



NEWS

# Euroconference

**Edizione di lunedì 31 Marzo 2025**

## CONTENZIOSO

**Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nella riscossione tributaria**  
di Luigi Ferrajoli

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Bonus mobili 2025**  
di Alessandro Bonuzzi

## PENALE TRIBUTARIO

**Il nuovo limite all'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario**  
di Debora Mirarchi

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Quadro RE del modello Redditi 2025 con indicazione della cessione del contratto di leasing**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## CONTROLLO

**Ulteriori riflessioni sulla riforma dell'articolo 2407, cod. civ., in materia di responsabilità dei sindaci**  
di Fabio Landuzzi, Gian Luca Ancarani

## SCENARIO PROFESSIONI

**Francesco Greco, Presidente CNF: "IA, una sfida complessa che l'Avvocatura deve governare"**  
di Simona D'Alessio - Giornalista



## CONTENZIOSO

# **Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nella riscossione tributaria**

di Luigi Ferrajoli

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO**

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%**  
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta  
Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, l'orientamento giurisprudenziale più innovativo ha individuato il discriminio fra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria nella notificazione della cartella di pagamento – o dell'avviso di intimazione – affermando che, prima della notifica di tali atti, la controversia è devoluta al giudice tributario, mentre, successivamente, a quello ordinario. Appare, quindi, necessario verificare in concreto cosa si intenda per atti “successivi” alla notifica della cartella di pagamento e se tale termine possa essere esteso e qualificato in maniera più ampia rispetto al suo significato letterale.

### **Le forme di opposizione agli atti di riscossione**

Come noto, sino al 1999, nel D.P.R. 602/1973 (articolo 54) si escludeva l'ammissibilità delle opposizioni regolate dagli articoli da 615 a 618, c.p.c. e si disciplinava solo un'azione di risarcimento danni contro l'esattore, proponibile solo dopo il compimento dell'esecuzione stessa.

Contro gli atti dell'esattore, invece, era possibile il ricorso all'Intendente di finanza, i cui provvedimenti potevano essere opposti avanti al giudice amministrativo. Sino al 1999, dunque, il procedimento amministrativo di esecuzione forzata tributaria costituiva una riserva dell'Amministrazione finanziaria.

Con la riforma del 1999 vengono ammesse le opposizioni ex articoli 615 e 617, c.p.c. e, quindi, riconosciuta tutela avanti il giudice ordinario, seppur nei limiti indicati dall'articolo 57, D.P.R. 602/1973.

Il Legislatore di quella riforma ha valutato che, con riferimento agli atti del procedimento di esecuzione forzata tributaria, mai potesse sorgere “una controversia tributaria”, neanche limitatamente ai tributi all'epoca assegnati alla giurisdizione tributaria, valutazione confermata dall'assenza di atti dell'esecuzione nell'elenco dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e ribadita, a fine 2001, al momento della riscrittura dell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992.



Pur attribuendo tutte le controversie tributarie alla giurisdizione tributaria, il citato articolo 2, D.Lgs. 546/1992, individua il c.d. limite esterno nella notificazione del titolo esecutivo (o, meglio, nella notificazione di uno degli atti elencati nell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992): la notificazione del pignoramento sembrava, dunque, collocarsi sicuramente oltre il predetto limite.

Quindi, a fronte di tutti gli atti esecutivi si sono immaginati come possibili solo incidenti di cognizione da decidersi da parte del giudice ordinario dell'esecuzione che, seppur con un ruolo più marginale rispetto a quello assunto dallo stesso organo nell'esecuzione forzata regolata dal c.p.c., comunque *"sovrintende"* alle operazioni di aggressione del patrimonio dell'esecutato.

Ciò, sempre sul presupposto che tutte le controversie tributarie spettassero alla giurisdizione tributaria.

L'originario disegno del Legislatore del 1999 prevedeva l'esclusione, con eccezione di quelle relative alla pignorabilità dei beni, delle opposizioni ex articolo 615, c.p.c. e l'ammissibilità, in via di principio, delle opposizioni ex articolo 617, c.p.c., con eccezione di quelle relative ai vizi formali e ai vizi di notifica del titolo esecutivo.

I limiti, giustificati in considerazione della sussistenza di una prevista tutela avanti la giurisdizione tributaria e della necessità di evitare una duplicazione di rimedi, potevano tuttavia risultare angusti, soprattutto con riferimento alla radicale esclusione dell'opposizione all'esecuzione ex articolo 615, c.p.c. nell'ipotesi in cui si desse corso a un'esecuzione forzata tributaria in mancanza di un titolo esecutivo (o a fronte di titolo esecutivo inefficiente sin dall'origine) ovvero a fronte di titolo esecutivo divenuto inefficiente per fatti successivi alla sua formazione.

Come chiarito dalla stessa Corte Costituzionale nella sentenza n. 114/2018, mentre nel sistema del c.p.c., entrambe le ipotesi rientrano nel perimetro dell'articolo 615, c.p.c. se si fosse trattato di un'esecuzione forzata tributaria, le stesse ipotesi, in forza del limite di cui al citato articolo 57, D.P.R. 602/1973, restavano escluse dalla cognizione del giudice dell'esecuzione.

E nel diritto tributario, non erano sconosciuti fenomeni come quello del pignoramento a sorpresa o del verificarsi di fatti incidenti sull'efficacia del titolo esecutivo successivi alla sua formazione, dei quali ci si occuperà nel prosieguo.

