

# Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Gennaio 2023

1

## **DIREZIONE SCIENTIFICA**

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Daniel Gutmann

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

Giuseppe Zizzo

ISSN 2499-2569

  
**Pacini  
Giuridica**

# Rivista Telematica di Diritto Tributario

## COMITATO DI DIREZIONE

Loredana Carpentieri; Angelo Contrino; Francesco Crovato; Daniel Gutmann; Alberto Marcheselli; Franco Paparella; Giuseppe Zizzo.

## COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani, Roberta Alfano, Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizioli, Pietro Boria, Clelia Buccico, Oreste Cagnasso, Andrea Carinci, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Federico Consulich, Daria Coppa, Paola Coppola, Giuseppe Corasaniti, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Mario Esposito, Andrea Fedele, Valerio Ficari, Piera Filippi, Stefano Fiorentino, Andrea Giovanardi, Alessandro Giovannini, Giuseppe Ingraio, Salvatore La Rosa, Maurizio Logozzo, Raffaello Lupi, Enrico Marellò, Antonio Marinello, Giuseppe Marini, Valeria Mastroiacovo, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Francesco Montanari, Francesco Moschetti, Salvatore Muleo, Mario Nussi, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Pasquale Russo, Guido Salanitro, Livia Salvini, Roberto Schiavolin, Dario Stevanato, Loris Tosi, Mauro Trivellin, Francesco Tundo, Antonio Felice Uricchio, Marco Versiglioni, Antonio Viotto, Tiziana Vitarelli.

## COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri e Adriana Salvati (coordinatori), Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Giovanni Consolo; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Davide Emone; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Stefano Maria Ronco; Alessia Tomo; Alessandro Zuccarello.

*Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione del Comitato di Direzione e alla revisione anonima del Comitato Scientifico dei Referee, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito: <https://www.pacineditore.it/prodotto/rivista-telematica-di-diritto-tributario/>).*

*La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Massimo Basilavecchia, Clelia Buccico, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Daria Coppola, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Andrea Fedele, Piera Filippi, Giuseppe Ingraio, Enrico Marellò, Antonio Marinello, Giuseppe Marini, Giuseppe Melis, Francesco Montanari, Salvatore Muleo, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Pasquale Russo, Guido Salanitro, Francesco Tundo.*

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli  
ggiacomelli@pacineditore.it  
Phone +39 050 31 30 243 - Fax +39 050 31 30 300

Amministrazione:  
Pacini Editore Srl, via Gherardesca 1, 56121 Pisa  
Tel. 050 313011 • Fax 050 3130300  
www.pacineditore.it • abbonamenti\_giuridica@pacineditore.it

I contributi pubblicati su questa rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre, proprie pubblicazioni, in qualunque forma.

In corso di registrazione presso il Tribunale di Pisa  
Direttore responsabile: Patrizia Alma Pacini

# INDICE ANNATA 2023

## FASCICOLO N. 1

### GENNAIO - GIUGNO

#### I – LE FONTI, I PRINCIPI E L’ABUSO DEL DIRITTO

##### Principi generali

ANDREA GIOVANARDI, <i>Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale</i> .....	9
ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>Noterelle su deleghe “in bianco” e Costituzione</i> .....	21
ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>I diritti delle nuove generazioni e la finanza pubblica: un patto intergenerazionale in Costituzione</i> [Editoriale].....	27
RAFFAELLO LUPI, <i>Tecnica e studio sociale nel diritto tributario, tra isolamento e prospettive</i> [Editoriale].....	31

##### Tributi

ROBERTO IAIA, <i>La disciplina del contributo di solidarietà temporaneo nel settore energetico (art. 1, commi 115 ss., L. n. 197/2022) nella prospettiva sistematica e comparatistica</i> .....	38
---	----

##### Abuso del diritto

SILVIA MARINONI, <i>Beneficiario effettivo, abuso del diritto e onere della prova al vaglio della Cassazione</i> .....	59
--	----

