



VALENTINA SICILIANO

***Diritto tributario e funzione dei “considerando” riportati in un Regolamento UE.***

Cass. sez. V, ord. 7 marzo 2022, n. 7280, *Pres.* CRUCIOTTI R., *Est.* DI MARZIO P.

*In tema di interpretazione delle fonti del diritto unionale, i “considerando” riportati in un Regolamento UE, come chiarito anche dalla Guida pratica comune del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione per la redazione dei testi legislativi dell’Unione europea del 2015, svolgono la funzione di spiegare le ragioni dell’intervento normativo e ne integrano la “concisa motivazione”, ma non contengono enunciati di carattere normativo (massima ufficiale Ced Cass. Rv. 664097 - 01).*

**SOMMARIO:** 1. Premessa. – 2. Il caso sottoposto all’esame della Corte di Cassazione. – 3. Le questioni giuridiche sottese alla pronuncia in commento: a) il valore giuridico dei “considerando” dei Regolamenti dell’Unione europea. – 4. *Segue:* b) l’omessa pronuncia del giudice dell’appello su una domanda inammissibile. Conseguenze – 5. Considerazioni conclusive.

**1. Premessa.**

La quinta sezione civile della Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi nell’ambito di una controversia avente ad oggetto i limiti di operatività del regime di agevolazione fiscale introdotto dalla Regione Sicilia nel quadro della regolamentazione europea sugli aiuti di Stato d’importanza minore (cd. *de minimis*), prende in esame due distinte questioni, offrendo alcuni interessanti spunti di analisi.

Sotto un primo profilo, la decisione che si annota chiarisce la natura giuridica dei “considerando” presenti nei Regolamenti (e, più in generale, negli atti normativi) dell’Unione europea, precisando che questi «non contengono enunciati di carattere normativo», ma svolgono, piuttosto, la funzione di «spiegare le ragioni dell’intervento normativo».

L’ordinanza, inoltre, si sofferma sui limiti di configurabilità del vizio di omessa pronuncia, ribadendo l’orientamento consolidato per cui il giudice del gravame non incorre nella violazione dell’art. 112 c.p.c. allorché ometta di pronunciarsi nel merito su una domanda inammissibile.

**2. Il caso sottoposto all’esame della Corte di Cassazione.**

La controversia posta all’esame dei giudici di legittimità trae origine dalla notificazione di un avviso di accertamento ed irrogazione di sanzioni avente ad oggetto l’Irap per l’annualità 2006.

Col suddetto atto impositivo, l’Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione l’imposta non versata da una società per azioni, ritenendo che quest’ultima avesse ecceduto i limiti dell’agevolazione fiscale legittimamente fruibile in forza della legge regionale 29 dicembre 2003, n. 21, approvata dalla Regione Sicilia nell’ambito delle disposizioni programmatiche e finanziarie per l’anno 2004.

In particolare, la citata normativa regionale disponeva, a favore di determinate categorie di soggetti<sup>1</sup>, l’esenzione totale ovvero parziale dal versamento dell’Irap per un periodo massimo di cinque annualità d’imposta,

---

<sup>1</sup> Al fine di incentivare lo sviluppo dell’economia siciliana, l’art. 14 della legge regionale della Regione Sicilia 29 dicembre 2003, n. 21, aveva introdotto, a favore di determinate categorie di imprese («alle imprese turistiche ed alberghiere, alle imprese artigianali, alle imprese operanti nel settore dei beni culturali, alle industrie agro-alimentari, alle imprese del settore dell’information technology, che inizino l’attività dall’anno 2004 ed abbiano sede legale, amministrativa ed operativa nel territorio siciliano»), nonché alle «imprese industriali che, a prescindere dal settore in cui operano, non superino il fatturato di 10 milioni di euro, che inizino l’attività dall’anno 2004 ed abbiano sede legale, amministrativa ed operativa nel territorio siciliano»), l’esenzione dall’imposta regionale sulle attività produttive (Irap) per i cinque periodi d’imposta successivi a quello di inizio dell’attività. Il quarto comma della citata disposizione, tuttavia, subordinava espressamente il riconoscimento dell’agevolazione in parola «al rispetto della vigente normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, nonché alla definizione della procedura di cui all’articolo 88, paragrafi 2 e 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea».