Almeno fino al 2017, per la giurisprudenza di legittimità, il pignoramento non preceduto da valido titolo legittimante l'esecuzione forzata (perché non validamente notificato ovvero perché venuto meno) era da considerarsi viziato da nullità derivata e doveva, pertanto, contestarsi proponendo un'opposizione agli atti esecutivi avanti il giudice ordinario, da adirsi ai sensi dell'articolo 617, c.p.c..



A ben vedere, però, sempre utilizzando gli schemi del processo esecutivo ordinario, il pignoramento non preceduto da un valido ed efficace titolo legittimante avrebbe dovuto essere contestato con un'opposizione all'esecuzione e non agli atti esecutivi, posto che l'esecuzione in assenza di titolo esecutivo rientra nel perimetro dell'articolo 615, c.p.c..

Ma si sarebbe trattato di un'opposizione preclusa dal dettato dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973.

In virtù della citata giurisprudenza, la cognizione del giudice ordinario investiva il profilo della sussistenza del titolo esecutivo tributario solo in via incidentale, al fine di consentire a questo di decidere della nullità derivata del pignoramento.

Con le pronunce n. 13913/2017 e n. 7822/2020, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha invece statuito che la cognizione sulla sussistenza del titolo esecutivo tributario debba spettare in via principale ed esclusiva al giudice tributario e, dunque, è venuta definitivamente meno la possibilità di proporre un'opposizione agli atti esecutivi se il vizio di notifica afferisce il titolo esecutivo, con conseguente contrazione degli spazi riservati al giudice ordinario.

Anche se rimane ferma la possibilità di far valere davanti a questo i vizi formali propri del pignoramento, come hanno statuito Cassazione, SS.UU., n. 4845/2021 e n. 4846/2021, dove la Corte, in un giudizio di opposizione a un pignoramento presso terzi, chiamata a pronunciarsi sempre in ordine al riparto di giurisdizione, ha statuito che in presenza di plurime contestazioni che coinvolgevano sia vizi formali propri del pignoramento, sia la mancata notifica del titolo esecutivo presupposto, l'accoglimento del vizio formale assorbirebbe anche le altre doglianze, delle quali dovrebbe astrattamente decidere il giudice tributario.

### **La rilevanza dei fatti successivi alla formazione del titolo esecutivo**

Quanto ai fatti successivi alla formazione del titolo esecutivo, fino alla sentenza n. 114/2018 della Corte Costituzionale, gli stessi non potevano avere rilevanza nel corso dell'esecuzione proprio in ragione dei limiti all'opposizione all'esecuzione e, dunque, potevano venir allegati esclusivamente nell'ambito di un giudizio di risarcimento del danno (tuttavia, si segnala la sentenza n. 14641/2014 della sezione III della Suprema Corte, la quale si pone come antesignana dell'orientamento della Corte Costituzionale: in un caso in cui l'opponente esecutato aveva utilizzato la definizione dei carichi di ruoli pregressi di cui alla L. 289/2002, la Corte di Cassazione aveva ritenuto corretto l'accoglimento dell'opposizione all'esecuzione da parte del giudice del merito motivato con l'insussistenza del diritto del concessionario di procedere ad espropriaione forzata).

Nel processo esecutivo ordinario, la sopravvenuta inefficacia del titolo esecutivo per un fatto successivo alla sua formazione può farsi valere con un'opposizione a precezzo, se l'esecuzione non sia stata ancora iniziata, ovvero, nel caso contrario, con un'opposizione a pignoramento, ma sarà sempre un giudizio ex articolo 615, c.p.c., inammissibile secondo l'originaria previsione dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973.



Pertanto, non potendo immaginare una diversa soluzione a legislazione invariata, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 114/2018, ha ineccepibilmente sancito la parziale illegittimità costituzionale dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973, consentendo, così, l'allargamento del perimetro delle opposizioni all'esecuzione e del ruolo del giudice ordinario nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria. Tuttavia, il giudice delle leggi ha preso in esame solo fatti successivi a una valida formazione del titolo esecutivo da opporre in seguito alla notificazione del pignoramento: non essendo possibile individuare un atto impugnabile davanti al giudice tributario, necessariamente la cognizione su quei fatti deve spettare al giudice ordinario.

In particolare, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973, nella parte in cui non prevedeva che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50, D.P.R. 602/1973, siano ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c..

La Corte, nel ripercorrere la disciplina degli istituti in oggetto, ha ricordato come, in origine, l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione fosse assoluta, essendo la tutela per il contribuente assicurata e bilanciata, mentre, successivamente, era stato riscontrato un mutamento radicale di disciplina. Con il proprio intervento i giudici delle leggi hanno ritenuto sussistere una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso di intimazione: prima della notifica, giurisdizione tributaria; dopo la notifica, giurisdizione ordinaria, segnatamente riservata al giudice dell'esecuzione.

In particolare, hanno ritenuto che, con riferimento all'impossibilità di proporre l'opposizione all'esecuzione *ex articolo 615, c.p.c.*, quando a venire in contestazione è il titolo della riscossione coattiva, tale disposizione è immune da censure di legittimità costituzionale, perché la difesa del contribuente è affidata al ricorso *ex articolo 19, D.Lgs. 546/1992*, proponibile avverso il ruolo e la cartella di pagamento, innanzi al giudice tributario. Con riferimento, invece, all'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione *ex articolo 615, c.p.c.*, allorquando la giurisdizione del giudice tributario non sia configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima – ovverosia quando vengono dedotti fatti che non possono essere più dedotti innanzi alla giurisdizione tributaria – hanno ritenuto illegittima la norma, con la conseguente ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione *ex articolo 615, c.p.c.* innanzi al giudice ordinario.