#### II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

ADRIANA SALVATI, <i>Sulla risarcibilità civilistica del contribuente in caso di accertamento colposamente erroneo e produttivo di danni ingiusti (Cass. civ., sez. III, 28 febbraio 2023 n. 5984) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	67
--	----

#### III - L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

##### Il contraddittorio

ALESSANDRO ALBANO, <i>Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte prima)</i> .....	73
ALESSANDRO ALBANO, <i>Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte seconda)</i> .....	83
MARCO COLELLA, <i>Missing PVC: alcune considerazioni in merito ad un consolidato (ma discutibile) orientamento di legittimità in tema di contraddittorio endoprocedimentale</i> .....	90
ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull’essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)</i> .....	99

STEFANO DIDONI, <i>La deroga al contraddittorio procedimentale per ragioni d'urgenza a seguito del PVC e nei casi di invito obbligatorio: brevi note a margine della sentenza n. 29987 del 13 ottobre 2022 della Corte di Cassazione</i> .....	106
--	-----

#### IV - L' ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

##### **L'atto impositivo**

GIUSEPPE FARCOMENI, <i>La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento: considerazioni critiche</i> .....	115
---	-----

##### **Metodi di accertamento**

MATTEO DEMETRI, <i>Revirement della Cassazione in tema di indagini bancarie: va riconosciuta l'incidenza percentuale dei costi</i> .....	122
--	-----

##### **L'autotutela**

MATTEO DEMETRI, <i>L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo</i> .....	127
ANTONIO PERRONE, <i>Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva</i> .....	133

#### V – IL PROCESSO TRIBUTARIO

ANDREA BODRITO, <i>La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022 (Parte prima)</i> .....	143
ANDREA BODRITO, <i>La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022 (Parte seconda)</i> .....	154
ANNA RITA CIARCIA, <i>L'utilizzo in ambito tributario di elementi probatori acquisiti in sede penale [Il punto su ...]</i> .....	163
SIMONE DEMORO, <i>La nuova testimonianza nel processo tributario: un passo verso il giusto processo? [Il punto su ...]</i> .....	167
MATTEO GOLISANO, <i>Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette</i> .....	173
LIVIO GUCCIARDO, <i>Sull'onere della prova dell'inerenza dei costi anche alla luce della recente novella</i> .....	185
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Alle SS.UU. il regime dell'appello non notificato a tutte le parti del primo grado (Cass., 1° marzo 2023, n. 6205) [Recentissime dalla Cassazione tributaria]</i> .....	196
ENRICO MARELLO, <i>Prodigit: alcune domande di metodo e qualche semplice proposta [Editoriale]</i> ....	198
VALERIA MASTROIACOVO, <i>Prevedibilità, predittività e umanità del giudicare in materia tributaria</i> ....	201
GIUSEPPE MELIS, <i>Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova</i> .....	211
GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti</i> .....	219
GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Il nuovo intervento riformatore del processo tributario: una politica di piccoli passi che non scalfisce l'accentuata "specificità" del processo tributario</i> .....	234
GIOVANNI MOSCHETTI, <i>Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo</i> .....	243

GIULIA RUGOLO, <i>“Inerzia consapevole” e “inerzia dimenticanza”: la legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi al vaglio (forse) delle Sezioni Unite</i> .....	253
FRANCESCO TUNDO, <i>La Giustizia tributaria, anatra zoppa a causa di una buona riforma (forse) incostituzionale (con alcune ipotesi di modifica)</i> .....	260

## VI – IL SISTEMA SANZIONATORIO

### Sanzioni amministrative

FEDERICA CAMPANELLA, <i>La rilevanza della differenziazione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione</i> .....	273
ADRIANA SALVATI, <i>Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni</i> .....	284
ALESSIO LANZI, <i>L’illecito amministrativo tributario fra passato e futuro</i> [Editoriale] .....	292

