

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Dicembre 2022

2

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

Loredana Carpentieri; Angelo Contrino; Francesco Crovato; Alberto Marcheselli, Franco Paparella.

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Clelia Buccico, Andrea Colli Vignarelli, Paola Coppola, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Andrea Fedele, Piera Filippi, Stefano Fiorentino, Giuseppe Ingrao, Maurizio Logozzo, Enrico Marellò, Giuseppe Marini, Valeria Mastroiacovo, Salvatore Muleo, Mario Nussi, Gaetano Ragucci, Dario Stevanato, Antonio Viotto

COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri (coordinatore); Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Giovanni Consolo; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Davide Emonè; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Stefano Maria Ronco; Adriana Salvati; 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, Daria Coppola, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Piera Filippi, Andrea Giovanardi, Giuseppe Ingrao, Maurizio Logozzo, Guglielmo Maisto, Enrico Marellò, Giuseppe Marini, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Salvatore Muleo, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Guido Salanitro, Marco Versiglioni, Antonio Viotto.

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 2022

FASCICOLO N. 2

LUGLIO - DICEMBRE

I - LE FONTI, I PRINCIPI E L'ABUSO DEL DIRITTO

Tributi

ROBERTO IAIA, <i>Il meccanismo compensativo a due vie nei confronti dei produttori di energia rinnovabile (art. 15-bis D.L. n. 4/2022) nel sistema tributario</i>	549
FABIO BRUNELLI - SABRINA TRONCI - LORENZO AQUARO, <i>Osservazioni in tema di beneficiario effettivo e strutture d'investimento del private equity</i>	565

II - L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Soggetti passivi

MARIA GRAZIA ORTOLEVA, <i>Artificial Intelligence and Robots: Taxing or Incentivising</i>	577
---	-----

III - L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

Il contraddittorio

ANDREA COLLI VIGNARELLI, <i>La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale</i>	585
---	-----

Poteri istruttori

GIUSEPPE FARCOMENI, <i>La partecipazione del contribuente in sede istruttoria: il valore probatorio delle dichiarazioni spontaneamente rese</i>	592
---	-----

IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

Atto impositivo

GIOVANNA PETRILLO, <i>La Suprema Corte si pronuncia sulla competenza dell'Ufficio emittente l'atto impositivo: una decisione non esportabile automaticamente oltre i confini del caso specifico oggetto di giudizio</i>	603
---	-----

Metodi di accertamento

ANNA RITA CIARCIA, <i>L'utilizzabilità delle percentuali di ricarico riferite ad anni precedenti o successivi ai fini dell'accertamento</i>	610
GIOVANNA PETRILLO, <i>Inaffidabilità dei dati contenuti nelle scritture di magazzino e limiti del ricorso all'accertamento induttivo puro</i>	616

ANDREA QUATTROCCHI, <i>Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria</i>	623
FEDERICO RASI, <i>L'inarrestabile "lotta" della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?</i>	632

V - LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Riscossione

SAMANTHA BUTTUS, <i>Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nel diritto tributario nella recente evoluzione giurisprudenziale</i>	643
GABRIELE FERLITO, <i>La Cassazione ridisegna la sequenza procedimentale dell'ipoteca dell'Agente della riscossione</i>	650

VI - IL PROCESSO TRIBUTARIO

ANDREA BODRITO, <i>Punti critici della definizione agevolata in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022</i>	659
GIUSEPPE FARCOMENI, <i>Autotutela tributaria e interesse generale alla rimozione dell'atto</i>	667
FRANCESCO FARRI, <i>La giustizia predittiva in materia tributaria</i>	674
ANDREA GIOVANARDI, <i>La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?</i>	687
ANDREA GIOVANARDI, <i>L'udienza di trattazione delle controversie tra istanze di digitalizzazione, crisi pandemica e riforma del processo tributario</i>	705
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Intelligenza artificiale e giustizia predittiva: il bivio tra Giustiniano e il Leviatano e il pericolo Coca Cola</i>	714
ADRIANA SALVATI, <i>Regime probatorio nelle frodi IVA da inesistenza soggettiva e responsabilità per fatto altrui</i>	719
FRANCESCO TUNDO, <i>Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili</i>	725

VII - IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

STEFANIA BOFFANO - LUCREZIA PICCININI, <i>Profili di responsabilità e modalità di controllo inerenti alla detrazione del 110% (c.d. "Superbonus")</i>	735
FEDERICO SCRIMIERI, <i>Può dirsi superato il contrasto giurisprudenziale in tema di sanzioni IVA su operazioni inesistenti in reverse charge?</i>	742

VIII - L'IRPEF

TOMMASO CALCULLI, <i>Proporzionalità del prelievo e sostituzione tributaria ai tempi della blockchain "aterritoriale"</i>	751
ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI, <i>La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati al mondo dello sport</i>	759
ANTONIO MARINELLO, <i>Un "cripto-condono" e molti nodi irrisolti nel disegno di legge sulla disciplina fiscale delle valute virtuali</i>	765
FRANCESCO NICOLOSI, <i>Clausole di leavership nel carried interest: rassegna di tematiche attuali e questioni aperte alla luce della prassi amministrativa</i>	773

ALESSANDRO TURCHI, <i>Unioni civili, convivenze more uxorio e famiglie di fatto: quale statuto fiscale?</i>	783
---	-----

IX - L'IRES

ANDREA BODRITO, <i>L'agevolazione IRES per le fondazioni ex-IPAB e la recente circolare 17 maggio 2022, n. 15/E</i>	795
GIUSEPPE PIZZONIA - EMILIO ANGELUCCI, <i>Ipotesi alternative di riorganizzazione tra enti di matrice religiosa. Fusione vs. devoluzione</i>	804

X - IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

ROBERTO BABORO, <i>La disattivazione della derivazione rafforzata. Il caso dei beni gratuitamente devolvibili</i>	813
ERNESTO MARCO BAGAROTTO, <i>Brevi note sull'imponibilità dei redditi conseguiti dai soggetti non residenti privi di stabile organizzazione</i>	826
CHRISTIAN CALIFANO, <i>La ricerca di una "base economica attendibile" tra quantificazione aziendalistica e determinazione del "reddito fiscale d'impresa". Verso il c.d. "doppio binario" del principio di derivazione?</i>	834
PAOLA COPPOLA, <i>Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria</i>	847
FRANCESCO CROVATO, <i>Acquisti di gas ed energia e clausole di revisione prezzo</i>	854
ELENA FIORINA, <i>Le clausole di garanzia nei contratti di cessione di partecipazioni nella determinazione del reddito di impresa</i>	860

Agevolazioni e incentivi

LUCA TORTORELLA - MASSIMILANO PATRINI, <i>Questioni in tema di super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo nel nuovo regime del Patent box</i>	869
--	-----

XI - L'IVA

Il presupposto

PIER LUCA CARDELLA, <i>Prime osservazioni in tema di non-fungible token (NFT) e imposta sul valore aggiunto</i>	883
---	-----

L'aliquota

GABRIELE LIBERATORE, <i>Osservazioni sulla "nuova" flessibilità riconosciuta per le aliquote IVA agevolate</i>	890
--	-----

XII - LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

ANGELO CONTRINO - SANDRA BORTOLINI, <i>L'attuazione del federalismo fiscale regionale tra riforma del sistema tributario e PNRR (annotazioni "in corso d'opera")</i>	903
--	-----

XIII - CATASTO

GUIDO SALANITRO, <i>Rendita proposta e classamento tacito... quattordici anni dopo</i>	915
--	-----

XIV - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

GIULIO ALLEVATO, <i>L'adozione di una excess profit tax europea tra opportunità e criticità</i>	923
ANGELO CONTRINO, <i>La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea</i>	937

Diritto tributario internazionale

FABIO BRUNELLI - SABRINA TRONCI - LORENZO AQUARO, <i>Osservazioni in tema di beneficiario effettivo e strutture d'investimento del private equity</i>	942
FEDERICA CAMPANELLA, <i>La qualificazione ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda: artisti o professionisti?</i>	952
STEFANO MORRI - FRANCESCO NICOLOSI, <i>Esterovestizione societaria: dalla nozione di abuso del diritto a quella di costruzione artificiosa</i>	964
CARLO SALLUSTIO - PIERO VITALE, <i>L'art. 267A dell'Internal Revenue Code USA sui disallineamenti da ibridi e l'ACE (Aiuto alla Crescita Economica)</i>	971
GABRIELE SAVOCA, <i>L'esterovestizione non rientra nell'alveo dell'abuso del diritto (nota a Cass. n. 23150/2022)</i>	980
GIORGIO VASELLI, <i>Latest developments on the Italian tax treatment of "star companies"</i>	986

XV - RUBRICHE

Editoriali

ANGELO CONTRINO, <i>La riforma della giustizia tributaria di cui al D.D.L. n. 2636/2022: riforma "suicida" o "gattoperdesca"?</i>	999
FRANCESCO FARRI, <i>C'è un giudice a Roma, al palazzo della Consulta: ma perché non sempre anche a Piazza Cavour?</i>	1004
ANDREA GIOVANARDI, <i>Il giudice tributario onorario tra mito e leggenda: brevi riflessioni su un recente contributo dottrinale</i>	1007
MARCO MONTANARI, <i>Un giudice a Berlino è stato ferito a morte: pensieri e parole (sconfortanti) di un magistrato tributario al cospetto del recente d.d.l. di riforma della giustizia tributaria</i>	1010
PASQUALE RUSSO, <i>Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria</i>	1013

Il puntaspilli

Il puntaspilli - TRE - ENRICO MARELLO	1016
---	------

Il punto su...