Sulla base dei presupposti evidenziati, il tema di indagine si restringe dunque alle disposizioni contenute nell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992 e a quelle di cui agli articoli 615 e 617, c.p.c..

Al riguardo, con l'ordinanza n. 7822/2020, perseguiendo l'obiettivo di configurare il definitivo assetto del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario nelle controversie “*di confine*”, evitando duplicazioni di tutela, la Suprema Corte, a Sezioni Unite, dapprima, al punto 4.3 della sua pronuncia, afferma, condivisibilmente, che l'opposizione *ex articolo 615, c.p.c.* resta ammessa anche quando i fatti da far valere si siano verificati in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità del titolo esecutivo (dunque, in assenza di una valida



formazione del titolo esecutivo), quando la loro rilevanza prescinda dal difetto di notifica del titolo esecutivo: se il contribuente abbia pagato o la prescrizione sia comunque decorsa prima del pignoramento, egli farà valere il pagamento o la prescrizione davanti al giudice ordinario, anche se il titolo esecutivo non gli sia stato debitamente notificato.

Ovviamente il giudizio sarà di opposizione all'esecuzione da proporsi dopo la notifica del pignoramento, necessariamente a esecuzione già iniziata (in coerenza con la logica della tutela impugnatoria differita).

Si tratta di un corollario della pronuncia di illegittimità dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973 “*nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile*” (in modo contrario si erano invece già espresse Cassazione n. 418/2018 e n. 3990/2020, che avevano bensì ritenuto che la cognizione su tutti i fatti accaduti prima del pignoramento spettasse comunque al giudice tributario).

Sennonché, al successivo punto 5 dell'ordinanza n. 7822/2020, quando viene enunciato il principio di diritto, si smarrisce la chiarezza del *discrimen* tra le 2 giurisdizioni, posto che la Suprema Corte statuisce che spetta alla giurisdizione ordinaria la cognizione dei fatti successivi alla valida notifica della cartella o intimazione “*o successivi – nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica – all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)*”, non ribadendo, in coerenza con quanto sostenuto nella stessa ordinanza poche righe prima, che spetta al giudice ordinario anche la cognizione sui fatti verificatisi prima del pignoramento in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità del titolo esecutivo (dunque, in assenza di una valida formazione del titolo esecutivo), quando la loro rilevanza prescinda dal difetto di notifica del titolo esecutivo. Anzi, nel principio di diritto si precisa che alla giurisdizione tributaria spetti la cognizione sui fatti che si siano verificati fino al pignoramento, quando il titolo esecutivo non sia stato validamente notificato (sulla base di tale principio, in casi in cui la prescrizione era maturata a monte del titolo esecutivo, a prescindere dal giudice adito nel concreto, hanno deciso per la sussistenza della giurisdizione tributaria, Cassazione SS.UU., n. 20693/2021, n. 21642/2021, n. 1394/2022 e n. 8465/2022).

Ma in una recente ordinanza (Cassazione, SS.UU n. 16986/2022) viene riconosciuta la giurisdizione tributaria anche in un caso in cui il fatto estintivo della legittimazione ad agire in esecuzione da parte dell'Amministrazione finanziaria si era realizzato prima del pignoramento. La Corte di Cassazione, “ribaltando” la precedente sentenza Cassazione, SS.UU. n. 34447/2019, che aveva statuito che spetta al giudice ordinario decidere dell'eccezione di prescrizione di un credito tributario insinuato nel fallimento, ha affermato che “*anche l'eccezione di prescrizione, quale fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice che abbia giurisdizione in merito alla predetta obbligazione*”. Deve evidenziarsi che, nel caso deciso dall'ordinanza n. 16986/2022 citata, il contribuente aveva comunque posto “*come tema*



*demandato all'esame del giudice la definitività o meno delle cartelle di pagamento*", aveva cioè impugnato la cartella di pagamento anche per vizio di notificazione, consentendo alla Suprema Corte di sostenere che "*l'insussistenza di una situazione di definitività delle cartelle di pagamento osta alla qualificazione delle questioni controverse come meramente esecutive, radicando pertanto la giurisdizione del giudice tributario*".

### Considerazioni conclusive

Cercando di razionalizzare la regola del riparto individuata dalla giurisprudenza di legittimità, sembra potersi sostenere che spetta al giudice ordinario la cognizione solo sui fatti successivi alla valida formazione di un titolo esecutivo di cui non sia dal contribuente contestata la notificazione, quando, cioè, non sia più possibile sollecitare la cognizione del giudice tributario per mancanza di un atto impugnabile che funga da veicolo di accesso a un giudizio di accertamento negativo della sussistenza del debito tributario.

Ogni qualvolta, invece, il giudice tributario sia stato comunque adito, la tutela si esplica anticipatamente (e si esaurisce) davanti a questo.

Una simile conclusione pare avvalorata soprattutto dall'ultima ordinanza analizzata (n. 16986/2022), dove espressamente la Suprema Corte ha statuito che "*anche con riguardo alla prescrizione relativa al periodo successivo alla cartella, che il giudice abbia ritenuto validamente eseguita, va affermata la giurisdizione del medesimo giudice tributario*".