subordinando espressamente il riconoscimento del beneficio al rispetto delle soglie individuate nel quadro della regolamentazione europea in tema di aiuti di Stato cd. *de minimis*<sup>2</sup>.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate rilevava come la società contribuente avesse indicato, nella dichiarazione relativa ai redditi conseguiti nel 2006, un importo in esenzione a fini Irap pari ad euro 100.000,00, benché avesse già usufruito della medesima agevolazione nel triennio precedente (nella specie, in relazione ai redditi conseguiti nel 2004), peraltro nel limite massimo consentito dalla normativa sovranazionale. L'Ufficio, infatti, evidenziava che l'eventuale spettanza del beneficio fiscale doveva essere valutata alla luce del Regolamento CE n. 69 del 2001 (vigente *ratione temporis*), il quale consentiva agli Stati membri di accordare aiuti finanziari alle imprese nazionali fino ad un importo massimo pari ad euro 100.000,00 nell'arco di un triennio, con la conseguenza che la società, essendosi già avvalsa della medesima esenzione per il 2004, non avrebbe potuto vantare alcun diritto per l'anno d'imposta 2006.

La contribuente promuoveva procedura di accertamento con adesione, deducendo che, con riferimento ai redditi maturati nel 2006 (ed indicati nella dichiarazione presentata nel 2007), avrebbe dovuto trovare applicazione il nuovo Regolamento CE n. 1998 del 2006, il quale aveva elevato l'importo massimo dell'aiuto legittimamente fruibile da ciascuna impresa nell'arco di tre esercizi finanziari ad euro 200.000,00; il procedimento, tuttavia, non sortiva esito positivo, sicché la società impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa.

Il primo giudice, aderendo alle considerazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate, respingeva il ricorso e confermava la legittimità dell'atto impositivo.

La contribuente impugnava la pronuncia sfavorevole conseguita in primo grado innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, la quale, tuttavia, respingeva il gravame.

Nel motivare la propria decisione, il giudice d'appello evidenziava, anzitutto, che il Regolamento CE n. 1998 del 2006 risultava applicabile soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2007, sicché non poteva ritenersi idoneo «ad incidere su alcun aiuto individuale concesso conformemente al regolamento (CE) n. 69/2001 durante il relativo periodo di applicazione». Per tale ragione, la «nuova» soglia dell'agevolazione legittimamente fruibile, come individuata dal Regolamento CE n. 1998 del 2006 (pari ad euro 200.000,00), non avrebbe certamente potuto essere invocata a sostegno della spettanza dell'esenzione a fini Irap con riferimento all'esercizio finanziario 2006, restando tale annualità soggetta alla disciplina sovranazionale previgente.

La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia respingeva, del pari, la domanda della società volta ad escludere l'applicazione delle sanzioni irrogate con l'atto impositivo, ritenendo che, nel caso di specie, non risultasse integrata un'ipotesi di obiettiva incertezza sulla normativa applicabile ai sensi dell'art. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472<sup>3</sup>.

---

Il successivo art. 15 della citata legge regionale, inoltre, aveva esteso il beneficio dell'esenzione a fini Irap «per i cinque periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2003, alle imprese già operanti in Sicilia [...], ad esclusione delle industrie chimiche e petrolchimiche», nel rispetto della normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato (art. 15, comma 3, cit.).

<sup>2</sup> La cd. regola *de minimis* integra una deroga alla disciplina generale in materia di aiuti di Stato (delineata dagli artt. 107 e 108 del TFUE), alla stregua della quale gli aiuti finanziari di «modesto importo» – a condizione che non superino determinate soglie individuate dalla stessa normativa europea – sono sottratti al generale divieto di erogare aiuti finanziari alle imprese nazionali. La *ratio* sottesa all'esclusione di tali aiuti dal divieto risiede, anzitutto, nella circostanza che essi sono destinati principalmente alle piccole e medie imprese; il loro valore, inoltre, è essenzialmente modesto nell'ammontare, sicché non è in grado di incidere sensibilmente sul mercato, alterandone la concorrenza. Per un'analisi della portata del divieto di aiuti di Stato nel quadro della regolamentazione europea cfr. MICELI R., *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, 31.

Il tema degli aiuti in regime cd. *de minimis* è stato affrontato più volte dalla giurisprudenza di legittimità. Tra le tante, cfr. Cass. sez. V, sent. 20 maggio 2011, n. 11228 (Ced Cass. Rv. 618180 - 01); Cass. sez. L, sent. 3 maggio 2012, n. 6671, edita in *Riv. it. dir. lav.*, 2013, 1, 250, con nota di URBISAGLIA G., *Contratti di formazione e lavoro e aiuti di Stato: la Corte di cassazione fa due passi avanti e uno indietro*; Cass. sez. L, ord. 12 giugno 2017, n. 14574 (Ced Cass. Rv. 644684 - 01) e Cass. sez. L, ord. 6 aprile 2020, n. 7704 (Ced Cass. Rv. 657521 - 01).