PAOLO ARGINELLI, <i>Dividendi transfrontalieri e diritto dell'Unione Europea: E pur si muove!</i>	1017
VERONICA DIANA BRACCIONI, <i>La proposta di Direttiva "Unshell" contro l'abuso dei veicoli societari nell'Unione Europea</i>	1021
VALENTINA BUZZI E GIULIA SORCI, <i>I trust nelle imposte indirette alla luce della recente circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)</i>	1027

ALBERTO MARIA GAFFURI, <i>La natura dei termini nei controlli formali e le conseguenze del mancato invio della preventiva comunicazione di irregolarità</i>	1031
SIMONE GHINASSI, <i>Il chiamato non è soggetto passivo dell'imposta di successione; ma la Suprema Corte non riesce a saltare il guado</i>	1036
ENRICO MARELLO, <i>Popper, "PRODIGIT" e giustizia predittiva</i>	1039
STEFANO MORRI - FRANCESCO NICOLOSI, <i>La residenza fiscale dei trust opachi alla luce della recente circolare</i>	1042
RAUL-ANGELO PAPOTTI - GIUSEPPE ZORZI, <i>Le operazioni straordinarie che coinvolgono le società CFC alla luce dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate</i>	1048
ADRIANA SALVATI, <i>Variazioni IVA in diminuzione e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi</i>	1055

La farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica

ALBERTO MARCHESELLI, <i>Episodio 4, Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali</i>	1059
---	------

Recentissime dalla Cassazione tributaria

CHRISTIAN CALIFANO, <i>È ragionevole una motivazione differenziata per gli interessi recati dalle cartelle di pagamento? (Cass., SS.UU., 14 luglio 2022, n. 22281)</i>	1065
CHRISTIAN CALIFANO, <i>Irrilevanza dell'intervento normativo di riforma nel "nuovo" onere della prova (Cass., ord. 27 ottobre 2022, n. 31878)</i>	1068
PAOLA COPPOLA, <i>Possono i costi indeducibili per ragioni di competenza o inerenza (ma effettivi) generare dividendi "occulti" nelle società ristretta base sociale? (Cass., 25 agosto 2022, n. 25322)</i>	1071
ANDREA MANZITTI, <i>Può un soggetto non residente produrre reddito d'impresa in Italia senza una stabile organizzazione? (Cass., 20 giugno 2022, n. 19862)</i>	1074
ANDREA MANZITTI, <i>Distribuzione di utili da partnership estere a persone fisiche italiane: spetta il foreign tax credit? (Cass., 1° settembre 2022, n. 25698)</i>	1077
ANDREA MANZITTI, <i>La scissione in società semplice sconta l'imposta di registro in misura fissa o proporzionale? (Cass., SS.UU., 25 luglio 2022, n. 23051)</i>	1081
FRANCESCO MATTARELLI, <i>È compatibile con il diritto unionale il diniego di interessi in assenza di fideiussione e l'obbligo ex lege di prestarla per ottenere il rimborso delle eccedenze IVA? (Cass., 23 agosto 2022, n. 25164)</i>	1084
SALVATORE MULEO, <i>Le impugnazioni pregresse effettuate in relazione agli estratti di ruolo sono inammissibili? (Cass. SS.UU., 6 settembre 2022, n. 26283)</i>	1087
ADRIANA SALVATI, <i>È risarcibile il danno da evasione tributaria? (Cass., SS.UU., 12 luglio 2022, n. 29826)</i>	1090

I - LE FONTI, I PRINCIPI E L'ABUSO DEL DIRITTO

Il meccanismo compensativo a due vie nei confronti dei produttori di energia rinnovabile (art. 15-bis D.L. n. 4/2022) nel sistema tributario

The two-way compensatory mechanism towards renewable energy producers (article 15a of the Italian Law Decree no. 4/2022) in tax legal system

ROBERTO IAIA

Abstract

L'art. 15-bis D.L. n. 4/2022 ha istituito un meccanismo compensativo a due vie, che contempla un prelievo a carico dei produttori di energia da fonti rinnovabili, ove i prezzi da essi praticati siano superiori a un ammontare predeterminato dal legislatore. La norma sollecita alcune riflessioni in ordine alla qualificazione giuridica dell'onere, ai corollari che ne derivano e alla interazione con il sistema ordinamentale tributario, anche alla luce del Regolamento (UE) n. 2022/1854 del 6 ottobre 2022.

Parole chiave: meccanismo compensativo a due vie, prezzi dei servizi energetici, nozione di tributo, principi costituzionali e sovranazionali

Abstract

Article 15a of the Italian Law Decree no. 4/2022 has provided a two-way compensatory mechanism, which embraces a levy towards renewable energy producers, if the prices charged by them are higher than a predetermined level by the Italian lawmaker. The provision calls for some reflections in order to the legal classification of the burden, to resulting corollaries and to the interaction with the tax legal system, also in light of the Regulation (EU) 2022/1854 of 6 October 2022.

Keywords: two-way compensatory mechanism, prices of energy sector, definition of tax, supranational and Constitutional principles

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Gli elementi della fattispecie tributaria. - **3.** La natura del soggetto attivo del tributo. - **4.** La nozione di "amministrazione" nel sistema di finanza pubblica. - **5.** GSE s.p.a. come soggetto pubblico sul piano funzionale. - **6.** Riflessi applicativi. - **7.1.** Interazione del meccanismo compensativo con i principi di: a) capacità contributiva. - **7.2.** (Segue): b) proporzionalità - **7.3.** (Segue): c) ragionevolezza. - **7.4.** (Segue): d) tutela dell'affidamento. - **8.** Conclusioni.

1. L'art. 15-bis D.L. n. 4/2022 (c.d. Sostegni-ter), introdotto in sede di conversione dall'art. 1, comma 1, L. n. 25/2022, ha previsto un meccanismo di compensazione a due vie sul prezzo dell'energia elettrica, prodotta da impianti a fonti rinnovabili, con effetto dal 1° febbraio 2022 al 30 giugno 2023 (comma 1, novellato dall'art. 11, comma 1, D.L. n. 115/2022, c.d. Aiuti-bis).

La norma è stata attuata dal provvedimento dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA, Deliberazione 21 giugno 2022, n. 266/2022/R/EEL, *Attuazione dell'articolo 15-bis del De-*

creto-Legge 27 gennaio 2022, n. 4, in merito a interventi sull'elettricità prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili, ai sensi del comma 6 della previsione legislativa).

Sulla disciplina nazionale, si è sovrapposto il Regolamento (UE) 6 ottobre 2022, n. 2022/1854 recante un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia, il quale sancisce un tetto massimo comune europeo nella determinazione dei corrispettivi ("price cap"), pari a 180 euro per MWh di energia elettrica prodotta (art. 6, par. 1, Regolamento cit.).

A livello domestico, invece, il meccanismo compensativo è articolato su diversi criteri di determinazione del prezzo di mercato (art. 15-bis, comma 3, D.L. n. 4/2022).

In primo luogo, si correla al "prezzo zonale orario", applicabile per l'energia derivante dagli impianti fotovoltaici di potenza maggiore di 20 kw, ai quali si riferiscano i premi fissi del c.d. Conto Energia di incentivazione all'uso di fonti rinnovabili (Direttiva n. 2001/77/CE, attuata dal D.Lgs. n. 387/2003 e successive previsioni in materia), indipendenti da prezzi di mercato.

Il "prezzo zonale orario", quale corrispettivo di mercato, rileva anche per gli impianti di identica potenza che ritraggano energia da fonte solare, eolica, geotermica e idrica ad acqua fluente, senza accedere a incentivi anteriori al 1° gennaio 2010 (art. 15-bis, comma 3, lett. b, n. 1, D.L. n. 4/2022 cit.).

Invece, si considera la "media aritmetica mensile dei prezzi zionali orari" di mercato dell'energia, per gli altri impianti di potenza maggiore di 20 kw da fonti rinnovabili (comma 3, lett. b, n. 2).

Per l'energia immessa in rete nel 2023, assumono esclusivo rilievo i contratti perfezionati prima del 5 agosto 2022 (comma 7-ter, D.L. n. 4/2022, introdotto dall'art. 11, comma 2, D.L. n. 115/2022 cit.).

Il prezzo di mercato non è quello "zonale orario", ma il corrispettivo indicato nei contratti di fornitura, ove anteriori al 27 gennaio 2022, in due ipotesi.

La prima riguarda i negozi collegati all'andamento dei prezzi dei mercati c.d. *spot* dell'energia, connotati dallo scambio di essa nel brevissimo termine.

La seconda tocca i contratti che rivelino un prezzo medio superiore del 10% a quello scolpito dalla tabella, *sub* All. I-bis al D.L. n. 4/2022, in relazione a cinque aree geografiche: Centro-Nord, Centro-Sud, Nord, Sardegna, Sicilia e Sud (commi 3 e, *a contrariis*, il comma 7).

In rapporto a tutte le fattispecie considerate, il Gestore dei Servizi Energetici - GSE s.p.a. calcola la differenza tra il prezzo normativo di riferimento, indicato dalla suddetta tabella, e quello di mercato, determinato nei termini testé illustrati.

Se la differenza è positiva, e, dunque, se il prezzo normativo-tabellare è superiore a quello di mercato, il GSE eroga la differenza al produttore.

Invece, a fronte di un prezzo di mercato superiore a quello normativo-tabellare, conguaglia o provvede a richiedere al produttore l'importo corrispondente (comma 4).

In quest'ultima ipotesi, la legge attinge corrispettivi, nella misura in cui superiori al parametro predefinito *de jure* dalla ricordata tabella, dell'All. I-bis.

L'inosservanza degli obblighi derivanti dalla disciplina, come attuata dal ricordato provvedimento dell'ARERA, consente alla stessa Autorità di irrogare sanzioni amministrative agli inadempienti (cfr. art. 2, comma 20, lett. c, L. n. 481/1995).

Così prefigurata, la disciplina sollecita l'analisi di un primo, fondamentale tema: la individuazione della natura giuridica della pretesa del GSE, con i corollari che ne derivano. Seguirà l'esame di alcuni profili sistematici del nuovo regime, che ne rivelerà alcune, rilevanti aporie anche alla luce del Regolamento (UE) n. 2022/1854.

2. Anzitutto, sul piano oggettivo, l'onere del GSE palesa i tratti di una prestazione patrimoniale imposta da una norma di rango legislativo (art. 23 Cost.) che investe un *surplus* dei proventi delle forniture di energia, con l'obiettivo di realizzare così «il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico» (v. il titolo del D.L. n. 4/2022).

Dalla prospettiva del legislatore, il valicamento della soglia tabellare rivelerebbe l'indole speculativa dell'eccedenza nella commisurazione dei prezzi di fornitura che ne renderebbe meritevole il doveroso versamento al Gestore.

Si impone la verifica circa la sussistenza o meno dei tre «*elementi indefettibili della fattispecie tributaria*», additati dalla giurisprudenza costituzionale: l'esistenza di una «*disciplina legale (...) diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese (...) in base ad uno specifico indice di capacità contributiva*» (Corte cost., n. 304/2013; cfr. anche Corte cost., n. 149/2021; sulla nozione di tributo, v., per esempio, VIOTTO A., voce *Tributo*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, Torino, 1999, vol. XVI, 221 ss.; FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2003, 52 ss.; FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 4, 1059 ss. e in *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 66 ss.; MARONGIU G., *Un tributo trasmutante ed etero: il canone televisivo*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 311 ss.; FEDELE A., per esempio in *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, I, 1 ss.; MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 15 ss.).

In ordine al primo elemento, non si ravvisa una genesi privatistica: l'onere del GSE riposa nella legge, per effetto e in ragione della quale i soggetti interessati vi sono sottoposti, anche in mancanza di un loro consenso, con l'irrogabilità di sanzioni in caso di inadempimento (art. 2, comma 20, lett. c, L. n. 481/1995 cit.; v., per esempio, FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., 53; VIOTTO A., voce *Tributo*, cit., ivi, 240; FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria*, cit., ivi, *passim*).

In rapporto al secondo elemento, non v'è dubbio che il meccanismo compensativo possa definitivamente decurtare il patrimonio degli interessati.