Non può tuttavia sottacersi che in tal modo si ammette che il giudice tributario, invece di limitarsi a dichiarare l'insussistenza di un vizio (di notificazione) dell'atto impugnato, si pronunci anche su un fatto successivo alla regolare notificazione del titolo esecutivo.

Ciò, ancorché, in base ai principi espressi dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 114/2018 e ribaditi dalla stessa giurisprudenza di legittimità nell'ordinanza n. 7822/2020, una simile pronuncia spetti alla cognizione del giudice ordinario.

Peraltro, un siffatto riparto di giurisdizione, probabilmente dettato dalla necessità di anticipare la tutela senza imporre al contribuente di attendere l'inizio dell'esecuzione forzata (analogamente, in questo senso, Cassazione, SS.UU. n. 28709/2020), potrebbe forse giustificarsi in base a una ricostruzione del giudizio tributario quale giudizio di accertamento negativo della pretesa tributaria, ma stride con la natura del processo tributario quale giudizio di impugnazione di atti, ove ciascun atto è impugnabile solo per vizi propri.

Del resto, un'esigenza di anticipazione della tutela si manifesta anche quando il fatto "*estintivo*" sia antecedente al pignoramento, ma il titolo esecutivo non sia più impugnabile (neanche strumentalmente) davanti al giudice tributario: in questo caso, il contribuente non ha tutela se non davanti al giudice ordinario, ma dopo l'inizio dell'esecuzione forzata.

Insomma, fintanto che sussista il limite dell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992 (e il pignoramento non



sia legislativamente individuato come atto autonomamente impugnabile dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992), si deve ritenere che eventuali esigenze di tutela previa rispetto all'inizio dell'esecuzione forzata siano da soddisfare non già attraverso un allargamento dell'ambito della giurisdizione tributaria, bensì ammettendo, sulla scorta dei principi enunciati dalla Corte Costituzionale, un'opposizione all'esecuzione *“anticipata”* davanti al giudice ordinario, l'unico che possa essere chiamato a un accertamento negativo della pretesa tributaria già portata da provvedimenti definitivi, di cui l'inefficacia sia sopravvenuta.

Si segnala che l'articolo è tratto da [“Accertamento e contenzioso”](#).



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### Bonus mobili 2025

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

### Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

Scopri di più

Il **bonus mobili** è stato prorogato anche per l'anno **2025** ad opera dell'[articolo 1, comma 55, L. 207/2024](#). Si tratta della detrazione Irpef di cui all'[articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013](#), pari al 50% delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici su una **spesa massima di 5.000 euro**. La detrazione massima per l'anno 2025 è quindi pari a **2.500 euro**.

Per fruire dell'agevolazione i beni devono essere destinati all'arredo di un immobile oggetto di un intervento di **recupero del patrimonio edilizio** con riferimento al quale il contribuente ha beneficiato del **bonus casa ex articolo 16-bis, Tuir**. Trattasi di un intervento:

- di manutenzione **ordinaria** su parti comuni di edifici residenziali (quindi eseguiti su un condominio);
- di manutenzione **straordinaria**;
- di **restauro o risanamento** conservativo;
- di **ristrutturazione**;
- che dà diritto a fruire del **bonus casa acquisti** (acquisto di un immobile dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oppure cooperativa edilizia, che lo ha ceduto o assegnato entro 18 mesi dal termine dei lavori di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione dell'intero fabbricato);
- di **ricostruzione** o ripristino dell'immobile danneggiato da eventi **calamitosi**, a condizione sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- di **sismabonus** (intervento di riduzione del rischio sismico).

Di contro, è escluso l'accesso al bonus mobili a coloro che hanno eseguito interventi di risparmio e riqualificazione energetica (**ecobonus**) di cui all'[articolo 14, D.L. 63/2013](#).

Per fruire della detrazione per spese sostenute nel 2025 l'**intervento edilizio deve essere iniziato dall'1.01.2024**.

I beni oggetto di acquisto devono essere:

- **mobili nuovi**, come letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini,



divani, poltrone, credenze, nonché i materassi e gli apparecchi di illuminazione che costituiscono un necessario completamento dell'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. Sono invece escluse le porte, le pavimentazioni (ad esempio, il parquet), le tende e i tendaggi, nonché gli altri complementi di arredo;

- **grandi elettrodomestici nuovi** con determinate caratteristiche in termini di **classe energetica**.

A tal ultimo riguardo si precisa che la classe energetica deve essere non inferiore a:

- **A** per i fornì;
- **E** per lavatrici, lavasciugatrici e lavastoviglie;
- **F** per frigoriferi e congelatori.

Nello specifico, sono agevolabili le seguenti tipologie di **grandi elettrodomestici**: grandi apparecchi di refrigerazione, frigoriferi, congelatori, altri grandi elettrodomestici utilizzati per la refrigerazione, conservazione e deposito degli alimenti, lavatrici, lavasciuga, asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi e piani di cottura, stufe elettriche, piastre riscaldanti elettriche, fornì e fornì a microonde, altri grandi elettrodomestici utilizzati per la cottura e l'ulteriore **trasformazione degli alimenti, apparecchi elettrici di riscaldamento**, radiatori elettrici, altri grandi elettrodomestici utilizzati per riscaldare stanze, letti e mobili per sedersi, ventilatori elettrici, apparecchi per il condizionamento di cui alla Direttiva 2002/40/CE e altre apparecchiature per la ventilazione, l'estrazione d'aria e il condizionamento.