<sup>3</sup> L'art. 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, rubricato «*Cause di non punibilità*», al secondo comma dispone: «Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento».



Avverso la pronuncia *de qua* la contribuente proponeva ricorso per cassazione sulla scorta di otto motivi, deducendo l'illegittimità della decisione per un triplice ordine di ragioni.

Anzitutto, il giudice del gravame avrebbe omesso di valutare che l'esercizio finanziario rilevante ai fini del calcolo dell'agevolazione legittimamente fruibile coincide con quello in cui viene presentata la dichiarazione dei redditi (nella specie, il 2007), sicché non poteva essere revocata in dubbio la vigenza del nuovo Regolamento CE n. 1998 del 2006.

A parere della ricorrente, inoltre, la Commissione Tributaria Regionale sarebbe incorsa nel vizio di omessa pronuncia, per non avere statuito sulla domanda volta a far accertare l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di procedere d'ufficio alla rettifica *in bonam partem* della dichiarazione dei redditi presentata dalla contribuente nell'anno successivo (ovverosia il 2008).

Ancora, il giudice dell'appello avrebbe illegittimamente negato la disapplicazione delle sanzioni irrogate con l'atto impositivo, stante la sussistenza di una obiettiva situazione di incertezza normativa<sup>4</sup>.

La Corte di Cassazione, con ampia e articolata motivazione, ha disatteso le doglianze della contribuente, rigettando integralmente il ricorso.

### 3. Le questioni giuridiche sottese alla pronuncia in commento: a) il valore giuridico dei "considerando" dei Regolamenti dell'Unione europea.

Come anticipato *supra* (§ 2), il primo motivo di ricorso investiva i presupposti ed i limiti di operatività dell'agevolazione fiscale introdotta dalla Regione Sicilia con legge 29 dicembre 2003, n. 21, nel quadro della regolamentazione europea in tema di aiuti di Stato d'importanza minore (cd. *de minimis*).

Nella specie, la società ricorrente sosteneva che, ai fini del calcolo dell'importo legittimamente fruibile in esenzione Irap, doveva aversi riguardo all'esercizio finanziario nel quale l'agevolazione era divenuta rilevante per l'impresa beneficiaria, con la conseguenza che, «avendo la contribuente utilizzato l'agevolazione con la dichiarazione dei redditi presentata nel 2007, sarebbe questo l'esercizio finanziario in relazione al quale dovrebbe stimarsi la ricorrenza delle condizioni per la fruizione dell'agevolazione». La dichiarazione dei redditi, infatti, conterrebbe la manifestazione di volontà di avvalersi del beneficio, non soltanto in relazione all'*an* ma, altresì, in riferimento al *quantum*, di talché il suddetto documento individuerebbe «la sede ed il momento in cui sorge il diritto all'agevolazione».

Sulla scorta di tali premesse, la contribuente si doleva che il giudice dell'appello non avesse tenuto in conto che, in linea con il disposto del Regolamento CE n. 1998 del 2006 – applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame in luogo del Regolamento CE n. 69 del 2001 –, il "triennio rilevante" ai fini del calcolo dell'agevolazione doveva

---

<sup>4</sup> In ambito tributario, la giurisprudenza di legittimità fornisce una definizione rigorosa della nozione di "oggettiva incertezza normativa", precisando che quest'ultima è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile. Detta situazione di obiettiva incertezza, tuttavia, può essere desunta sulla scorta di molteplici "indici sintomatici", quali: a) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; b) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; c) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; d) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; e) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; f) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; g) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti; h) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; i) il contrasto tra opinioni dottrinali; l) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Sul punto, cfr., *ex multis*, Cass. sez. V, ord. 17 maggio 2017, n. 12301 (Ced Cass. Rv. 644141 - 01); Cass. sez. V, ord. 13 giugno 2018, n. 15452 (Ced Cass. Rv. 649184 - 01); Cass. sez. V, ord. 28 gennaio 2021, n. 1893 (Ced Cass. Rv. 660303 - 01).

La giurisprudenza di legittimità, peraltro, sottolinea che «la "incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dall'art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti», Cass. sez. V, ord. 17 maggio 2017, n. 12301, cit.

Negli stessi termini, Cass. sez. VI-V, ord. 9 dicembre 2019, n. 32082 (Ced Cass. Rv. 656472 - 01) e Cass. sez. VI-V, ord. 12 febbraio 2020, n. 4169 (Ced Cass. Rv. 657313 - 01).



essere conteggiato a partire «dall'esercizio finanziario nel quale l'aiuto era concesso e dai due esercizi finanziari precedenti».