La conclusione si impone, altresì, a fronte dell'operatività del conguaglio, il quale altro non è che una compensazione fra il debito verso il GSE, insorto per effetto della applicazione di prezzi superiori a quelli *ex lege*, con crediti degli operatori del settore nei confronti dello stesso Gestore a vario titolo (per esempio, gli incentivi o contributi per la cessione diretta di energia al GSE come il c.d. ritiro dedicato o il c.d. scambio sul posto - "SSP" - , che riguardi il *surplus* non oggetto di autoconsumo, prodotto dagli impianti fotovoltaici: ARERA, Documento 29 marzo 2022 per la consultazione n. 133/2022/R/EEL, *Orientamenti per l'attuazione dell'articolo 15-bis del Decreto-Legge 27 gennaio 2022, n. 4, in merito a interventi sull'elettricità prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili*, 14, par. 5.4. cit. anche da ARERA, Deliberazione 21 giugno 2022 n. 266/2022/R/EEL, cit., *passim*).

In terzo luogo, affiora un "presupposto economicamente rilevante", "uno specifico indice di capacità contributiva", appunto costituito dall'applicazione di prezzi ritenuti *de jure* speculativi, ai quali si riferisce la decurtazione patrimoniale.

Altrettanto chiara pare l'apertura verso l'orizzonte di "sovvenire pubbliche spese" e, in specie, il fabbisogno del "Conto per nuovi impianti da fonti rinnovabili e assimilate, alimentato dalla componente tariffaria Asos" (ARERA, Deliberazione 21 giugno 2022 n. 266/2022/R/EEL, cit., art. 6.2).

In tale conto, di regola, affluisce una *species* di "oneri generali di sistema", veicolati dalle bollette a carico degli utenti dell'energia elettrica, relativi alla copertura pubblica di costi afferenti attività di interesse generale, com'è, appunto, la realizzazione di "nuovi impianti da fonti rinnovabili e assimilate" (cfr. art. 39, comma 3, D.L. n. 83/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 134/2012; art. 3, comma 2, lett. b, D.L. n. 210/2015, convertito dalla L. n. 21/2016; Autorità per l'energia elettrica e il gas, Deliberazioni 28 giugno 2017, n. 481/2017/R/EEL *sub* I, lett. i e 28 dicembre 2017, n. 922/2017/R/EEL).

Né, da questo, potrebbe concludersi per la natura corrispettiva degli oneri del GSE.

L'indole corrispettiva è esclusa non solo dalla fonte normativa di scaturigine dell'onere e dalla coattività di esso, ma anche dall'assenza di una controprestazione di GSE a favore degli obbligati in relazione al prelievo a loro carico.

Difatti, il credito del Gestore sorge per effetto del superamento di un limite tabellare nella maturazione di proventi tramite impianti *già esistenti*, come osservato.

Invece, la destinazione delle somme così incamerate da GSE non beneficia impianti già esistenti, ma alimenta un conto vocato a favorire la costituzione di “nuovi impianti”, che gli obbligati potrebbero anche non realizzare o acquisire in aggiunta a quelli attivi.

Risulta, così, chiaro l'orientamento degli introiti alla alimentazione di risorse pubbliche, per finalità generali, onde perseguire obiettivi e valori, presidiati a livello europeo e costituzionale, qual è, in primo luogo, quello della tutela dell'ambiente, mediante forme di supporto alla creazione di nuovi impianti a fonti rinnovabili (v., per esempio, artt. 11 e 191 ss. del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea; art. 37 della “Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea”, c.d. “Carta di Nizza”; artt. 9, comma 3 e 41, commi 2 e 3 Cost., modificati dagli artt. 1 e 2, L. cost. n. 1/2022).

Stando così le cose, con l'onere del GSE, non siamo lontani dagli elementi essenziali della nozione di tributo, enunciati dalla Corte costituzionale.

In particolare, sul piano descrittivo, sembrerebbe presentare la fisionomia giuridica di una imposta di scopo in senso improprio o “assegnato alla spesa”. Il fine extrafiscale rileva per individuare la destinazione del gettito, senza influire sulla definizione dei lineamenti genetico-costitutivi della fattispecie (impositiva), invece, ancorati al (e dipendenti dal) rilevato superamento del prezzo di riferimento stabilito per legge (in merito ai tributi di scopo, MELIS G., *Manuale*, cit., 19; RICCI C., *Sulla natura tributaria del contributo al Consiglio Nazionale Forense*, commento a Cass. n. 30964/2021, in *Riv. dir. trib.*, 2022, II, 110 ss., spec. 131 ss.).

Ne offre conferma, *in apicibus*, il *caselaw* della Corte di Giustizia, tra l'altro, proprio in riferimento alla (porzione di) corrispettivi, destinati a copertura degli oneri generali del sistema elettrico dell'ordinamento italiano.

Ai fini dell'inquadramento tributario, centrale è la coattività di esso ossia la sussistenza di «un obbligo di pagare detti corrispettivi e che, in caso di mancato rispetto di tale obbligo, il soggetto passivo sia perseguito dalle autorità competenti» (Corte di Giustizia, 18 gennaio 2017, causa C-189/15, IRCCS, punto 32).

Quanto, poi, alla destinazione del gettito, «si deve rilevare che la circostanza che i corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico non siano versati al bilancio generale nazionale bensì (...) trasferiti sui conti di gestione istituiti dalla Cassa conguaglio per il settore elettrico, al fine di essere destinati a determinate categorie di operatori per utilizzi specifici, non può, di per sé, escludere che gli stessi rientrino nell'ambito del settore della fiscalità» (sent. IRCCS, cit., punto 35).

Le medesime conclusioni sono suscettibili di estensione al prelievo del GSE, alla luce dei lineamenti del dovere di contribuzione, testé illustrati, e della originaria destinazione degli introiti a un conto su cui si riversano oneri generali di gestione del sistema elettrico, proprio come nella vertenza che ha interessato la Corte di Giustizia.

Ora, il collegamento con le risorse pubbliche è ancora più evidente a seguito dell'art. 42 D.L. n. 144/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 175/2022.

La norma ha introdotto una nuova proposizione in seno all'art. 15-bis, comma 6 del D.L. n. 4, in forza della quale gli introiti derivanti al GSE dal prelievo sono destinati «all'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisiti all'erario fino a concorrenza dell'importo complessivo di 3.739 milioni di euro».

Inoltre, l'art. 42 D.L. n. 144/2022 ha previsto la riassegnazione delle somme eccedenti tale limite «ad apposito fondo da iscriversi nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze per essere destinate, prioritariamente, con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, alla proroga ed eventuale rimodulazione del credito di imposta di cui all'articolo 1» dello stesso D.L. in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale (comma 2) e, in generale, «al finanziamento di misure volte a fronteggiare gli incrementi dei costi di energia elettrica e gas» (comma 3).

Sicché, non può dubitarsi della destinazione del gettito del prelievo al concorso alle pubbliche spese.

3. Nondimeno, occorre considerare un ulteriore profilo.

Soggetto attivo del prelievo è una società di capitali (GSE s.p.a.), non già lo Stato o un ente pubblico, invece additati quali “naturali” creditori e protagonisti della dinamica attuativa dell’obbligazione tributaria dalla elaborazione dogmatica tradizionale (cfr. VIOTTO A., voce *Tributo*, cit., ivi, 238; *incidenter*, FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., 54; v. pure; MELIS G., *Manuale*, cit., 25, ma con la precisazione di cui subito *infra*; in tema di processo tributario, cfr. art. 6 L. n. 130/2022, introduttivo del comma 5-*bis* nell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, circa l’onere della “*prova in giudizio*” a carico della “*amministrazione*” - e non di società di capitali - in ordine alle “*violazioni contestate con l’atto impugnato*”).

Tuttavia, a ben vedere, i tradizionali riferimenti allo Stato, all’ente pubblico, alla “*amministrazione*” sembrano riflettere quanto desumibile dalle normative fiscali risalenti all’epoca della originaria elaborazione e sedimentazione della riflessione scientifica e dalla correlazione fra onere tributario e concorso alle pubbliche spese, che in tali soggetti trova i propri più immediati referenti.

D’altro canto, anche un ente dotato di veste esteriore civilistica potrebbe essere variamente coinvolto dal lato attivo di siffatto concorso.

Da tempo, si assiste a una progressiva “privatizzazione” di soggetti e moduli di estrinsecazione dell’azione amministrativa (v., per esempio, artt. 1, comma 1-*ter*; 22, comma 1, lett. *e*; 29, comma 1, L. n. 241/1990, in riferimento alla disciplina generale del procedimento amministrativo; art. 1, commi 1 e 2, lett. *b*, D.Lgs. n. 39/2013, in tema di incarichi in ambito pubblico).

In altre parole, è maturata una dilatazione dei confini della pubblica amministrazione, che abbraccia anche società di diritto privato qualora presentino un particolare rapporto con soggetti pubblici e alle quali sia consentito l’eccezionale esercizio di attività amministrativa, per assicurarne una maggiore efficienza e il buon andamento (art. 97, comma 2, Cost.), perciò inquadrabili come “quasi-” o “semi-amministrazioni” (cfr., *incidenter*, Corte cost., n. 326/2008, par. 8.3. del “*Considerato in diritto*”; Cons. Stato, n. 1365/2009; ASSONIME, *Principi di riordino del quadro giuridico delle società pubbliche*, 2008, *passim*; CHITI M.P., *Le carenze della disciplina delle società pubbliche e le linee direttive per un riordino*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009, 10, 1115 ss., spec. 1117 e 1121; v. anche MASSERA A., *Le società pubbliche*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009, 889 ss., in part. 892 ss., spec. 893-894; VOLPE C., *La disciplina delle società pubbliche e l’evoluzione normativa*, in *Giust. amm. on line*, 11 dicembre 2014, par. 3; CIRILLO G.P., *La società pubblica e la neutralità delle forme giuridiche soggettive*, in *Riv. Notar.*, 2015, 4, III, 871 ss.; DELLA SCALA M.G., *Società pubbliche*, in *Enc. Treccani - Diritto on line*, 2015; SAITTA F., *Strutture e strumenti privatistici dell’azione amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2016, 4, 549 ss.).

In simile prospettiva, non è inconcepibile che il concorso alle pubbliche spese possa altresì materializzarsi anche tramite il collettore di soggetti, con veste formale privatistica.

Da questo crinale, vi è un dato saliente su cui meditare.

A livello europeo, si è affermato un approccio qualificatorio, incardinato sulle «caratteristiche oggettive del tributo, *indipendentemente dalla qualificazione che viene ad esso attribuita nel diritto nazionale*» (così, in ordine all’inquadramento di un conguaglio nel settore elettrico, la cit. Corte di Giustizia, 18 gennaio 2017, causa C-189/15, IRCCS, punto 29, valorizzata da FICHERA F., *Giurisprudenza tributaria*, cit., ivi, 76; v. già Corte di Giustizia, 27 ottobre 1998, causa C-4/97, Nonwoven, punto 19 e la recente Corte di Giustizia, 3 marzo 2021, causa C-220/19, Oliva Park, punto 45).