### Sanzioni penali

GIOVANNA PETRILLO, <i>Sull’applicazione della misura del sequestro preventivo nei reati tributari in punto di onere motivazionale e “periculum in mora”</i> .....	296
---	-----

## VII – L’IRPEF

SILVIO D’ANDREA, <i>Note minime sulla indennità risarcitoria per perdita di chance</i> .....	305
GIUSEPPE INGRAO, <i>Mancato/tardivo invio della comunicazione all’ENEA e decadenza dall’ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronuncia della Cassazione</i> .....	310
CAROLA PASSI, <i>Prime osservazioni sui nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite “veicoli esteri”</i> .....	318
ADRIANA SALVATI, <i>Considerazioni sull’applicabilità dell’aliquota agevolata, di cui all’art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005, alle prestazioni previdenziali integrative dei dipendenti pubblici</i> .....	326
GIANLUCA STANCATI, <i>Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: attualità e prospettive</i> .....	333

## VIII – L’IRES

DAVIDE ATTILIO ROSSETTI - ANDREA PETRACCA, <i>La natura evasiva o elusiva dell’esterovestizione societaria nell’evoluzione della giurisprudenza di legittimità e del pensiero della dottrina</i> [Il punto su ...].....	343
CLAUDIA STRADIOTTI, <i>Lavoro “a distanza” e stabile organizzazione: profili evolutivi e stato dell’arte</i> [Il punto su ...].....	348

## IX – IL REDDITO D’IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Elementi negativi del reddito d’impresa

FRANCESCO CROVATO, <i>La deduzione dei costi per “attività di ricerca” nel reddito d’impresa</i> .....	355
FRANCESCO FARRI, <i>Remissioni di debito o liberalità dissimulate in accordi transattivi d’impresa e inesistenza del nesso funzionale di deducibilità del relativo costo (Cass., 12 gennaio 2023, n. 661)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	363

## X – L’IVA

**Il presupposto**

ALESSIA FIDELANGELI, <i>Le piattaforme online come intermediari necessari ai fini IVA: l’Avvocato generale salva l’art. 9-bis del Regolamento di attuazione n. 282/2011</i> .....	369
GIOVANNA PETRILLO, <i>La causa tipica del contratto di assicurazione esclude l’accessorietà tra prestazione assicurativa e operazione commerciale correlata: un approdo interpretativo ragionevole?</i> .....	379
GIOVANNA PETRILLO, <i>La “discrezionalità” dell’agente nella configurabilità dell’omesso versamento IVA a fronte dell’eccessivo rigorismo del giudice di legittimità</i> .....	386

**Neutralità**

ALESSANDRO ZUCCARELLO, <i>Erroneo riporto a nuovo della eccedenza e neutralità dell’IVA</i> .....	394
---	-----

## XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

**Imposte di registro e ipocatastali**

SIMONE GHINASSI, <i>Divisione ereditaria: collazione di beni donati in vita e imposta di registro</i> .....	401
GUIDO SALANITRO, <i>Divisione con collazione nell’imposta di registro, tra codice civile e norme tributarie</i> .....	405
NICOLÒ ZANOTTI, <i>Le Sezioni Unite sulla misura dell’imposta di registro da applicare alla ricognizione di debito</i> .....	411
VALERIA MASTROIACOVO, <i>Acta est fabula: la CGUE giudica manifestamente irricevibile la questione pregiudiziale dell’art. 20 T.U. dell’imposta di registro, così come prospettata</i> [Editoriale]	418
ANGELO CONTRINO, <i>Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciolgono il nodo e colgono nel segno (Cass., 16 marzo 2023, n. 7682)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	424
GUIDO SALANITRO, <i>Enunciazione e responsabilità del notaio nell’imposta di registro (Cass., SS.UU., 24 maggio 2023, n. 14432)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	427