Nella spesa sono computabili anche le spese di **trasporto e montaggio**.

Il pagamento della spesa deve avvenire in modalità **tracciata** e dunque alternativamente:

- con **bonifico** bancario o postale ordinario (non necessariamente parlante o speciale);
- con **carta** di credito o di debito.

Non è invece ammesso il pagamento a mezzo di assegno **bancario** o in **contanti**.

Si rileva, infine, che la **comunicazione Enea** è prevista anche l'acquisto dei grandi elettrodomestici per i quali il contribuente fruisce della detrazione Irpef del 50%. Tuttavia, la mancata comunicazione Enea, anche se obbligatoria, **non determina la perdita del diritto alla detrazione**.



## PENALE TRIBUTARIO

### ***Il nuovo limite all'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario***

di Debora Mirarchi

OneDay Master

#### **Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso**

Scopri di più

Ancora dubbi in merito all'applicazione dei nuovi principi in **materia di doppio binario**, con particolare riferimento all'efficacia del **giudicato penale nel processo tributario**.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 87/2024, c.d. Decreto "Sanzioni", attuativo della L. 111/2023, sembrava essersi trovata una **soluzione alla ormai sempre più frequente** osmosi fra giudizio penale e processo tributario, mediante l'affievolimento della netta linea di confine tracciata dal principio del doppio binario. Il novellato **articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000**, la cui applicabilità è pacificamente stata ammessa anche **in via retroattiva**, prevede che la **sentenza irrevocabile di assoluzione** assuma **efficacia di giudicato nel processo tributario** allorquando siano integrate tre (**stringenti**) condizioni:

- se è pronunciata a seguito di **dibattimento**, con la formula perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso;
- se ha a oggetto i medesimi **fatti materiali** riguardanti il processo tributario;
- se è stata emessa nei confronti dei **medesimi soggetti**.

All'indomani dell'entrata in vigore della citata norma, nuovi **dubbi e perplessità** applicative hanno fatto capolino.

Uno di questi è rappresentato dalla individuazione del **perimetro applicativo dell'efficacia del giudicato della sentenza penale assolutoria**. Come rilevato, la citata norma, nel riconoscere l'efficacia della pronuncia assolutoria penale, in presenza di tutti i presupposti, **non pone limiti o distinzioni riguardo alle "componenti" della pretesa**, ovverosia tributo o sanzione.

Ciò nondimeno, una distinzione in tal senso, fra tributo e sanzione, ai fini della efficacia della sentenza penale di assoluzione, è stata affermata dalla Corte di cassazione che, con la recente **pronuncia n. 3800/2025**, ha di fatto previsto un limite di non poco conto, destinato a creare **nuove incertezze interpretative**.

In particolare, secondo i giudici di legittimità, il nuovo **articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000**,



introdotto con l'[articolo 1, D.Lgs. 87/2024](#), nello stabilire che **la sentenza penale** dibattimentale di assoluzione, con le formule perché il fatto non sussiste o per non aver commesso il fatto, ha **efficacia nel processo tributario** quanto ai fatti materiali in esso accertati limitatamente alle sole sanzioni, ma **non esplica nessuna rilevanza di giudicato in sede di accertamento dei tributi**.

In altri più specifici termini, secondo la Corte di cassazione, la **sentenza penale di assoluzione avrebbe efficacia in relazione alle sole sanzioni**; mentre, in **merito alla debenza del tributo**, oggetto di valutazione da parte del giudice, **non esplicherebbe alcuna efficacia**.

Le ripercussioni, conseguenti all'affermazione di un simile principio, sono di **tutta evidenza**: oltre al fatto che tale conclusione non sembrerebbe **affatto giustificata dalla lettura della norma**, che non offre nessun "appiglio" in tal senso, non appare, inoltre, neppure allineata "*all'obiettivo della riforma, ovverosia rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem in vista di una razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario e penale*", con la conseguenza che si verrebbe a creare uno "**scollamento**" delle **condizioni applicative delle sanzioni**, rispetto all'accertamento del tributo, che rappresenta, invece, il **presupposto oggettivo della responsabilità**, oltre all'elemento oggettivo, rappresentato dall'omesso o dal minor versamento.

A non convincere completamente sono anche le **motivazioni addotte dal Collegio**.

*In primis*, tale limitazione di efficacia della sentenza penale alle sole sanzioni, secondo la sentenza in commento, sarebbe **giustificata dai differenti obiettivi**, che presiedono l'ambito sanzionatorio dalla pretesa impositiva **in senso stretto**.

Secondo la Corte, "*sulla sanzione (penale e amministrativa-tributaria) è preminente la necessità che il regime sanzionatorio, in applicazione del principio del ne bis in idem, sia unitario, non contraddittorio e proporzionato*", mentre **l'accertamento sulle imposte mira ad assicurare l'attuazione delle norme impositive, al fine di partecipare alla contribuzione della spesa pubblica** nel rispetto del principio della capacità contributiva.