Alla stessa stregua, la giurisprudenza costituzionale italiana, testé ricordata, ha esclusivamente considerato profili oggettivi nel disegnare i connotati definitivi del “tributo”: la coattività, correlata alla genesi legislativa e non negoziale della prestazione; la decurtazione patrimoniale definitiva a carico dell’obbligato; il rapporto con un presupposto economicamente rilevante, in vista della destinazione degli introiti al concorso alle spese pubbliche (FEDELE A., per esempio in *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, cit., ivi, *passim*; v. anche CIPOLLA G.M., *Le nuove materie attribuite alla giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 2, 463 ss., spec. 472; FICHERA F., *Giurisprudenza tributaria*, cit., ivi, 70 e 72; MAZZAGRECO D., *Sulla natura giuridica del nuovo canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 436 ss.).

Da ambedue le prospettive, allora, non si è affatto posto l’accento sulla morfologia giuridico-formale del creditore dell’obbligazione. Tantoché, la Corte costituzionale ha ravvisato un tributo anche nel

canone di abbonamento per le radioaudizioni e la televisione, che vede quale soggetto attivo una società di capitali, com'è la RAI – Radiotelevisione italiana s.p.a. (Corte cost., n. 284/2002; Cass., Sez. Un., n. 27092/2009; MELIS G., *Manuale*, cit., 25; v. R.D.L. n. 246/1938, convertito dalla L. n. 880/1938 e, ora, pure gli artt. 61 e 63 D.Lgs. n. 208/2021; per rilievi critici, MARONGIU G., *Un tributo trasmutante ed etereo*, cit., ivi).

D'altronde, sino a pochi anni fa, era affidata a una s.p.a., con azionisti l'Agenzia delle Entrate e l'INPS, la funzione di riscossione delle entrate, *in primis* tributarie, “anello finale” (di esteriorizzazione procedimentale) della partecipazione del singolo alle spese pubbliche (art. 3 D.L. n. 203/2005, convertito, con modificazioni dalla L. n. 248/2005).

4. Nella spiccata incertezza, provocata dalla mancanza di una nozione generale e univoca di “*pubblica amministrazione*”, la dilatazione soggettiva di essa trova ulteriori addentellati nel sistema di finanza pubblica (D.Lgs. n. 196/2009, c.d. “Legge di contabilità e finanza pubblica”).

La finanza pubblica riposa sul principio di pareggio di bilancio (artt. 97, comma 1 e 81, comma 6, Cost.; GUARDAMAGNA C., *Spunti su amministrazione pubblica e partecipazioni societarie*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2021, 2, 279 ss.) e le norme legislative di riferimento attuano «*principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione (...) finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione*» (art. 1, comma 4, D.Lgs. n. 196/2009 cit.).

L'intera disciplina è permeata dell'ordinamento europeo (cfr. art. 2, comma 1, lett. a, L. n. 243/2012, attuativa del principio del pareggio di bilancio; DI LULLO M., *Soggetti privati «pubbliche amministrazioni» ai sensi delle norme di contabilità e finanza pubblica*, in *Foro amm.*, 2013, 3579 ss.).

In base all'approccio sovranazionale, non è ravvisabile un soggetto di (mero) diritto privato, a fronte di una società controllata da un ente pubblico, la cui azione si espliciti con modalità analoghe a quelle da questo esercitate “*sui propri servizi*” ove la società “*realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o con gli enti*” pubblici “*che la controllano*” (cfr. Corte di Giustizia, 18 novembre 1999, causa C-107/98, Teckal, punto 50, *mutatis mutandis*, riguardo alla Direttiva n. 93/36/CEE, vigente *ratione temporis*, in tema di appalti pubblici).

Insomma, l'ordinamento sovranazionale è sensibile ai profili funzionali, agli scopi perseguiti dall'attività di rilievo pubblico e, perciò, non considera dirimente la forma giuridica del soggetto che tale attività esercita.

In senso specifico, poi, il regime in materia recepisce i lineamenti del “*Sistema europeo dei conti*” (SEC 2010), definito dal Regolamento (UE) n. 549/2013, nell'esegesi lumeggiata dal “*Manual on Government Deficit and Debt*” di Eurostat, ai fini della individuazione delle “*amministrazioni pubbliche*”.

Vi rientrano i soggetti inseriti in un elenco dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), recepito ogni anno in un provvedimento «*sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea*» (art. 1, commi 2-3, D.Lgs. n. 196/2009).

Abbraccia pure le «*società o quasi-società controllate da un'amministrazione pubblica, a condizione che la loro produzione consista prevalentemente in beni e servizi non destinabili alla vendita, ovvero che i proventi derivanti da vendite o entrate ad esse assimilabili non riescano a coprire almeno la metà dei costi di esercizio*» (par. 2.112, cit. da ISTAT, *Le unità istituzionali appartenenti al settore delle Amministrazioni Pubbliche [Settore S.13]*, 30 settembre 2021, 1).

Il requisito del controllo da parte di un'amministrazione tocca quello diretto o indiretto, *in primis* tramite la titolarità del capitale sociale (ISTAT, *Le unità istituzionali*, cit., 2).

In sostanza, il dato saliente è costituito da un legame soggettivo con l'organizzazione amministrativa e l'impiego di risorse pubbliche ai fini dell'esercizio di attività (oggettivamente) amministrativa (DI LULLO M., *Soggetti privati «pubbliche amministrazioni»*, cit., spec. par. 6.).

Se non bastasse, la disciplina della finanza pubblica è rilevante proprio in ambito tributario: l'elenco dell'ISTAT contribuisce a disegnare il perimetro delle “*amministrazioni pubbliche*”, cessionarie

di beni o committenti di servizi, obbligate al versamento dell'IVA allo Stato in base al regime della c.d. scissione dei pagamenti (“*split payment*”: art. 17-ter D.P.R. n. 633/1972).

5. È possibile trarre le fila delle riflessioni compiute, da questo specifico versante.

Non vi è dubbio che GSE eserciti funzioni pubblicistiche nel settore delle energie rinnovabili, in ambito sia promozionale sia disciplinare (art. 4, comma 1 dello Statuto); tantoché, emana perfino provvedimenti amministrativi (cfr. Cons. Stato, ad. plen., n. 9/2019, in riferimento all'accertamento di inadempimenti di operatori del settore; la pronuncia è commentata da COLAVECCHIO A., *Provvedimento amministrativo e atti di accertamento tecnico*, in *Giorn. dir. amm.*, 2020, 1, 90 ss.).

Allora, GSE non è una mera s.p.a. di diritto comune, governata *ut sic* solo da norme privatistiche; piuttosto, è una c.d. “società legale”, la quale pone in essere atti di diritto pubblico (IBBA C., *Le società legali*, Torino, 1992).

Le sue origini si rintracciano nella istituzione, per legge, del Gestore della rete di trasmissione nazionale (GRTN) s.p.a., nel contesto della liberalizzazione del mercato dell'energia elettrica (artt. 1 e 3, spec. comma 4, D.Lgs. n. 79/1999).

Nel 2005, Il GRTN ha ceduto l'attività di gestione della rete di trasmissione elettrica a Terna s.p.a (D.P.C.M. 11 maggio 2004) e ha mutato la propria denominazione in Gestore dei servizi elettrici, ora Gestore dei servizi energetici (l'attuale GSE).

Il GSE è società partecipata *in toto* dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, del quale rappresenta una *longa manus* nel settore energetico (così come la RAI s.p.a., con azionisti lo stesso Ministero e la SIAE, lo è per quello radiotelevisivo).

Per questo, il Gestore è da ritenersi una “*impresa pubblica*” (cfr. art. 2, par. 1, lett. *b* della Direttiva n. 2006/111/CE), una “*amministrazione pubblica*” *ut sic* annoverata nell'elenco dell'ISTAT, nell'ambito del sistema di finanza pubblica (elenco cit., 2; sull'inquadramento del GSE, v. anche Cass. pen., n. 43243/2019, in rapporto al reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche *ex art. 640-bis c.p.*).

Come tale, il Gestore è sottoposto al controllo della Corte dei Conti (artt. 100, comma 2, Cost. e 12 L. n. 259/1958; cfr. Corte cost., n. 466/1993; IBBA C., *La tipologia delle privatizzazioni*, in *Giur. comm.*, 2001, 464 ss.).

Da simili premesse, una obiezione sulla morfologia tributaria del prelievo che facesse leva sulla matrice (solo) formalmente privatistica del soggetto attivo, sarebbe tutt'altro che persuasiva e insormontabile.

Non è tutto.

Lo stesso art. 15-bis D.L. n. 4/2022, qui in esame, prevede che i produttori interessati presentino una dichiarazione al GSE dei dati salienti per assicurare l'operatività del meccanismo compensativo (comma 2; *similiter*, ora, anche l'art. 7, par. 6 del Regolamento UE n. 2022/1854 cit.).

Pertanto, ci troviamo dinanzi alla previsione di una dichiarazione, rappresentativa di dati ed elementi relativi al dichiarante, da cui può affiorare (e strumentale alla ricostruzione di) una pretesa coattiva (o un credito nei confronti) di un soggetto (funzionalmente) pubblico.

Riecheggia, *ictu oculi*, la dinamica procedimentale propria dell'accertamento fiscale su auto-dichiarazione (cfr., proprio in riferimento al GSE, T.A.R. della Lombardia, n. 2042/2018, *mutatis mutandis*, in relazione ai c.d. “certificati verdi”: art. 11, comma 5, D.Lgs. n. 79/1999, vigente *ratione temporis*; COLAVECCHIO A., *Provvedimento amministrativo*, cit., ivi, 93), a ulteriore conferma di quanto ipotizzato circa l'inquadramento giuridico-tributario della pretesa del Gestore e la non decisività della sua veste privatistica ai fini di tale inquadramento.

6. Da simile qualificazione, deriverebbero conseguenze di rilievo.

Si pensi all'operatività dell'art. 75, comma 2, Cost., circa la insuscettibilità di abrogazione referendaria dell'art. 15-bis D.L. n. 4/2022, a maggior ragione alla stregua dell'esegesi che ha esteso l'orbita applicativa della norma costituzionale alle leggi afferenti contributi sociali qual è quello per l'assistenza

e malattia nell'alveo del regime istitutivo del servizio sanitario nazionale (artt. 63, commi 2-5 e 8 L. n. 833/1978: v. Corte cost. n. 2/1995; FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria*, cit., ivi, 1087, nt. 58; circa la varia latitudine del concetto di tributo, in base alle singole norme interessate, per mancanza di una definizione unitaria, cfr., per esempio, VIOTTO A., voce *Tributo*, cit., ivi, 224).

Si consideri, altresì, lo "Statuto dei diritti del contribuente" (L. n. 212/2000), le cui disposizioni, "in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione" veicolano "principi generali dell'ordinamento tributario" (art. 1, comma 1).