Nel prospettare la violazione della normativa regionale ed europea in materia di aiuti finanziari cd. *de minimis*, la contribuente fondava le proprie contestazioni non soltanto sulla scorta delle disposizioni contenute nei citati Regolamenti comunitari<sup>5</sup>, ma invocava, altresì, il decimo “considerando”<sup>6</sup> del Regolamento CE 15.12.2006, n. 1998, ed il quinto “considerando”<sup>7</sup> del Regolamento CE 12.1.2001, n. 69. La doglianza, pertanto, ha imposto una riflessione preliminare in ordine al valore giuridico ascrivibile ai “considerando” degli atti normativi dell'Unione europea.

Nell'escluderne il carattere normativo, la Suprema Corte ha adottato una soluzione ermeneutica coerente con il dato normativo ed in linea con la consolidata giurisprudenza comunitaria.

Il Collegio si richiama, anzitutto, alle indicazioni contenute nella “Guida pratica comune del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione”<sup>8</sup>, la quale circoscrive il ruolo dei “considerando” ad una funzione di motivazione delle «norme essenziali dell'articolato, senza riprodurne o parafrasarne il dettato»<sup>9</sup>; ne consegue, quindi, che i “considerando” svolgono la funzione di spiegare le ragioni dell'intervento normativo ed «integrano la “concisa motivazione” del testo legislativo»<sup>10</sup>, ma non contengono enunciati di carattere normativo, né «dichiarazioni di natura politica»<sup>11</sup>.

Il principio, invero, risulta condiviso anche dalla prevalente dottrina<sup>12</sup>, la quale osserva come, di regola, i “considerando” degli atti dell'Unione europea non siano «vincolanti per l'interprete e assolvono piuttosto alla

---

<sup>5</sup> In particolare, la ricorrente lamentava la violazione dell'art. 2, par. 2, del Regolamento CE 15.12.2006, n. 1998, nonché dell'art. 2, par. 2, del Regolamento CE 12.1.2001, n. 69.

<sup>6</sup> Il decimo considerando del Regolamento CE n. 1998 del 2006 prevede: «Conformemente ai principi alla base degli aiuti che rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1 del trattato, gli aiuti “*de minimis*” dovrebbero essere considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto giuridico di ricevere gli aiuti».

<sup>7</sup> Il quinto considerando del Regolamento CE n. 69 del 2001 prevede: «Alla luce dell'esperienza maturata dalla Commissione è possibile stabilire che gli aiuti non eccedenti un massimale di 100.000 EUR su un periodo di tre anni non incidono sugli scambi tra gli Stati membri, non falsano né minacciano di falsare la concorrenza e non rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato. Il periodo di riferimento di tre anni deve avere carattere mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto *de minimis*, l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi nei tre anni precedenti deve essere ricalcolato. L'aiuto *de minimis* si deve considerare erogato nel momento in cui sorge per il beneficiario il diritto a ricevere l'aiuto stesso. La regola *de minimis* lascia impregiudicata la possibilità che le imprese ricevano, anche per lo stesso progetto, aiuti di Stato autorizzati dalla Commissione o rientranti in un regolamento di esenzione per categoria».

<sup>8</sup> La “Guida pratica comune del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione per la redazione dei testi legislativi dell'Unione europea” rappresenta il testo di riferimento per la redazione degli atti giuridici elaborati dal Parlamento europeo, dal Consiglio e dalla Commissione. La Prefazione alla seconda edizione (2015), infatti, evidenzia il ruolo centrale del documento, rilevando che «la Guida pratica comune costituisce il nucleo dei principi generali di redazione. Ogni istituzione la applica parallelamente ad altri strumenti, che contengono formule standard specifiche e regole di applicazione più dettagliate».

<sup>9</sup> Guida pratica comune del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione, punto 10. Il documento precisa ulteriormente: «10.1 I “considerando” contengono la motivazione dell'atto e si inseriscono tra i “visto” e l'articolato. La motivazione inizia con le parole “considerando quanto segue:” e prosegue con punti numerati (cfr. orientamento 11) consistenti in una o più frasi complete. Essa è redatta con enunciati non precettivi ben distinti da quelli impiegati nell'articolato. [...] 10.5 I “considerando” devono motivare in modo conciso le norme essenziali dell'atto. Da tale premessa discende quanto segue: 10.5.1 I “considerando” devono costituire un'autentica motivazione. Non devono quindi essere citate le basi giuridiche (che devono invece figurare nei “visto”) o riprodotti brani della norma citata come base giuridica che conferiscono la competenza ad agire. I “considerando” sono inoltre inutili o non rispondenti alla loro finalità se si limitano ad annunciare il contenuto dell'articolato ovvero a riprodurre o a parafrasare le norme senza indicarne i motivi. 10.5.2 Devono essere banditi i «considerando» che si limitano a constatare la necessità di adottare talune norme, senza indicarne i motivi. 10.7 Dovrebbe essere escluso ogni “considerando” irrilevante ai fini della motivazione dell'articolato, salvo alcune eccezioni [...]».