**Imposta sulle successioni e donazioni**

ANGELO CONTRINO - FILIPPO MERLO, <i>Contributo alla misurazione della distanza fra trust “inesistente in quanto interposto” di fonte amministrativa e le ipotesi di trust civilisticamente invalido: le figure dello sham trust e dell’illusory trust</i> .....	430
STEFANO MASSAROTTO, <i>I trust “interposti” e la “finzione” dell’applicazione dell’imposta sulle successioni nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 34/E del 20 ottobre 2022</i> .....	443
VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI, <i>Trust, imposte indirette e circolare n. 34/E/2022: osservazioni su agevolazioni fiscali, attribuzioni informali e territorialità</i> [Il punto su...].....	450
MATTEO MURGIA, <i>Sui requisiti per l’applicazione dell’esonazione ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 ai trasferimenti di quote societarie (Cass., 28 febbraio 2023, n. 6082)</i> [Recentissime dalla Cassazione tributaria].....	455

## XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

ALESSIA FUNARI, <i>Sull’assoggettamento a IRAP dei dividendi bancari, a margine di una contrastante giurisprudenza di merito</i> .....	461
ANDREA GIOVANARDI, <i>Gutta cavat lapidem (si spera): ancora sui profili finanziari del regionalismo rafforzato</i> .....	471

ANDREA PURPURA, <i>Prime osservazioni sull'esenzione IMU per gli immobili oggetto di occupazione abusiva introdotta dalla Legge di Bilancio 2023</i> .....	485
FRANCESCO FARRI, <i>Illegittimità costituzionale dell'IMU in relazione a coniugi e abitazione principale: quali effetti sui contribuenti che hanno pagato e i Comuni che hanno incassato [Editoriale]</i> .....	494

### XIII – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

#### **Diritto tributario europeo**

ALBERTO FUCCIO - MICHELE TARANTINO, <i>Cripto-attività e stabile organizzazione</i> .....	501
ALESSANDRO GIANNELLI, <i>Finanziamenti “a cascata” ed esenzione dalla ritenuta sugli interessi ex art. 26-quater D.P.R. n. 600/1973: l'assenza di un congruo margine (mark up) in capo alla società holding non implica di per sé la carenza del requisito del beneficiario effettivo</i> .....	507



## Illegittimità costituzionale dell'IMU in relazione a coniugi e abitazione principale: quali effetti sui contribuenti che hanno pagato e i Comuni che hanno incassato?

FRANCESCO FARRI

**I.** La sentenza della Corte costituzionale, n. 209/2022 – sancendo l'illegittimità costituzionale dell'interpretazione fornita dal “diritto vivente” all'art. 13, comma 2, quarto e quinto periodo, D.L. n. 201/2011, all'art. 1, comma 741, lett. b), primo e secondo periodo, L. n. 160/2019 – richiede che i Comuni i quali, profittando di alcune decisioni della Corte di Cassazione, avevano pensato bene di affrettarsi a richiedere il pagamento dell'IMU sugli immobili adibiti ad abitazione principali da parte dei coniugi, si affrettino adesso con altrettanto zelo a restituire il maltolto.

La diversità delle situazioni che possono essersi verificate rende opportuno lo svolgimento di alcune considerazioni al riguardo.

\*\*\*\*

**II.** Nel caso in cui i coniugi avessero pagato, spontaneamente e tempestivamente, il tributo sugli immobili posseduti e adibiti ad abitazione principale distintamente da ciascuno di loro, essi avranno diritto a chiedere e ottenere il rimborso di quanto indebitamente versato.

L'unica questione che può porsi, al riguardo, è quella relativa al termine di decadenza per la richiesta del rimborso.