Fra l'altro, la valorizzazione di una matrice tributaristica della pretesa del GSE e l'applicazione dello "Statuto" indurrebbero a ravvisare la superfluità della recentissima modifica al regime del meccanismo in merito a un profilo di rilievo.

Tale disciplina vede come obbligati solo i produttori di energia (cfr. art. 15-bis, commi 1 e 2) e non anche gli intermediari, ove non produttori.

Sicché, l'art. 15-bis potrebbe prestarsi a manovre elusive, ove i produttori cedessero energia a intermediari del medesimo gruppo, che operassero quali "conduit companies", per alienarla, a propria volta, a terzi, onde evitare l'applicazione della norma.

Per scongiurare simile aggiramento, il recentissimo D.L. Aiuti-bis ha statuito che, in tali casi, le regole del meccanismo si interpretino nel senso che rilevano solamente i contratti stipulati tra società del gruppo (nella accezione degli artt. 2497 ss. c.c., in tema di direzione e coordinamento di società), quand'anche non produttrici, e soggetti terzi (art. 15-bis, comma 7-bis, inserito dall'art. 11, comma 2, D.L. n. 115/2022; a livello europeo, cfr., ora, l'art. 6, par. 2 del Regolamento UE n. 2022/1854 cit.).

Tuttavia, proprio movendo dall'indole tributaria del prelievo, deriverebbe, appunto, l'applicazione dello "Statuto del contribuente", il cui art. 10-bis, recante la "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" (v. la rubrica), potrebbe essere invocato per contrastare un siffatto aggiramento.

Vi è di più.

A tal fine e in *apicibus*, la rilevanza sovranazionale della materia (oggi, governata dal Regolamento UE, ult. cit.) consente di guardare altresì al principio generale europeo del divieto di pratiche abusive, applicato pure in materia tributaria (v., per esempio, in riferimento a fattispecie di elusione fiscale in senso stretto e proprio, Corte di Giustizia, cause C-115/16 e a., N Luxembourg 1 e a., punti 82 e 95 ss.; cause C-116/16 e a., T Danmark e a., punti 67, 70 ss., c.d. "casi Danesi").

Da questa prospettiva, non vi sarebbe stata una stringente necessità di apportare la descritta modifica all'art. 15-bis sul meccanismo compensativo (né, ora e a monte, di alludere a misure affini nell'art. 6, par. 2-3 del citato Regolamento, stante l'esistenza e precettività del principio generale cit., sistematicamente sovraordinato al Regolamento stesso).

Inoltre, dalla premessa della natura tributaria del prelievo, non sembrerebbe fuori luogo ventilare l'applicabilità di ulteriori norme fiscali, quali, e *variis*, quelle afferenti la generale disciplina delle sanzioni amministrative (D.Lgs. n. 472/1997).

Non è ancora tutto.

La qualificazione giuridica dell'onere si riverbera sul regime processuale delle controversie che lo riguardano. In proposito, l'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 attrae a sé le vertenze aventi ad oggetto "i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati", senza attribuire decisivo rilievo a "etichette" qualificatorie, applicate da norme di legge (v., per esempio, CIPOLLA G. M., *Le nuove materie*, cit., ivi; FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria*, cit., ivi e in *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo*, cit., ivi). Al contrario e *recte*, l'art. 2 pone attenzione alla sostanza, alla natura, alla finalità e funzione proprie dell'obbligazione controversa, quand'anche non definita *ex lege* come "tributo", "imposta", "tassa" o, perfino, ove inquadrata in termini fuorvianti rispetto alla propria morfologia (cfr. Corte cost., n. 238/2009, spec. par. 7.2.2. del "Considerato in diritto", in ordine alla c.d. "TIA1"; FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria*, cit., ivi, 1103; PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 3, 707 ss., in part. 714; MAZZAGRECO D., *Sulla natura giuridica del nuovo canone patrimoniale*, cit., ivi, 441).

L'inquadramento dell'obbligazione fra quelle tributarie rileva pure in ambito extra-fiscale.

Si pensi alla necessaria indicazione e quantificazione dei “*debiti tributari*” in seno allo stato patrimoniale nel bilancio degli imprenditori commerciali (art. 2424, lett. D, n. 12, c.c.) o alla prassi contrattuale civilistica, nella quale è invalsa la previsione di corrispettivi, “*al netto dei tributi*” (VIOTTO A., voce *Tributo*, cit., ivi, 224 ss.).

7.1. Al di là dei prefigurati scenari ermeneutici, la disciplina del meccanismo compensativo desta perplessità sul piano sistematico.

L'art. 15-*bis* prevede il versamento al GSE dei proventi superiori alla misura *standard* normativamente sancita.

Così, sembrerebbe atteggiarsi come una sorta di tributo che attinge i ricavi di competenza dell'attività caratteristica (nell'imposizione reddituale, cfr. art. 85, comma 1, lett. a, D.P.R. n. 917/1986), nella misura in cui superiori ai limiti tabellari, al lordo dei costi di produzione.

Un tributo siffatto certamente si distingue da quelli sui redditi, invece calibrati sulla tassazione al netto dei componenti negativi (art. 75 D.P.R. n. 917/1986).

La compatibilità di un prelievo del genere con il principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) deve essere vagliata con attenzione.

L'imposizione di ricavi lordi sarebbe in sé incostituzionale ove si avallasse la prospettiva scientifica che ravvisa capacità contributiva se (e nella misura in cui) palesata da indici di ricchezza netta, siccome rivelatori di una *effettiva* attitudine al concorso alle spese pubbliche (MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014, *passim*). Secondo tale approccio, sarebbe distonica rispetto all'art. 53, comma 1, Cost. una disciplina che non accreditasse rilevanza normativa ad elementi limitativi di tale attitudine (quali i costi di produzione rispetto ai ricavi).

Diverse le premesse, ma analoghe le conclusioni che deriverebbero dalla concezione secondo la quale, «*in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica*» (Corte cost., n. 288/2019, par. 6.5.2., ult. periodo del “*Considerato in diritto*”, in rapporto all'art. 2, comma 2, D.L. n. 133/2013, convertito, con modificazioni, nella L. n. 5/2014, istitutivo di una maggiorazione dell'IRRES pari all'8,5%, nei confronti degli enti operanti sul mercato creditizio e assicurativo riguardo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013. L'affermazione, recepita anche da Corte cost., ord. n. 165/2021, rispecchia chiaramente il pensiero di GALLO F., per esempio in *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 771 ss. e in *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 273 ss., spec. 282 ss.; v. anche FRANSONI G., per esempio in *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 13 ss., in part. 26-27).

Infatti, alla base del meccanismo compensativo dell'art. 15-*bis*, il raffronto è fra il prezzo tabellare di riferimento e quello di mercato (art. 15-*bis*, comma 3; v. *retro*, par. 1.). Sembra chiaro, quindi, che la norma non guardi affatto alla percezione del provento, ma alla sua emersione sul piano della competenza temporale.

Un simile profilo disciplinare non assicura il collegamento fra il presupposto del tributo e una grandezza *effettiva*, che va garantito quale che sia la prospettiva ermeneutico-sistematica che si ritenesse di assecondare in relazione al principio della capacità contributiva.

Difatti, nell'attuale contingenza economica, non può darsi per scontato che all'insorgenza di un diritto al corrispettivo, segua la percezione di esso. In simili ipotesi, l'imposizione su proventi di (mera) competenza non attinge elementi rivelatori di una capacità contributiva effettiva.

Al carattere straordinario e temporalmente eccezionale dell'onere, circoscritto *una tantum* a undici mesi del 2022 e al primo semestre del 2023, non si accompagna un contrappeso per l'ipotesi del mancato pagamento del corrispettivo ai produttori di energia da fonti rinnovabili.

Difetta, insomma, una soluzione come quella offerta dal regime delle sopravvenienze passive, ai fini delle imposte sui redditi, in caso di mancato conseguimento *ex post* di ricavi o altri proventi che abbiano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi (art. 101, comma 4, prima ipotesi, D.P.R. n. 917/1986).

Un ulteriore profilo sistematicamente patologico appare di eclatante evidenza.

I soggetti operanti nel settore energetico potrebbero essere sottoposti a un multiplo prelievo sui medesimi corrispettivi della propria attività commerciale.

Infatti, l'onere scaturito dal meccanismo si somma alle imposte sui redditi.

Per il trimestre 1° febbraio - 30 aprile 2022, rischia addirittura di palesarsi una triplicazione impositiva, dato che potrebbe aggiungersi pure il contributo straordinario sul c.d. "caro bollette", pari al 25% dell'incremento di saldo fra le operazioni attive e passive, rilevanti ai fini IVA, maturato nel periodo 1° ottobre 2021-30 aprile 2022, rispetto ad analogo periodo compreso fra il 2020 e il 2021 (art. 37 D.L. n. 21/2022; sulla cumulabilità delle misure, AERA, Deliberazione 21 giugno 2022 n. 266/2022/R/EEL, cit., 12; in ordine al contributo straordinario, v. STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 2022, 354, 1 ss.; IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. "caro bollette"* [art. 37 D.L. n. 21/2022], in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 9 ss.).

La capacità contributiva degli interessati sancisce il confine di fisiologica imposizione, insuperabile dal legislatore (MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*).

Rischia di essere vulnerata pure da una simile proliferazione di carichi.

La interazione fra il prelievo del GSE e il contributo straordinario merita speciale attenzione anche sul piano della tempistica legislativa.

Ambedue le misure colpiscono extraprofiti maturati da contribuenti nel settore dell'energia. Non si può fare a meno di rilevare come le relative norme di riferimento siano state emanate ed entrate in vigore in modo pressoché contemporaneo. Difatti, il contributo sul "caro bollette" è recepito nel D.L. n. 21/2022, operante dal 22 marzo 2022, primo giorno successivo alla pubblicazione nel n. 67 della Gazzetta Ufficiale (v. art. 39 D.L. n. 21/2022 cit.). La disciplina del meccanismo compensativo è entrata in vigore solo sei giorni dopo, il 28 marzo 2022, data di emanazione e pubblicazione della L. n. 25/2022, il cui art. 1, comma 1 ha introdotto il regime in seno al D.L. n. 4/2022.

Parrebbe che l'*intentio legislatoris* di un prelievo straordinario, benché diversamente calibrato per taluni profili, abbia trovato una esteriorizzazione "bicefala": il contributo da versare all'Agenzia delle Entrate e quello da erogare al GSE.

Non sembrerebbe del tutto fuori luogo intravedere nella condotta del legislatore un tentativo di voler cercare di sminuire il risalto di una imposizione eccessiva, tramite una simile "biforcazione" (nel regime) degli oneri in esame. Al contrario, una volta individuata, una simile trama legislativa enfatizza il risalto di una imposizione la cui conformità al principio di capacità contributiva appare tutta da valutare.