Le perplessità, conseguenti all'affermazione di tale principio, **sono tante**. Si auspica che questo dubbio insieme ad altri sorti all'indomani della **entrata in vigore della riforma** possano trovare risposte chiare, anche già con la pronuncia che **sarà emessa dalla Sezioni Unite della Suprema Corte**, a seguito della ordinanza interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714, di talché si possa chiarire la **reale portata dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Quadro RE del modello Redditi 2025 con indicazione della cessione del contratto di leasing**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

### **Reddito di lavoro autonomo dopo la riforma fiscale**

Scopri di più

Le **istruzioni al quadro RE del modello Redditi 2025** recepiscono le novità inserite dal D.Lgs. 192/2024 in tema di determinazione del reddito di lavoro autonomo. Tra queste, assume particolare interesse la rilevanza, anche nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, delle **sopravvenienze attive derivanti dalla cessione di un contratto di leasing**. Secondo il nuovo [\*\*articolo 54-bis, Tuir\*\*](#), infatti, la **cessione di un contratto** di *leasing* avente ad oggetto un **bene strumentale**, diverso da oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, da parte di un professionista concorre a formare il reddito per la differenza tra **valore normale del bene e valore attuale dei canoni residui e del prezzo di riscatto**.

Qualora il contratto ceduto abbia ad oggetto un immobile (per il quale il professionista ha dedotto i canoni), la sopravvenienza deve essere **ridotta di un ammontare pari alla sommatoria delle quote di capitale non dedotte**, in quanto riferite al terreno. L'importo così determinato, e soggetto a tassazione, deve essere **allocato nel rigo RE4 unitamente alle plusvalenze patrimoniali**.

In passato, la questione della rilevanza delle sopravvenienze attive relative alla cessione del contratto di *leasing* nel reddito di lavoro autonomo è stata **oggetto di discussione**, poiché a differenza del reddito d'impresa, in cui l'[\*\*articolo 88, comma 5, Tuir\*\*](#), dispone l'espressa **imponibilità del trasferimento del contratto di locazione finanziaria**, il "vecchio" [\*\*articolo 54, Tuir\*\*](#), non conteneva alcuna previsione in tal senso.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, con la [\*\*risposta a interpello n. 209/E/2020\*\*](#), aveva già avuto modo di precisare che **concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo anche i corrispettivi per la cessione di contratti di leasing aventi ad oggetto beni strumentali**. In assenza di una disposizione specifica, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la fattispecie rientri nell'ambito dei corrispettivi percepiti per la cessione "di altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale", di cui all'[\*\*articolo 54, comma 1-quater, Tuir\*\*](#).

La risposta a interpello ufficializza quanto a suo tempo sostenuto dall'Agenzia delle entrate in



una **videoconferenza MAP del 6 giugno 2007**, ma mai trasfusa in un documento di prassi. Secondo l'Agenzia delle entrate, il riferimento contenuto nell'[articolo 54, comma 1-quater, Tuir](#), agli “*elementi immateriali*” deve intendersi a **qualsiasi elemento intangibile**, la cui cessione comporta la **percezione di un corrispettivo da parte del professionista** nell'ambito della sua attività professionale. In tale ambito, quindi, risultavano imponibili anche i corrispettivi percepiti per la cessione del contratto di locazione finanziaria aventi ad oggetto beni strumentali, in quanto **trattasi di somme dovute per il subentro nei diritti e negli obblighi derivanti dal contratto in essere**.

Come anticipato, con l'inserimento del nuovo [articolo 54-bis, Tuir](#), rubricato “*plusvalenze e altri proventi*”, nel comma 3 è stabilito che “*in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto beni immobili e mobili strumentali ..., concorre a formare il reddito il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibili in quanto riferibile al terreno*”. Si tratta, in buona sostanza, di quanto **già previsto nell'ambito del reddito d'impresa quale sopravvenienza attiva**, indicando le modalità di quantificazione del reddito.

In relazione alla **quantificazione del componente reddituale**, va osservato che, al pari di quanto previsto per le imprese, il **primo parametro rilevante** non è il corrispettivo percepito per la cessione del contratto, bensì **il valore normale del bene oggetto del contratto stesso**.

A questo valore (che potrà essere oggetto di sindacato di merito da parte dell'Agenzia), devono essere **sottratti i seguenti elementi**: il **prezzo stabilito per il riscatto del bene** al termine del contratto ed il **valore attuale al momento della cessione dei canoni** residui ancora dovuti. Inoltre, come già detto, qualora oggetto del trasferimento sia un **contratto di leasing immobiliare**, deve essere sottratto dal quantum imponibile anche la **sommatoria delle quote capitali non dedotte in quanto riferite al terreno** (pari al 20% delle stesse).



## CONTROLLO

# **Ulteriori riflessioni sulla riforma dell'articolo 2407, cod. civ., in materia di responsabilità dei sindaci**

di Fabio Landuzzi, Gian Luca Ancarani

Seminario di specializzazione

## **Riflessi delle novità legislative del 2407 cc e del 25-octies CCII sulla attività del sindaco revisore**

Scopri di più

In un precedente contributo, immediatamente successivo alla definitiva approvazione in Senato della epocale **riforma dell'articolo 2407, cod. civ.**, in tema di **responsabilità dei sindaci**, abbiamo passato in rassegna le **principali novità** del novellato testo di legge. Abbiamo anche avuto modo di evidenziare come, certamente, il testo si presti a **riflessioni e approfondimenti ulteriori**, nonché ad un suo futuro auspicabile **miglioramento**, con particolare riferimento al caso degli **incarichi di sola revisione legale** dei conti.