Sebbene la giurisprudenza sia orientata in senso fermamente contrario, dovrebbe essere valorizzata la tesi per cui, in caso di declaratoria di incostituzionalità di una norma impositiva, decorre dalla pubblicazione della sentenza un termine biennale per la richiesta dei rimborsi ai sensi dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992. Invero, mancano disposizioni specifiche che regolino, per i singoli tributi, il caso della non debenza del tributo per sopravvenuta incostituzionalità dello stesso, né sembra tale fattispecie omogenea rispetto a quella, generale, dell'errore del contribuente: essa, infatti, reca seco un disvalore oggettivo addebitabile a una anomalia dell'ordinamento non addebitabile al contribuente e, pertanto, sembra richiedere un *quid pluris* di tutela rispetto alla generalità dei casi di errore del contribuente.

In casi di declaratoria di incostituzionalità di una norma impositiva, pertanto, il termine di decadenza per la richiesta del rimborso dovrebbe coincidere con quello più ampio tra il termine ordinario di rimborso previsto per i singoli tributi e quello, residuale, previsto dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992. Ciò, naturalmente, salvo il caso in cui la Corte costituzionale, per ragioni di contemperamento con il principio di cui agli artt. 81 e 119 Cost., regoli diversamente il regime di retroattività delle proprie pronunce, come avvenuto nel noto caso della “Robin Hood Tax” (Corte cost., n. 10/2015).

\*\*\*\*

**III.** Il regime non dovrebbe mutare nel caso in cui il contribuente abbia pagato le somme, non già spontaneamente e tempestivamente, bensì a seguito di una forma di ravvedimento operoso.

A tal fine, come noto, la giurisprudenza distingue tra violazioni formali, per le quali a fronte dell'erroneo ravvedimento da parte del contribuente il rimborso dovrebbe essere consentito (Cass. n. 28844/2020), e violazioni sostanziali, per le quali invece il rimborso delle somme erroneamente versate in sede di ravvedimento sarebbe precluso (Cass. n. 6108/2016).



In verità, però, non sussiste affatto una valida ragione per discriminare le due situazioni.

Se si conferma il presupposto per cui il ravvedimento è un atto di natura negoziale, e che tutti gli atti di natura negoziale (come le opzioni, Cass. n. 30407/2018) sono rettificabili in caso di errore essenziale e riconoscibile, non si vede per quale ragione tale ragionamento non debba valere, in linea di principio, per una parte delle fattispecie oggetto di ravvedimento. Priva di pregio risulta, al riguardo, l'argomentazione secondo cui «*il ravvedimento operoso, implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente*» (Cass. n. 6108/2016). Anche tale scelta, infatti, può essere errata e se è errata deve poter essere ritrattabile.

La vera questione, dunque, dovrebbe essere quella di valutare quando possa configurarsi un errore essenziale e riconoscibile in relazione alle vicende oggetto di ravvedimento.

Tra i molti casi che possono immaginarsi, vi è certamente quello di aver versato un tributo ritenendolo dovuto in base a una norma incostituzionale. L'errore, infatti, è non soltanto essenziale, ma anche riconoscibile: la non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità, presupposto dell'ammissibilità della rimessione degli atti alla Consulta, sancito come esistente per effetto della decisione della Consulta stessa, è infatti garanzia ordinamentale della riconoscibilità dell'errore commesso da chi abbia applicato la norma stessa.

\*\*\*\*

**IV.** Venendo ai casi in cui il contribuente, anziché pagare spontaneamente, abbia ricevuto avvisi di accertamento, con i quali i Comuni abbiano richiesto l'IMU sugli immobili abitati distintamente dai coniugi, devono essere distinte tre situazioni.

\*\*\*\*

**IV.1.** Agevole è la soluzione del problema nel caso in cui i coniugi, ricevuti gli avvisi di accertamento da parte dei Comuni, li abbiano impugnati in sede giurisdizionale.

