalla **Corte Costituzionale** che, con la decisione n. [152](#) del 2016, aveva ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 96](#), terzo comma, c.p.c., impugnato, in relazione agli [artt. 3, 24](#) e [111](#) Cost.

In particolare, la Consulta argomentava che la modifica del 2009, nell'estendere a tutti i gradi di giudizio lo strumento deflattivo delineato dall'abrogato [art. 385](#), quarto comma c.p.c. per la sola fase di legittimità, non presenta connotati di irragionevolezza, ma riflette una delle possibili **scelte del legislatore**, non costituzionalmente vincolato nella sua discrezionalità nell'individuare il beneficiario di una misura che sanziona un comportamento processuale abusivo e che funga da deterrente al ripetersi di una siffatta condotta.