Ritornando sulla disamina della nuova formulazione dell'**articolo 2407, cod. civ.**, in questo ulteriore contributo cerchiamo di coglierne **alcuni aspetti** di comune interesse, e soprattutto a svolgere **alcune riflessioni**.

In primo luogo, possiamo constatare che, anche nel nuovo testo dell'**articolo 2407, cod. civ.**, viene mantenuta, in linea con l'assetto previgente, la presenza della **responsabilità "esclusiva"** o **"diretta"** dei sindaci – fattispecie che, nella pratica professionale, si verifica con **assai poca frequenza** – con la **responsabilità "concorrente"** insieme a quella degli amministratori. Cambiano, invece, in entrambe le fattispecie, radicalmente, come abbiamo già sottolineato nel precedente intervento, i **profili quantitativi** in cui si **declina la possibile responsabilità dei sindaci**.

Un **secondo aspetto** è quello relativo alla **responsabilità del revisore legale** dei conti. Giova al riguardo ricordare che, con riguardo al **revisore legale**, oggi vige l'**articolo 15, D.Lgs. 39/2010**, il quale, con riferimento al responsabile della revisione e ai dipendenti della società di revisione, fissa la responsabilità nei limiti **"del contributo effettivo al danno cagionato"** dal revisore. La norma, inoltre, individua il **termine di prescrizione** dell'azione di risarcimento **in 5 anni dalla data della relazione di revisione** sul bilancio al quale si riferisce l'azione di risarcimento stessa. È evidente che, oggi più di ieri, appare poco logico che coesistano **due profili di responsabilità**: una per sindaci e i sindaci-revisori, e un'altra per i soli revisori legali.

La volontà del Legislatore di **intervenire tempestivamente** su questo fronte è tangibile come lo dimostra il **DDL** presentato da Nicola Calandrini, presidente della commissione Bilancio del



Senato. Anche per il revisore la proposta consiste nel **permettere la responsabilità** a un **multiplo del compenso differenziato** a seconda che si tratti di persona fisica o di società di revisione, e per queste ultime prevedendo ulteriori differenziazioni a seconda che la società oggetto della revisione legale sia o meno un “**ente di interesse pubblico**”. In ogni caso, anche al responsabile dell’incarico e ai dipendenti della società di revisione si applicherebbero i limiti previsti per il **revisore persona fisica**.

La proposta va anche nella direzione di omogeneizzare il **termine di prescrizione** dell’azione di responsabilità contro i revisori, che verrebbe a essere fissato in **cinque anni dalla data della relazione di revisione** sul bilancio.

Tornando alla disamina del nuovo [\*\*articolo 2407, cod. civ.\*\*](#), e passando, poi, al tema della **perimetrazione quantitativa** della responsabilità del sindaco, basata come detto su di un sistema di multipli applicati al “**compenso annuo percepito**”, ci si è domandati quale contenuto vada attribuito a questa espressione; ovvero, se debba farsi riferimento al compenso **effettivamente pagato** al sindaco, oppure a quello a lui **spettante in ragione della delibera**, sebbene fosse stato non corrisposto. Seppure in assenza di un’indicazione certa, ci sentiamo di ritenere più appropriato che il riferimento vada al compenso che il sindaco ha diritto di percepire nel corso del mandato, in quanto parrebbe poco accettabile che, paradossalmente, il **mancato pagamento del compenso** possa portare a una **responsabilità nulla del sindaco** e quindi a causare un detrimento dei **diritti eventualmente vantati dai terzi**.

Il tema dei **limiti quantitativi** alla responsabilità del sindaco merita poi di essere affrontato anche sotto un altro profilo importante, che è quello della **tipologia delle azioni esperibili** dai soggetti aventi diritto. Al riguardo, anche in ragione della ratio legis, pare fuori dubbio che i limiti si applichino in modo generalizzato a **tutte le azioni esercitabili avverso i sindaci** secondo quanto consentito dall’ordinamento vigente. Perciò, la perimetrazione è quantitativa, ma è anche **qualitativa**, nel senso che si applica all’**azione sociale** di responsabilità, all’azione avviata dai **creditori sociali** e all’azione esperita dai **soggetti terzi** che eccepiscano di avere subito in danno. È quindi tutt’altro che marginale sottolineare che in **tutte e tre le azioni di responsabilità** la soglia di massima sarà rappresentata dall’applicazione del sistema dei multipli, sempre naturalmente escludendo il **caso del dolo**.

Infine, un’ultima riflessione sull’altro importante intervento in materia di **prescrizione dell’azione di responsabilità** il cui termine iniziale è ora rappresentato dal deposito della relazione ex [\*\*articolo 2429, cod. civ.\*\*](#), relativa **all’esercizio in cui si è verificato il danno**, e la cui durata è di 5 anni. Ebbene, allo stesso modo in cui la perimetrazione quantitativa della responsabilità dei sindaci incontra **il limite del dolo**, anche riguardo alla prescrizione è stato osservato in dottrina come valga la disposizione per cui la stessa **rimane sospesa** “*tra il debitore che ha dolosamente occultato l’esistenza del debito e il creditore, finché il dolo non sia stato scoperto*”; in altre parole, si dovrà tenere conto di **eventuali condotte dolose** del sindaco che fossero dirette a **occultare i danni cagionati** alla società.