Se non bastasse, il regime non impedisce la traslazione dell'onere del prelievo dagli obbligati alle controparti negoziali. Sicché, potrebbe «*colpire una capacità contributiva diversa da quella del soggetto passivo dell'imposta, rendendo del tutto aleatoria la verifica dell'idoneità alla contribuzione dei soggetti terzi che subiscono la traslazione. Spesso, peraltro, soprattutto in presenza di servizi necessari, proprio per effetto della traslazione si determina anche un effetto regressivo dell'imposizione diretta, la cui compatibilità con l'art. 53 Cost. potrebbe essere tutt'altro che scontata*» (Corte cost., n. 288/2019, cit., par. 6.5.3. del "Considerato in diritto").

Non è ancora tutto.

La disciplina ha natura eminentemente sostanziale.

Se volessimo osservare l'art. 15-*bis* da una prospettiva "procedimentale", dovremmo ragionare di una norma recante una "presunzione legale assoluta di speculatività". Difatti, il superamento del limite normativo comporta obbligo al versamento dell'eccedenza, sempre e comunque, senza possibilità di prova contraria circa l'assenza di speculatività nella generazione dell'eccedenza.

Le presunzioni legali assolute non sono consentite, di nuovo, dal principio di (effettività della) capacità contributiva, giacché non permettono *ab imis* la corretta ricostruzione degli elementi indicativi della concreta attitudine al concorso alle spese pubbliche (MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*; Corte cost., n. 200/1976, par. 3, dichiarativa della l'illegittimità costituzionale dell'art. 18 L. n. 25/1951, recante «norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario», «nella parte in cui dispone che le imposte dirette, accertate in confronto dei contribuenti non tassati in base a bilancio», dovevano essere *ex lege* e in senso assoluto, «commisurate sui redditi conseguiti nell'anno solare precedente»).

Si potrebbe obiettare che l'art. 15-*bis* dovrebbe apprezzarsi nella prospettiva di articolate esigenze di gettito, che emergono dallo stesso D.L. n. 4/2022, in cui la norma si inserisce.

Difatti, con specifico riferimento al settore elettrico, il titolo II del D.L. prevede la «*Riduzione oneri di sistema per il primo trimestre 2022 per le utenze con potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW*», la previsione di un «*Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese energivore*», etc. (artt. 14 ss. D.L. n. 4/2022).

Tuttavia, gli introiti del meccanismo sono specificamente destinati a un Conto orientato al sostegno di nuovi impianti a energia rinnovabile (par. 2.) e non ad altre esigenze di gettito per l'Erario.

Invece, più ampi orizzonti solidaristico-ridistributivi sono ora aperti dall'art. 10 del Regolamento (UE) n. 2022/1854 cit., che prevede un utilizzo dei «*ricavi eccedenti*» «*in modo mirato per finanziare misure a sostegno dei clienti finali di energia elettrica che attenuino l'impatto su questi ultimi dei prezzi elevati dell'energia elettrica*» (par. 1; per ipotesi specifiche, v. par. 4).

Ad ogni modo, una constatazione appare difficilmente controvertibile: qualsivoglia esigenza di gettito non potrebbe comunque avallare un regime lesivo (da plurimi versanti) la capacità contributiva del singolo.

7.2. Il meccanismo compensativo suscita riserve anche alla luce del principio di proporzionalità, parimenti dotato di rango primario nel sistema sovranazionale e domestico (v., per esempio, Corte EDU, 11 gennaio 2007, n. 35533/04, Mamidakis c. *Grecia*, punto 44, in relazione al rapporto fra prelievo fiscale e tutela della proprietà *ex art. 1*, Primo Prot. CEDU; Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, cause C-286/94 e a., Molenheide e a. e, di recente, 24 febbraio 2022, causa C-452/20, PJ, punti 36 ss.; nella giurisprudenza italiana, v., per esempio, Corte cost., n. 170/2015, par. 6.1., in merito al rapporto fra la proporzionalità e l'art. 3, comma 1, Cost.).

Anzitutto, appare dubbia la possibilità di superare il primo *test* di proporzionalità: la «*idoneità*» della misura a comprimere i prezzi dei prodotti energetici.

Al contrario, la rilevata assenza di limiti normativi alla traslazione in avanti dell'onere del GSE alle controparti negoziali rischia di alimentare un «circolo vizioso» inflazionistico: la rivalsa occulta dell'onere incrementerebbe il prezzo di mercato e, a propria volta, le pretese del GSE, le quali solleciterebbero nuove traslazioni «in avanti» in una spirale senza uscita, per tutto il periodo di vigenza del meccanismo.

Inoltre, il principio di proporzionalità esige di superare comunque un secondo *test*: quello di «*necessarietà*» della misura, che deve essere rispettosa di un equilibrio fra il mezzo (il tributo) e il fine (il concorso delle spese pubbliche, a fronte dall'emersione di fatti-indice di capacità contributiva).

D'altronde e di per sé, la stessa, descritta concezione della capacità contributiva quale invalicabile limite di «giusta imposizione» per legge costituisce espressione anche del principio di proporzionalità. Una imposizione superiore alla attitudine alla contribuzione del singolo non sarebbe «giusta» e proporzionata rispetto agli indici di forza economica, definiti *ex lege* (art. 23 Cost.), che tale attitudine dovrebbero manifestare (cfr. Corte cost. n. 288/2019, par. 6.5.3 del «*Considerato in diritto*», cit.).

Ne deriva che una duplicazione e, *a fortiori*, una triplicazione degli oneri sui corrispettivi, ritratti dagli operatori interessati appare di problematica compatibilità (anche) con il principio di proporzionalità.

7.3. Oltre che rispetto alla proporzionalità, la disciplina desta riserva pure sul terreno della ragionevolezza *stricto sensu* sempre in connessione con il principio di capacità contributiva (artt. 3, comma 1 e 53, comma 1, Cost.), da molteplici versanti.

Anche ove si volesse considerarlo alla stregua di un tributo sui ricavi lordi e, perciò, diverso da quelli reddituali (art. 75 D.P.R. n. 917/1986 cit.), è un dato di fatto che, a parità di proventi da energie rinnovabili per area geografica, corrisponda parità di prelievo, con un ingiustificato trattamento deteriore di chi maturi costi superiori, stante la loro normativa irrilevanza.

A priori, è proprio la predeterminazione *ex lege* di un confine generale e astratto, calibrato su cinque macro-aree geografiche, a sollecitare ulteriori riserve.

L'Autorità di settore ha ricordato che i prezzi normativi di riferimento sono stati determinati dalla «*media aritmetica dei prezzi orari in ciascuna zona di mercato, registrati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2020, rivalutati sulla base del tasso di variazione annuo dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati rilevato dall'ISTAT (come si evince dal dossier dei Servizi studi di Camera e Senato relativo al decreto-legge 4/22)*» (ARERA, Deliberazione n. 266/2022/R/EEL, cit., 12).

Senonché, l'arco temporale di riferimento si dipana in oltre dieci anni e appare troppo ampio per predeterminare il livello *attuale* di congruità del prezzo, rispetto al quale comparare quelli praticati dai produttori del settore.

Inoltre, tale lasso di tempo comprende anche l'anno 2020, nel “cuore” del periodo della pandemia da SARS-CoV-2 che ha orientato, verso il basso, la predeterminazione legislativa del prezzo tabellare, sulla base di circostanze eccezionali, come quelle, appunto, dell'emergenza sanitaria.

Su tale parametro “inquinato” di predeterminazione, devono poi compararsi prezzi del 2022, propri di un mercato “in uscita” dalle restrizioni per la lotta alla pandemia.

Vi è un evidente disallineamento fra l'orizzonte temporale posto alla base del corrispettivo “legale” e di quelli di mercato, a partire dalla netta diversità di contesto e della situazione socio-economica generale che ha determinato l'uno e gli altri.

Inoltre, la stessa determinazione delle zone geografiche appare discutibile e dà luogo a esiti che, parimenti, danno adito a perplessità.

All'interno del limite tabellare per l'area “Nord”, rientrano distretti regionali molto sviluppati, come quello della Lombardia o con altissima incidenza nel ricorso alle fonti rinnovabili, com'è la Valle d'Aosta, insieme ad altri contraddistinti da un livello di diffusione, decisamente più ridotto, come la Liguria.

I prezzi di mercato sono influenzati da questo differente grado di sviluppo e un corrispettivo legale unitario per tutto il “Nord” non appare sensibile a tali diversità.

Quanto agli esiti, il prezzo-limite zonale per l'area “Nord”, pari a 58 €/MWh, è identico a quello dell'area “Centro-Nord”; tuttavia, il corrispettivo di mercato nella prima non può essere equiparato e assimilato a quello delle seconda e viceversa, in ragione della delineata diversità delle aree geografiche di riferimento.

In sostanza, la stessa “presunzione di speculatività” della disciplina sembra rivelare profili non solo di eccesso del mezzo rispetto al fine, ma, a priori, anche di arbitrarietà e irragionevolezza nella individuazione degli indici di capacità contributiva (cfr. Corte cost., n. 288/2019, cit., par. 6.3. del “*Considerato in diritto*”).

Maggiori perplessità sollecita la sopravvenuta previsione di un tetto massimo comune a tutta l'Unione Europea di 180 euro per MWh (art. 7, par. 1 del Regolamento (UE) n. 2022/1854 cit.).

Il tetto comune europeo vorrebbe evitare distorsioni alla libera concorrenza nel Mercato Unico (cfr. Considerando 27 del Regolamento cit.), che si verificherebbero ove si applicassero parametri diversi fra i vari Stati membri o, addirittura, tra aree geografiche di un medesimo Stato, come si registra per la disciplina italiana.

Senonché, il principio di eguaglianza è violato non solo quando situazioni uguali siano regolate in modo diverso, ma pure quando situazioni diverse vengano ingiustificatamente disciplinate in modo analogo (da ultimo, Corte di Giustizia, 15 settembre 2022, causa C-675/20 P, Brown c. Commissione, punto 66).

Non appare dubbio che ogni area produttiva, anche in seno a una Regione di un medesimo Stato, sia diversa dall'altra sul piano socio-economico.

Pertanto, l'orizzonte di un "price cap" europeo unitario e più generale dei vari fissati dalla disciplina italiana, enfatizza il distacco del tetto di "speculatività" dei proventi dalle peculiarità di ogni (diverso) contesto geografico-produttivo e dalle specificità di ogni fattispecie concreta in seno a quel contesto e non sembra, perciò, ragionevole.

L'irrazionalità affiora pure da un ulteriore angolo di visuale.

Il prelievo del meccanismo compensativo attinge proprio (e anzitutto) i produttori di energia rinnovabile (art. 15-bis, commi 1-2, D.L. n. 4/2022).

È vero che il gettito era originariamente destinato a beneficio di nuovi impianti che utilizzino tali fonti.

Peraltro, in linea di principio, è altrettanto vero che chi esercita attività di sviluppo delle fonti di energia rinnovabili può (e deve) comunque essere assoggettato a imposizione, senza fruire necessariamente di sgravi fiscali (cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2021, causa C-220/19, *Oliva Park*, cit., punti 68-69, in ordine all'art. 3, par. 3 della Direttiva n. 2009/28/CE, vigente *ratione temporis*, sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili).