<sup>10</sup> Cass. sez. V, ord. 7 marzo 2022, n. 7280, cit., p. 6.

<sup>11</sup> Guida pratica comune del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione, punto 10, ultima parte.

<sup>12</sup> Per un'analisi generale del valore giuridico dei “considerando” nel diritto dell'Unione europea, cfr. KLIMAS T., VAICIUKAITĖ J., *The Law of Recitals in European Community Legislation*, in *ILSA Journal of Int. & Comparative Law*, 2008, 15, 63.





funzione di motivare gli atti stessi, ai sensi dell'art. 296 TFUE, o di chiarire in via interpretativa eventuali dubbi del testo»<sup>13</sup>.

Detto orientamento, peraltro, risulta assolutamente consolidato nella stessa giurisprudenza comunitaria<sup>14</sup>, la quale in più occasioni ha chiarito che i “considerando” degli atti normativi europei non hanno valore giuridico vincolante, sicché non possono essere fatti valere «né per derogare alle disposizioni stesse dell'atto di cui trattasi né al fine di interpretare tali disposizioni in un senso manifestamente in contrasto con la loro formulazione»<sup>15</sup>.

La decisione che si annota, pertanto, correttamente esclude che i “considerando” degli atti normativi comunitari possano assurgere a parametro rilevante ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.

Tanto premesso, la Suprema Corte ha respinto anche nel merito le doglianze della ricorrente, sulla scorta di un duplice ordine di ragioni.

*In primis*, i giudici di legittimità precisano che l'astratto diritto alla fruizione dell'esenzione a fini Irap sorge solamente allorché «si è realizzato il suo presupposto», ovvero sia nel corso dell'esercizio finanziario cui la dichiarazione dei redditi si riferisce, con la conseguenza che il calcolo dell'agevolazione legittimamente fruibile dall'impresa non può operarsi, come pretenderebbe la ricorrente, in relazione all'anno in cui la dichiarazione viene presentata. La produzione della dichiarazione dei redditi, infatti, non incide sul momento genetico del beneficio, poiché il contribuente, manifestando la volontà di avvalersi dell'esenzione a fini Irap, si limita ad esercitare un diritto che è già sorto in precedenza<sup>16</sup> (nel caso di specie, nel 2006).

Dalle considerazioni che precedono la Suprema Corte trae, quale corollario ulteriore, l'inapplicabilità al caso di specie dell'invocato Regolamento CE n. 1998 del 2006, entrato in vigore soltanto il 1° gennaio 2007. Sul punto, infatti, la decisione in commento mostra di condividere il ragionamento del giudice dell'appello, il quale aveva evidenziato che il Regolamento CE n. 1998 del 2006 non andava ad «incidere su alcun aiuto individuale concesso

<sup>13</sup> In tal senso si esprime MALATESTA A., *Il nuovo regolamento Bruxelles I-bis e l'arbitrato: verso un ampliamento dell'arbitration exclusion*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 2014, 1, 13. L'Autore, tuttavia, osserva che «nei più recenti regolamenti di diritto internazionale privato si va profilando la tendenza ad inserire nei considerando alcune frasi che presentano una natura precettiva o obbligatoria con l'obiettivo di integrare la disciplina contenuta nell'articolato. Il considerando n. 12 del regolamento Bruxelles I-bis illustra emblematicamente questa tendenza. Nelle intenzioni dei redattori esso dovrebbe costituire un mero chiarimento della portata dell'esclusione di cui al Part. 1 par. 2 lett. d, ma in pratica esso, alla luce del suo tenore e contenuto, sembra assumere un valore maggiore. Anche se con la cautela necessaria dovuta all'insolita tecnica, si può immaginare che le sue disposizioni, pur espresse con il linguaggio prudente delle parti motive dei regolamenti, costituiranno probabilmente una guida decisiva per orientare la prassi». La tendenza ad attribuire un ruolo “para-precettivo” ai “considerando” degli atti normativi dell'Unione europea è stata riscontrata anche da ZARRA G., *Conflitti di giurisdizione e bilanciamento dei diritti nei casi di diffamazione internazionale a mezzo internet*, in *Riv. dir. int.*, 2015, 4, 1234, nota 18, il quale, con riferimento al “considerando” n. 16 del Regolamento UE n. 1215 del 2012, afferma che la «portata letterale - come proposto nel testo - non sembra limitata al mero supplemento interpretativo delle disposizioni in tema di giurisdizione nei casi di obbligazioni extracontrattuali».