In tal caso, sussisterà di regola un interesse dell'ente impositore a conciliare la lite annullando la pretesa, chiedendo al contribuente di consentire alla compensazione delle spese. Analoga conseguenza si verifica nel caso in cui il Comune annulli l'atto d'accertamento in sede di autotutela, chiedendo l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. Da ciò conseguirà la restituzione di quanto eventualmente riscosso a titolo provvisorio. Unico limite, invalicabile, è rappresentato dall'esistenza di un giudicato negativo per il contribuente: limite, questo, non superabile neppure in sede di autotutela ai sensi dell'art. 2-*sexies* D.L. n. 564/1994.

\*\*\*\*

**IV.2.** Più articolato il ragionamento per il caso in cui, invece, il contribuente non abbia contestato gli atti d'accertamento ricevuti.

Devono al riguardo distinguersi due ipotesi.

**A)** L'ipotesi più complessa attiene al caso in cui il contribuente abbia, non soltanto ricevuto l'avviso di accertamento, ma anche prestato acquiescenza a esso, lasciandolo divenire definitivo e pagando quanto richiesto per il tramite di esso.

In tal caso, non è sufficiente operare riferimento al principio sopra esposto, circa l'emendabilità dell'errore essenziale e riconoscibile anche in ipotesi di scelte di carattere negoziale, come deve considerarsi la manifestazione di volontà di prestare acquiescenza a un avviso: infatti, una volta risolto questo profilo del problema, sussiste quello per cui permane un atto d'accertamento pur sempre divenuto definitivo.

A quest'ultimo riguardo, è inevitabile operare riferimento all'istituto dell'autotutela.

Ferma la palese illegittimità di tali avvisi, occorre vagliare – secondo la giurisprudenza più rigorosa – la sussistenza di una ragione di pubblico interesse all'annullamento officioso dell'atto.

Ebbene, sembra di poter dire con ragionevole certezza che, quando l'illegittimità dell'atto amministrativo derivi dalla sopraggiunta incostituzionalità della norma sul quale è basato, le ragioni di interesse pubblico sussistono *in re ipsa*, consistendo non tanto e non solo nel ripristino della legalità violata, ma

anche e specificamente nella tutela del valore di rango costituzionale che l'atto amministrativo ha leso applicando una legge incostituzionale. Nel caso di specie, le ragioni di interesse pubblico consistono nel ripristinare uguaglianza di trattamento tra persone sposate e altri contribuenti, eliminando l'intollerabile discriminazione a danno dei primi. E consistono, con specifico riferimento al caso dell'avvenuta acquiescenza agli avvisi, nel non discriminare chi si è comportato nel modo più diligente, credendo erroneamente di far bene nel pagare l'avviso ricevuto, rispetto a chi si è comportato in modo meno diligente, lasciando scadere l'atto senza curarsene. Sarà quindi doveroso, da parte dei Comuni, in caso di presentazione di relativa istanza da parte dei contribuenti, il ritiro in autotutela degli atti d'accertamento applicativi delle norme dichiarate incostituzionali dalla sentenza n. 209/2022. L'istanza di autotutela, come noto, non prevede specifici limiti di tempo per la sua presentazione, a condizione che la richiesta avvenga entro un termine ragionevole (art. 21-*novies* L. n. 241/1990), non essendosi di fronte ad atti autorizzativi o di attribuzione di vantaggi economici. Valgono, tuttavia, al proposito le considerazioni svolte dapprincipio in ordine all'applicabilità del termine biennale residuale per la richiesta di rimborso in casi diversi da quelli specificamente disciplinati dalla legge. Decorso tale termine, il contribuente non conseguirà effetti pratici dall'eventuale annullamento in autotutela dell'avviso, poiché sarà comunque decaduto dal diritto di ottenere il rimborso.

**B)** Agevole risulta, alla luce di quanto sopra, la soluzione del caso in cui il contribuente, ricevuto l'accertamento o la conseguente cartella di pagamento, sia rimasto inerente, lasciandoli divenire definitivi, ma neppure pagando quanto tramite essi preteso.