Tuttavia, la norma esclude dal meccanismo compensativo i produttori di energia da fonti fossili, in effetti, gravati dai costi afferenti il combustibile necessario per la produzione dell'energia elettrica; sicché, a parità di proventi lordi, l'ammontare dei ricavi netti è inferiore a quello dei produttori di energia rinnovabile (cfr. Regolamento (UE) n. 2022/1854, cit. considerando 32 e 33, seppur con riferimento alle sole "centrali elettriche a gas e a carbon fossile").

Pertanto, a tutta prima, l'esclusione non si allontanerebbe dal principio di ragionevolezza (oltre che a riecheggiare larvamente quello di capacità contributiva, secondo l'approccio esegetico, sensibile all'imposizione della ricchezza netta: v. par. 7.1.).

Senonché, la norma italiana, così congegnata, esclude dal meccanismo compensativo i produttori di energia da fonti inquinanti (quali sono quelle fossili), mentre, quasi per paradosso, colpisce chi non inquina, come gli utilizzatori di fonti rinnovabili.

La perplessità su tale esclusione trovano avallo anche dal Regolamento (UE) n. 2022/1854, il cui art. 7, par. 1 del Regolamento (UE) assoggetta al "price cap" pure i produttori di energia da fonti pericolose per l'ambiente quali i "rifiuti", l'"energia nucleare", la "lignite", il "petrolio greggio e altri prodotti petroliferi", la "torba" (lett. da f a j).

In passato, a livello nazionale, si era ventilato che un prelievo straordinario come la "Robin Hood tax" agli operatori dei settori energetici (artt. 81, commi 16 ss., D.L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 133/2008) fosse allineato al principio europeo "chi inquina, paga" (art. 191, par. 2, TFUE), dato l'impatto dell'attività dei medesimi sull'ambiente (BORIA P., *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax". E l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 5, 388 ss., in part. 394 ss.; CARPENTIERI L., *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi: l'"autogoverno" degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 3, I, 223 ss., spec. 240).

Invece, l'assetto disciplinare disegnato dall'art. 15-bis è di segno opposto: per il meccanismo compensativo, è il caso di dire che "chi non inquina, paga".

Tale approccio nella individuazione dei soggetti passivi non è consonante con le norme primarie di presidio dell'ambiente, in precedenza indicate (par. 2.), né con il Regolamento (UE) n. 2022/1854, che prevede una più ampia platea di obbligati, né con il principio di ragionevolezza (art. 3, comma 1, Cost.).

Non è ancora tutto.

Si è sostenuto che attività d'impresa, come quelle degli oligopolisti del settore energetico, porrebbero in luce la necessità di una discriminazione qualitativa dei redditi maturati da simili attività, espressive di peculiare attitudine alla contribuzione (cfr. Corte cost. n. 288/2019, cit., parr. 6.3 e 6.5.2. del "Considerato in diritto", nonché Corte cost., n. 10/2015, par. 6.2. del "Considerato in diritto", in relazione alla cit. "Robin Hood tax", sulla quale, in merito a questo specifico profilo, v. BIZIOLI G., *L'incostituzionalità*

della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1079 ss., spec. 1084 ss.; in senso critico sulla discriminazione qualitativa, stante l'applicabilità dell'ordinaria imposizione reddituale, STEVANATO D., p. es. in *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 841 ss.).

Da un lato, non vi è dubbio che il tributo in sé rappresenti anche strumento di giustizia (re-)distributiva, nella prospettiva solidaristica dell'imposizione fiscale, mirata ad attuare l'eguaglianza sostanziale fra i consociati (artt. 2; 3, comma 2, Cost.).

Proprio sul "tessuto connettivo" solidaristico, si innerva il principio di capacità contributiva (cfr., per esempio, Corte cost. n. 288/2019, cit., par. 6.2. del "*Considerato in diritto*"; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*; FALSITTA G., *Commento all'art. 2 Cost.*, in AA.VV., *Comm. breve leggi trib.*, Padova, 2011, I, 3 ss., a cura dello stesso A.).

La superiore imposizione nei confronti di chi si è arricchito potrebbe essere apprezzata da una prospettiva che valorizzi non solo la funzione di sostegno finanziario per la realizzazione di nuovi impianti a energia rinnovabile (par. 2.), ma pure l'intera cornice "solidaristica" e redistributiva del D.L. n. 4/2022 (par. 7.1., oltre che, oggi, del Regolamento (UE) n. 2022/1854 cit.).

Nondimeno, è un dato di fatto che esistono anche altri mercati oligopolistici (informatica, telecomunicazioni, grande distribuzione), i cui protagonisti hanno maturato rilevanti profitti, soprattutto in occasione (e in relazione) alle restrizioni per fronteggiare l'emergenza sanitaria e, pertanto, ben potevano e dovevano essere "chiamati alla solidarietà". Ciò nonostante, nessuna imposizione straordinaria sui proventi speculativi ha interessato tali settori (per analoghe considerazioni, in riferimento all'art. 37 D.L. n. 21/2022, STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta*, cit., 1; IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche*, cit., ivi, 5).

La previsione di un prelievo straordinario a carico solo dei produttori di energia da fonti rinnovabili, e non di altri ambiti commerciali, come quelli dianzi ricordati, non pare conforme al principio di eguaglianza (art. 3, comma 1, Cost.).

7.4. La disciplina del meccanismo compensativo solleva ulteriori perplessità. È applicabile dal 1° febbraio 2022 al 30 giugno 2023, con chiara portata "retrospettiva" per l'arco di tempo compreso fra il 1° febbraio e il 28 marzo 2022, giorno di entrata in vigore del regime (v. par. 7.1.).

Si pone il tema della conformità della disciplina al principio di tutela dell'affidamento, espressione del principio costituzionale di ragionevolezza (art. 3, comma 1, Cost.: v. Corte cost. n. 210/2021, punto 7.2. del "*Considerato in diritto*") e, di nuovo, snodo di proporzionato equilibrio fra l'interesse pubblico e il diritto di proprietà (art. 1 Primo prot. CEDU cit.; Corte EDU, 7 giugno 2022, nn. 32401/10 e a., *Taganrog LRO e a. c. Russia*, punto 281; in ambito europeo, cfr., in relazione alle "conseguenze finanziarie", Corte di Giustizia, 20 giugno 2013, causa C-568/11, *Agroferm*, punto 47; per la rilevanza dell'elaborazione sovranazionale: art. 117, comma 1, Cost.).

In proposito, vero è che, ove «un operatore economico prudente e avveduto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i suoi interessi, (...) non può invocare detto principio nel caso in cui il provvedimento venga adottato. Inoltre, gli operatori economici non possono fare legittimamente affidamento sul mantenimento di una situazione esistente, che può essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle autorità nazionali» (Corte di Giustizia, 22 settembre 2022, cause C-475/20 e a., *Admiral Gaming Network e a.*, punto 62).

D'altro canto, per la tutela dell'affidamento, altrettanto sicura è la rilevanza della «ampiezza dell'impatto di» una «riduzione sulla redditività degli investimenti effettuati dai» soggetti interessati dalla misura normativa sopravvenuta, «nonché dell'eventuale carattere improvviso e imprevedibile di tale misura» ove, ai soggetti in esame, «non» sia «stato lasciato il tempo necessario per adeguarsi a questa nuova situazione» (Corte di Giustizia, sent. *Admiral Gaming Network*, cit., punto 70).

Da questo punto di vista, occorre interrogarsi se, almeno per quei due mesi iniziali, l'introduzione "retrospettiva" del nuovo regime abbia inciso sulla redditività degli investimenti e dell'attività d'impresa dei soggetti passivi e se potesse ritenersi dai medesimi ragionevolmente "prevedibile".

I produttori di energie rinnovabili potevano avere organizzato la gestione della propria attività d'impresa proprio nella prospettiva di non essere attinti da un simile onere, per quella entità e, per giunta, insieme alla possibile applicazione del contributo straordinario del 25% sugli “*incrementi*” rilevanti per l’IVA, di coeva istituzione (per considerazioni generali, v., p. es., FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 106-107; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, spec. 166 ss.; MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004, *passim*).

L’art. 15-*bis* sembra alterare, a posteriori, il “costo” delle scelte dei produttori del settore: prima della norma, era ignota la disciplina e, segnatamente, l’effettivo parametro di determinazione del *quantum* delle possibili pretese del Gestore. Pertanto, gli interessati non erano certo tenuti ad accantonare risorse per fronteggiare carichi futuri, imprevedibili e indefiniti.

Allora, il quadro delineato ne pone in luce una problematica compatibilità anche rispetto al principio di tutela dell’affidamento, in rapporto alla libertà costituzionale di iniziativa economica privata (art. 41, comma 1, Cost.), menomata da norme legislative imprevedibili e incisive sulle scelte gestionali degli imprenditori interessati (sul punto, FALSITTA G., *Manuale*, cit., ivi).

8. È possibile trarre le fila dell’analisi e delle riflessioni compiute.

A margine della istituzione del contributo straordinario sul “caro bollette” (art. 37 D.L. n. 21/2022), con l’art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022, il legislatore ha previsto una ulteriore forma di prelievo che attinge i proventi dei produttori di energia rinnovabile, a fronte di prezzi superiori a limiti predeterminati da una tabella acclusa al provvedimento normativo.

L’onere sembra rivelare i connotati del tributo; ne deriverebbe, fra l’altro, l’assoggettamento delle vertenze relative alla giurisdizione tributaria.

La previsione desta numerose perplessità al lume dei principi di capacità contributiva ed eguaglianza, anche declinato sul piano della proporzionalità e ragionevolezza, pure in rapporto al recentissimo Regolamento (UE) n. 2022/1854.

Difatti, tra l’altro, investe ricavi a prescindere dalla loro effettiva percezione oltre che al lordo dei costi, moltiplica i tributi a carico di *players* del settore, assoggettati pure all’imposizione reddituale ordinaria, se non anche al contributo straordinario sul “caro bollette” (art. 37 D.L. n. 21/2022).

Inoltre, non consente la prova contraria circa la matrice non speculativa dei corrispettivi assoggettati al meccanismo compensativo.

La stessa previsione del prezzo di riferimento normativo non appare ragionevole, ove calibrato su cinque macro-aree geografiche e su una media di molti anni, che include il 2020, pesantemente toccato dalle restrizioni per il contrasto alla pandemia da SARS-CoV-2. Così, inquina “al ribasso” la determinazione del limite normativo di non speculatività e incrementa l’entità del prelievo in modo ingiustificato.

Inoltre, non riguarda irragionevolmente sia i produttori di energie da fonti fossili e, dunque, inquinanti sia altri imprenditori che, nel corrente frangente storico, hanno maturato rilevanti proventi speculativi in altri settori.