<sup>14</sup> La Corte di giustizia dell'Unione europea ha precisato in numerose occasioni che i “considerando” degli atti normativi dell'Unione europea non hanno valore giuridico vincolante e, pertanto, non possono derogare le disposizioni contenute nell'atto medesimo né, tantomeno, possono essere fatti valere al fine di operare un'interpretazione in contrasto con la formulazione letterale della disposizione. *Ex multis*, cfr. Corte di giustizia CE 19 novembre 1998, in causa C-162/97, *G. Nilsson, P.O. Hagelgren e S. Arrborn*, punto 57, la quale evidenzia che «il preambolo di un atto comunitario non ha valore giuridico vincolante e non può essere fatto valere per derogare alle disposizioni stesse dell'atto di cui trattasi»; Corte di giustizia CE 24 novembre 2005, in causa C-136/04, *Deutsches Milch-Kontor GmbH*, in *Racc.* 2005, I-10095, punto 32; Corte di giustizia UE 2 aprile 2009, in causa C-134/08, *Hauptzollamt Bremen c. J.E. Tyson Parketthandel GmbH hanse j.*, punto 16, e Corte di giustizia UE 19 giugno 2014, in causa C-345/13, *Karen Millen Fashions Ltd*, in *Racc. gen.*, punto 31.

Con riferimento all'obbligo di motivazione degli atti normativi dell'Unione europea di cui all'art. 296 TFUE, la Corte di giustizia ha chiarito che, qualora il testo «non risulti chiaro ovvero sia impreciso», l'interprete può fare riferimento ai “considerando”, ferma restando la loro cedevolezza rispetto al testo dell'articolato, laddove difforme. Sul punto, cfr. Corte di giustizia CE 14 dicembre 1989, in causa C-346/88, *Schweizerische Lactina Panchaud AG c. Repubblica federale di Germania*, in *Racc.*, 1989, punto 10 ss., e Corte di giustizia CE 9 febbraio 1995, in causa C-412/93, *Leclerc-Siplec c. TF1 Publicité SA e M6 Publicité SA*, in *Racc.*, 1995, punto 45 ss.

<sup>15</sup> Corte di giustizia 24 novembre 2005, in causa C-136-04, cit., punto 32.

<sup>16</sup> COPPOLA P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, p. 36 ss., osserva come le manifestazioni di volontà presenti nella dichiarazione tributaria non rivestano natura negoziale, poiché l'opzione esercitata opera «tra alternative che non sono liberamente stabilite dal contribuente, ma che sono dettagliatamente disposte per legge». Ne consegue che «la presenza di queste scelte non può, pertanto, andare a modificare la natura della dichiarazione: la stessa rimane, infatti, di scienza [...]».



conformemente al regolamento (CE) n. 69/2001 durante il relativo periodo di applicazione»<sup>17</sup>. Ne consegue, pertanto, che l'Amministrazione finanziaria ha correttamente disconosciuto la spettanza dell'agevolazione, in ragione del fatto che «la normativa applicabile, in particolare il Regolamento CE n. 69 del 2001, consentiva l'utilizzazione dell'agevolazione nella misura massima di Euro 100.000,00 in un triennio, e la contribuente aveva già usufruito dell'agevolazione, proprio nella misura di Euro 100.000,00, già nell'anno 2004»<sup>18</sup>.

#### 4. *Segue: b) l'omessa pronuncia del giudice dell'appello su domanda inammissibile. Conseguenze.*

Come rilevato *supra* (§ 1), la pronuncia in commento si sofferma, altresì, sulle conseguenze dell'omessa pronuncia del giudice dell'appello in ipotesi di domanda inammissibile.

Nella specie, la contribuente lamentava<sup>19</sup> che la Commissione Tributaria Regionale avesse omesso di pronunciarsi sulla domanda volta a far accertare l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di procedere d'ufficio<sup>20</sup> alla rettifica *in bonam partem* della dichiarazione dei redditi presentata nel 2008. A parere della ricorrente, infatti, una volta accertata l'astratta spettanza dell'agevolazione fiscale (sebbene con riguardo ad un anno d'imposta differente rispetto a quello inizialmente indicato dal contribuente), l'Ufficio sarebbe tenuto ad applicarla in relazione all'esercizio finanziario ritenuto corretto, al fine di evitare un fenomeno di «duplicazione dell'imposizione».