Valgono, in tal caso, le considerazioni sopra svolte in relazione alla necessità di intervenire in autotutela, con l'unica differenza che essa dovrebbe intervenire anche in assenza di istanza del contribuente, ossia d'ufficio. Ciò al fine essenziale di interrompere attività di riscossione che, qualora coltivate, darebbero corso all'acquisizione di un tributo dichiarato incostituzionale.

Invocando il principio dell'invalidità caducante, sarebbe agevole osservare che la sopravvenuta illegittimità dell'accertamento, discendente dalla contrarietà dei suoi contenuti a una sentenza della Corte costituzionale, impedisce di considerarlo alla stregua di elemento costitutivo della fattispecie di un atto amministrativo di riscossione consequenziale.

A prescindere da ciò, essendo incerta l'applicabilità dell'istituto dell'invalidità caducante in senso proprio, risulta comunque assodato che tra i presupposti generali impliciti per l'applicazione del principio di pregiudizialità-dipendenza tra atti amministrativi vi sia quello della permanenza dell'interesse pubblico all'adozione dell'atto consequenziale: e tale interesse risulterà certamente insussistente nel momento in cui l'effetto dell'atto consequenziale dia vita a un assetto di interessi contrario alla Costituzione, prima fonte di valutazione dell'apprezzabilità di un interesse.

\*\*\*\*

**V.** Per concludere, merita di esser svolto un appunto in merito ai riflessi che quanto sopra può produrre sull'equilibrio di bilancio dei Comuni.

Tra i principi di redazione del bilancio, in generale, e del bilancio pubblico, in particolare, vi è quello di prudenza.

L'Ente pubblico che abbia iscritto, tra le proprie entrate, in termini di competenza o di cassa, crediti e incassi per IMU relativa alle abitazioni dei coniugi che si trovassero a risiedere in luoghi diversi, e abbia utilizzato immediatamente tali somme per spenderle, anziché prudentemente accantonarle in attesa che si fosse definita la vicenda, presentatasi fin dall'inizio a tutti e pubblicamente come assai controversa, non ha fatto buon governo dei principi di contabilità pubblica.

Non sembra, infatti, che tali entrate potessero considerarsi «*entrate che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato*» (cfr. D.Lgs. n. 91/2011, all. 1), perché su di esse pendeva una radicale incertezza, specialmente dopo le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale (cfr., in particolare, CTP Napoli, ord. 22 novembre 2021) e ancor più dopo che la Corte costituzionale sollevò di fronte a se stessa ulteriori questioni di costituzionalità (ord. n. 94/2022).

Quanto meno, dovevano essere prudentemente stanziati somme a titolo di componenti negative per far fronte ai rimborsi in caso così pubblicamente incerto. La responsabilità contabile dei funzionari

che tale malgoverno hanno commesso non assurge, probabilmente, al livello della gravità necessaria a integrare i presupposti di sanzionabilità ai sensi dell'art. 1 L. n. 20/1994, ma certamente tale attenuante non può incidere sul diritto dei contribuenti a ottenere la restituzione del maltolto.

D'altronde, la modulazione temporale delle pronunce di incostituzionalità, nel senso di escluderne gli effetti retroattivi per contemperamento con il principio costituzionale di equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.), è prerogativa della Corte costituzionale (sent. n. 10/2015), che deve farne uso soltanto in casi eccezionali. Nel caso di specie, tale contemperamento non è stato ritenuto necessario e, pertanto, eventuali squilibri di bilancio che gli obblighi di restituzione delle somme generino per i Comuni non incidono sui diritti al rimborso spettanti ai singoli contribuenti.

Le conseguenze che i debiti a tal riguardo emergenti produrranno sull'equilibrio del bilancio comunale andranno, pertanto, gestite con gli strumenti posti a disposizione della contabilità pubblica, compresi al limite quelli previsti per il caso di incapacità dei Comuni di far fronte all'adempimento.