## SCENARIO PROFESSIONI

# **Francesco Greco, Presidente CNF: “IA, una sfida complessa che l’Avvocatura deve governare”**

di Simona D'Alessio - Giornalista

13 MAGGIO DIGITAL | EVENTO ACCREDITATO

#scenarioprofessioni2025

DIGITAL | CERNOBBIO 14 MAGGIO

## Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani

The European House  
Ambrosetti

TeamSystem

Euroconference



L’Avvocatura non può farsi cogliere “impreparata” dall’avvento dell’Intelligenza artificiale e, in generale, dall’ avanzata delle nuove tecnologie nella società e nel mondo libero-professionale. A pensarla così è il presidente del Consiglio nazionale forense (Cnf) **Francesco Greco** che, in vista della sua partecipazione a “Scenario professioni: oggi e domani”, l’iniziativa promossa da Ambrosetti, TeamSystem ed Euroconference, che si terrà il 13 ed il 14 maggio prossimi (in parte in diretta streaming e in parte in presenza a Villa Erba, a Cernobbio, su lago di Como), ha risposto ad alcune domande di EcNews sul comportamento dei Legali – nella duplice veste di operatori di giustizia e di lavoratori autonomi – alle prese con le potenzialità e i rischi degli strumenti più innovativi.

**Presidente Greco, quali ritiene siano le principali sfide che gli avvocati dovranno affrontare nel prossimo futuro, considerando le rapide evoluzioni tecnologiche e normative?**

L’Avvocatura, sin dal primo momento, ha mostrato grande sensibilità e presentato proposte sulle disposizioni in materia di professioni intellettuali, sulle modalità dell’uso dell’intelligenza artificiale nell’attività giudiziaria e sulla creazione di Autorità nazionali per la valutazione dei sistemi di intelligenza artificiale immessi sul mercato, oppure adottati dalle Amministrazioni pubbliche. Per quanto concerne l’**applicazione dell’intelligenza artificiale**



**all'attività giudiziaria**, il Consiglio Nazionale Forense ritiene importante che, dal disegno di legge governativo, sia stata esclusa la possibilità di utilizzare l'algoritmo per la redazione di qualunque tipo di provvedimento giudiziario. Più volte abbiamo detto – e lo continueremo a ribadire – che qualunque provvedimento che viene emesso dal giudice, un'ordinanza, un decreto, una sentenza, debba essere soltanto **frutto della potenza della mente umana**. Ritengo che il giudice non possa sacrificare le proprie capacità intellettuali in favore dello strumento tecnologico. La rivoluzione tecnologica in atto, e in rapida evoluzione, non può, comunque, trovare gli avvocati impreparati: è una sfida complessa che l'Avvocatura italiana deve e dovrà governare.

*In che modo il CNF sta supportando l'integrazione delle nuove tecnologie, come l'intelligenza artificiale, all'interno delle professioni legali? E quali sono le opportunità che intravede in questo ambito?*

Mi preme mettere in evidenza che la Fondazione Italiana per l'Innovazione Forense (FIIF), costituita dal Consiglio Nazionale Forense, è al lavoro per organizzare corsi pratici di formazione sulle nuove tecnologie rivolti agli avvocati. Il CNF ha avviato, a partire dello scorso anno, una **sinergia sul tema dell'intelligenza artificiale con le avvocature dei paesi del G7**: abbiamo verificato, pertanto, che in tutte le nazioni il disagio e l'incertezza sono comuni. L'intelligenza artificiale è una rivoluzione tecnologica, siamo consapevoli che è uno strumento che migliorerà la vita del genere umano. Detto ciò, ci sono delle serie preoccupazioni sull'applicazione concrete dell'intelligenza artificiale nella giurisdizione, sulle ricadute sul lavoro degli avvocati e dei magistrati e, quindi, sulla **qualità della giustizia** che offriamo ai cittadini e alle imprese. La tecnologia, poi, non deve essere a beneficio solamente di chi ha maggiori risorse economiche. È, dunque, volontà del CNF, mettere tutti gli avvocati nelle condizioni di potersi avvalere di strumenti affidabili nell'esercizio della propria professione.

*Proiettandoci sull'evento del 13 e 14 maggio organizzato da Ambrosetti, TeamSystem ed Euroconference a cui lei parteciperà, come pensa possa svolgersi ed evolversi la collaborazione tra avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro, al fine di offrire servizi integrati alla clientela e rispondere alle esigenze di un mercato in continua trasformazione?*

Il futuro impone sicuramente un **approccio interdisciplinare**. Il Consiglio Nazionale Forense, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili e il Consiglio Nazionale del Notariato hanno costituito, già nel 2017, l'associazione "Economisti e Giuristi Insieme", finalizzata al coordinamento delle attività per la tutela dei valori deontologici e del ruolo assegnato nel sistema giuridico ed economico ai rispettivi Ordini professionali. Il CNF promuove, dunque, forme di aggregazione associative e societarie professionali e interprofessionali. Nella riforma della legge professionale forense abbiamo introdotto, poi, anche il "**contratto di rete**", che consente agli avvocati di avere una collaborazione senza



vincoli societari: è uno strumento di integrazione, che permette di mantenere la propria autonomia e specificità con molteplici opportunità per migliorare competitività ed efficienza. Sono convinto che tali strumenti rappresentino un'opportunità concreta per rafforzare la capacità dell'Avvocatura di rispondere alle esigenze di imprese e cittadini, offrendo servizi integrati e multidisciplinari. E, soprattutto, senza snaturare il ruolo dell'avvocato.