Nel respingere la censura formulata dalla società ricorrente, la Suprema Corte chiarisce, anzitutto, che l'accesso all'agevolazione ha «natura volontaristica», con la conseguenza che la scelta di fruire del beneficio è rimessa in via esclusiva al contribuente, il quale esercita «un'opzione che non può essere effettuata in sua vece dall'Ente impositore».

Il Collegio, *a fortiori*, esclude che possa configurarsi un fenomeno di doppia imposizione «qualora un'agevolazione, non consentita in relazione all'anno per cui è stata richiesta, possa essere domandata in relazione ad un anno d'imposta diverso [...]»<sup>21</sup>.

Poste tali premesse, i giudici di legittimità precisano che, attesa l'*inammissibilità* della pretesa avanzata dalla società contribuente, la Commissione Tributaria Regionale non aveva alcun obbligo di pronunciarsi nel merito sulla relativa domanda. La Cassazione, pertanto, accoglie una soluzione ermeneutica in linea con la costante giurisprudenza di legittimità<sup>22</sup>, la quale esclude che l'omessa pronuncia su domanda inammissibile integri un *error in procedendo*<sup>23</sup>, censurabile mediante ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c.

<sup>17</sup> Cass. sez. V, ord. 7 marzo 2022, n. 7280, cit., p. 7.

<sup>18</sup> Cass. sez. V, ord. 7 marzo 2022, n. 7280, cit., p. 8.

<sup>19</sup> In particolare, con il secondo motivo di ricorso la parte censurava, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza, per avere il giudice dell'appello omesso di pronunciare sulla domanda volta ad affermare l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di procedere d'ufficio alla rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dalla contribuente nel 2008. Mediante il terzo ed il quarto motivo, la ricorrente denunciava, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c., l'omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, «per non avere la CTR illustrato le ragioni in conseguenza delle quali ritiene non sussistere l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di riconoscere l'agevolazione relativa all'Irap, ove negata per l'anno 2006, in relazione all'anno 2007». Con il quinto strumento di impugnazione, infine, la società lamentava, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 110 e 163 del T.u.i.r., nonché dell'art. 67 del d.P.R. n. 600 del 1973, per non avere il giudice dell'appello rilevato l'obbligo dell'Ufficio di applicare l'esenzione in relazione all'annualità d'imposta ritenuta corretta.

<sup>20</sup> La contribuente richiama, a sostegno della propria tesi, il disposto dell'art. 110, comma 8, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.), ai sensi del quale «la rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi».

<sup>21</sup> Cass. sez. V, ord. 7 marzo 2022, n. 7280, cit., p. 10.

<sup>22</sup> Sul punto, cfr., *ex multis*, Cass. sez. I, sent. 14 febbraio 2001, n. 2080, edita in *Nuova giur. civ. comm.*, 2002, 3, 311, con nota di SOLINAS A., *Il divieto dei Nova in appello e sua applicazione in materia di risarcimento danni*; Cass. sez. I, sent. 7 agosto 2003, n. 11933, edita in *Riv. it. dir. lav.*, 2004, 1, 209, con nota di CARO M., *Aporie della giurisprudenza di Cassazione in materia di immediatezza della reazione disciplinare*; Cass. sez. I, sent. 25 maggio 2006, n. 12412 (Ced Cass. Rv. 590523 - 01); Cass. sez. VI-I, ord. 2 dicembre 2010, n. 24445 (Ced Cass. Rv. 615091 - 01); Cass. sez. I, ord. 25 settembre 2018, n. 22784 (Ced Cass. Rv. 650929 - 01) e, da ultimo, Cass. sez. V, ord. 16 luglio 2021, n. 20363 (Ced Cass. Rv. 661884 - 01).

<sup>23</sup> La giurisprudenza di legittimità, peraltro, distingue nettamente il vizio di *omessa pronuncia* – il quale integra un *error in procedendo* alla stregua dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c. – dalla *omessa motivazione*, denunciabile mediante ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c.



In forza del generale principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., infatti, l'autorità giudiziaria ha il potere-dovere di *ius dicere*, ovvero sia di pronunciarsi su tutta la domanda giudiziale, e non oltre i limiti di questa; il vizio di omessa pronuncia, tuttavia, può essere utilmente prospettato «solo con riguardo alla mancanza di una decisione del giudice su una domanda *ammissibile*<sup>24</sup>» (evidenza aggiunta) ed esclusivamente «con riferimento a domande, eccezioni o assunti che richiedano una statuizione di accoglimento o di rigetto»<sup>25</sup>.

## 5. Considerazioni conclusive.

L'ordinanza in commento affronta due questioni di assoluto interesse, adottando una soluzione ermeneutica coerente con il dettato normativo e la consolidata giurisprudenza di legittimità.

Anzitutto, la Corte di Cassazione circoscrive la portata applicativa dei “considerando” degli atti normativi dell'Unione europea, chiarendo che questi non contengono enunciati di carattere normativo e, pertanto, non assurgono a parametro rilevante ai fini della configurabilità di un *error in iudicando* denunciabile mediante ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.

Nel definire i contorni della omessa pronuncia, inoltre, i giudici di legittimità ribadiscono che la mancata statuizione su una domanda inammissibile non integra un vizio della sentenza di appello in quanto, «alla proposizione di una tale domanda, non consegue l'obbligo del giudice di pronunciarsi nel merito».

---

Sul punto, Cass. sez. III, sent. 14 marzo 2006, n. 5444, edita in *Corr. giur.*, 2006, 9, 1243, con nota di MEANI S., *Sul danno risarcibile in caso di mancato consenso all'intervento eseguito correttamente*, rileva come «la differenza fra l'omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c. e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia di cui al n. 5, art. 360 c.p.c. si coglie nel senso che nella prima l'omesso esame concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa (e, quindi, nel caso del motivo d'appello uno dei fatti costitutivi della «domanda» di appello), mentre nel caso dell'omessa motivazione l'attività di esame del giudice che si assume omessa non concerne la domanda o l'eccezione direttamente, bensì una circostanza di fatto che, ove valutata avrebbe comportato una diversa decisione su uno dei fatti costitutivi della domanda o su un'eccezione e, quindi su uno dei fatti principali della controversia».

In tal senso, cfr. anche Cass. sez. II, sent. 10 aprile 2000, n. 4496 (Ced Cass. *Rv.* 535493 - 01); Cass. sez. I, sent. 22 novembre 2006, n. 24856 (Ced Cass. *Rv.* 593235 - 01); Cass. sez. III, sent. 17 luglio 2007, n. 15882 (Ced Cass. *Rv.* 598651 - 01); Cass. sez. III, sent. 27 maggio 2010, n. 12992 (Ced Cass. *Rv.* 613007 - 01), e Cass. sez. L, sent. 18 giugno 2014, n. 13866 (Ced Cass. *Rv.* 631333 - 01).

<sup>24</sup> Così SOLINAS A., *Il divieto dei Nova in appello e sua applicazione in materia di risarcimento danni*, cit.

Se ne ricava, ad esempio, che non si configura il vizio in parola allorché il giudice dell'appello ometta di pronunciarsi su una domanda nuova introdotta dalla parte in grado d'appello, stante il divieto di cui all'art. 345, comma 1, c.p.c. Sul punto, cfr. Cass. sez. I, sent. 31 marzo 2010, n. 7951 (Ced Cass. *Rv.* 612401 - 01).

La giurisprudenza, inoltre, ha precisato che «per integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; al contrario, deve ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto della domanda o della eccezione formulata dalla parte quando l'accoglimento della pretesa non espressamente esaminata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia, anche se manchi, al riguardo, una specifica argomentazione», Cass. sez. III, sent. 7 aprile 2022, n. 11319 (Ced Cass. *Rv.* 664628 - 01), edita *online* su *DeJure*. In tal senso si esprimono, inoltre, Cass. sez. II, sent. 4 ottobre 2011, n. 20311 (Ced Cass. *Rv.* 619134 - 01); Cass. sez. I, ord. 13 ottobre 2017, n. 24155 (Ced Cass. *Rv.* 645538 - 01); Cass. sez. II, ord. 13 agosto 2018, n. 20718 (Ced Cass. *Rv.* 650016 - 01); Cass. sez. VI-I, ord. 4 giugno 2019, n. 15255 (Ced Cass. *Rv.* 654304 - 01), e Cass. sez. III, sent. 29 gennaio 2021, n. 2151 (Ced Cass. *Rv.* 660437 - 01).

<sup>25</sup> Così Cass. sez. VI-III, ord. 18 giugno 2013, n. 15196, edita *online* su *DeJure*. Negli stessi termini, cfr. Cass. sez. V, sent. 16 maggio 2012, n. 7653 (Ced Cass. *Rv.* 622442 - 01).