Infine, la nuova disciplina solleva perplessità anche in rapporto al principio della tutela dell’affidamento, almeno in riferimento al bimestre febbraio-marzo 2022, sul terreno della prevedibilità della misura normativa nei confronti di soggetti economici che avevano organizzato le proprie scelte gestionali d’impresa senza conoscere i lineamenti fondamentali del nuovo regime e, in particolare, i criteri determinativi del *quantum* del possibile prelievo.

Pertanto, l’art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022 cerca di rispondere a necessità perequative e redistributive del gettito, ma per il tramite di uno strumento non allineato alle fondamenta del sistema ordinamentale tributario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BIZIOLI G., *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1079 ss.
- BORIA P., *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax". E l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 5, 388 ss.
- CARPENTIERI L., *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi: l'"autogoverno" degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Riv.dir.trib.*, 2017, 3, I, 223 ss.
- CHITI M.P., *Le carenze della disciplina delle società pubbliche e le linee direttive per un riordino*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009, 10, 1115 ss.
- CIPOLLA G.M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 2, 463 ss.
- CIRILLO G.P., *La società pubblica e la neutralità delle forme giuridiche soggettive*, in *Riv. Notar.*, 2015, 4, III, 871 ss.
- COLAVECCHIO A., *Provvedimento amministrativo e atti di accertamento tecnico*, in *Giorn. dir. amm.*, 2020, 1, 90 ss.
- DELLA SCALA M.G., *Società pubbliche*, in *Enc. Treccani - Diritto on line*, 2015
- DI LULLO M., *Soggetti privati «pubbliche amministrazioni» ai sensi delle norme di contabilità e finanza pubblica*, in *Foro amm.*, 2013, 3579 ss.
- FALSITTA G., *Commento all'art. 2 Cost.*, in *AA.VV., Comm. breve leggi trib.*, Padova, 2011, I, 3 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020
- FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2003
- FEDELE A., *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, I, 1 ss.
- FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 4, 1059 ss.
- FICHERA F., *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 66 ss.
- FRANSONI G., *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 13 ss.
- GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 771 ss.
- GALLO F., *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 273 ss.
- GUARDAMAGNA C., *Spunti su amministrazione pubblica e partecipazioni societarie*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2021, 2, 279 ss.
- IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. "caro bollette" (art. 37 D.L. n. 21/2022)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 9 ss.
- IBBA C., *Le società legali*, Torino, 1992
- MARONGIU G., *Un tributo trasmutante ed etero: il canone televisivo*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 311 ss.
- MASSERA A., *Le società pubbliche*, in *Giorn. dir. amm.*, 2009, 889 ss.
- MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004
- MAZZAGRECO D., *Sulla natura giuridica del nuovo canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 436 ss.
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973
- PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 3, 707 ss.
- RICCI C., *Sulla natura tributaria del contributo al Consiglio Nazionale Forense*, commento a Cass. n. 30964/2021, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, II, 110 ss.
- SAITTA F., *Strutture e strumenti privatistici dell'azione amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2016, 4, 549 ss.
- STEVANATO D., *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 10, 841 ss.
- STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 2022, 354, 1 ss.
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009
- VIOTTO A., voce *Tributo*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, Torino, 1999, vol. XVI, 221 ss.
- VOLPE C., *La disciplina delle società pubbliche e l'evoluzione normativa*, in *Giust. amm. on line*, 11 dicembre 2014

Osservazioni in tema di beneficiario effettivo e strutture d'investimento del private equity

Observation on beneficial owner clause and private equity investment structures

FABIO BRUNELLI - SABRINA TRONCI - LORENZO AQUARO

Abstract

La declinazione del concetto di “beneficiario effettivo”, presente dal 1977 nel Modello di Convenzione OCSE (ma che non trova in esso una definizione in positivo), nonché nella Direttiva 2003/49/CE, è oggetto di un incessante dibattito interpretativo. La sua corretta interpretazione è infatti cruciale per ovviare ai fenomeni di c.d. “*treaty (o directive) shopping*” sui flussi di dividendi, interessi e canoni, senza tuttavia penalizzare fattispecie genuine. In tale contesto, il presente lavoro si pone l’obiettivo di investigare l’applicazione dei principi enucleati in sede domestica e internazionale per l’individuazione del *beneficial owner* (e del correlato concetto di abuso del diritto) alle strutture di investimento *cross-border* dei fondi di *private equity*, anche alla luce delle proposte di Direttiva cc.dd. Shell Companies e Pillar II.

Parole chiave: beneficiario effettivo, fondi d’investimento, *private equity*, holding statiche, esenzione, abuso del diritto

Abstract

The understanding of the concept of beneficial owner, which has been included in the OECD Model since 1977 (but does not find a clear definition in it), as well as in Directive 2003/49/EC, is subject to ceaseless interpretive debate. Its proper interpretation is crucial, in fact, to prevent “treaty (or directive) shopping” on dividend, interest and royalty flows, without penalizing genuine situations. In such a framework, the aim of this paper is to investigate the application of the principles set out in domestic and international contexts for the purpose of identifying the beneficial owner (and the related concept of abuse of law) to cross-border investment structures of private equity funds, also in light of the proposals for a Council Directive on Shell Companies and Pillar II.

Keywords: *beneficial owner, investment funds, private equity, holding company, tax exemption, abuse of law*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Il concetto di beneficiario effettivo nel diritto e nella giurisprudenza europea delle cause danesi. - **3.** Il beneficiario effettivo nell’ordinamento italiano. - **4.** Cenni sul requisito del beneficiario effettivo nelle holding “statiche” secondo la Cassazione. - **5.** Le strutture di *private equity* facenti capo a fondi di investimento.

1. L’individuazione del concetto di “beneficiario effettivo” (o *beneficial owner*, nella sua versione inglese), di matrice convenzionale, è oggetto di un incessante dibattito interpretativo. La nozione di beneficiario effettivo è, infatti, presente sia nel Modello OCSE (la cui versione più recente è stata rilasciata il 18 dicembre 2017) che nel Modello di Convenzione ONU (la cui versione più recente è stata rilasciata il 1° gennaio 2017) ed è impiegata nella maggior parte delle Convenzioni in materia fiscale stipulate dall’Italia; ciononostante, né il Modello OCSE, né il Modello ONU, né i trattati fiscali ad essi conformi, presentano una sua definizione in positivo.

Le principali ragioni alla base della difficoltà di individuare una definizione univoca di *beneficial owner* sono perlopiù di carattere culturale e in particolare legate alle differenze proprie dei diversi ordinamenti giuridici dei Paesi di *common law* e di *civil law*, trattandosi di un concetto ben noto negli ordinamenti di matrice anglosassone ma non altrettanto in quelli di matrice romano-germanica. Il concetto di *beneficial owner* è stato infatti inizialmente elaborato dai Paesi anglosassoni quale criterio attributivo del reddito in contrapposizione al concetto di *legal owner*.

Il suo ingresso nell'ordinamento fiscale internazionale risale al 1977 ed è avvenuto attraverso la modifica degli artt. 10 (*dividends*), 11 (*interest*) e 12 (*royalties*) del Modello OCSE, nei quali opera come strumento specifico di contrasto ad alcune strategie aggressive di c.d. *treaty shopping*, vale a dire lo sfruttamento improprio dei benefici convenzionali mediante la frapposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo (*agent, nominee* ovvero entità *conduit*) nel flusso reddituale tra lo Stato della fonte e quello dell'effettivo percettore del provento.

Il richiamo al concetto di beneficiario effettivo nel Modello OCSE, fortemente voluto dal Regno Unito, era infatti volto a rimediare agli effetti derivanti dal tenore letterale dei citati articoli del Modello in vigore prima delle modifiche intervenute nel 1977, che consentivano di beneficiare del trattamento più favorevole previsto dalle Convenzioni alla sola condizione che il soggetto erogante il reddito e il percettore, cui tale reddito fosse imputato in base alla disciplina tributaria nazionale, fossero residenti nei rispettivi Stati contraenti. Non era richiesta l'individuazione del "reale" beneficiario del reddito e non veniva, quindi, scongiurato che taluni soggetti privi dei necessari requisiti invocassero – tramite strutture interposte – le norme pattizie loro altrimenti precluse.

L'introduzione della *beneficial ownership clause* nell'art. 10(2) del Modello OCSE in materia di dividendi ha consentito di limitare la potestà impositiva dello Stato della fonte alla condizione che i dividendi fluiscano ad un beneficiario effettivo residente nell'altro Stato contraente. Allo stesso modo, con l'attuale formulazione dell'art. 11(2) del Modello OCSE, gli interessi *outbound* possono essere tassati nello Stato contraente di cui il pagatore è residente ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma l'imposta così applicata non può eccedere un certo ammontare convenzionalmente stabilito «*if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State*». Infine, per quanto riguarda l'imponibilità delle *royalties* transnazionali, l'ordinario regime di esenzione nello Stato della fonte opera a condizione (*ex art. 12[3]*) che i redditi siano *beneficially owned* da un residente dell'altro Stato contraente.

Nella sostanza, lo Stato della fonte si impegna a rinunciare al prelievo sui flussi in uscita di dividendi, interessi o *royalties* (ovvero ad applicare ritenute con aliquote ridotte rispetto a quelle domestiche) a condizione che venga assicurato che il destinatario dei benefici convenzionali sia un soggetto che, in quanto beneficiario effettivo di quel particolare elemento di reddito, abbia titolo per invocare l'applicazione della specifica Convenzione: si vuole dunque evitare che gli obiettivi dei trattati vengano frustrati da triangolazioni o strategie aggressive di *treaty shopping* e finiscano per favorire fiscalmente contribuenti residenti in Stati terzi (o comunque non aventi le caratteristiche per essere ammessi ai benefici convenzionali).

Il concetto di beneficiario effettivo è stato successivamente inserito anche all'interno del contesto eurounioniale, ove nonostante una simile clausola sia esplicitamente prevista solo nell'ambito della Direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 (di seguito anche "Direttiva Interessi e Royalties" o "IRD") – e non anche della Direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 (di seguito anche "Direttiva Madre-Figlia" o "PSD") – essa è richiamata, come illustrato *infra*, dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa degli Stati Membri UE con riguardo a entrambe le citate Direttive e alle relative norme di attuazione.

Quanto brevemente premesso rende evidente l'importanza di delineare correttamente tale concetto, al fine di assicurare, da un lato, che la rinuncia o l'attenuazione della potestà impositiva dello Stato della fonte sui flussi di dividendi, interessi e canoni si realizzi, nella logica di evitare la doppia imposizione giuridica con la concomitante potestà impositiva dell'altro Stato, solo nei confronti di beneficiari che

effettivamente rientrano nel *range* applicativo della Convenzione o delle Direttive, dall'altro, di non penalizzare situazioni ben distanti da ipotesi di “*treaty shopping*”.

Nello svolgimento del presente lavoro, saranno anche evidenziati gli impatti pratici del concetto di “beneficiario effettivo” sulla tassazione delle plusvalenze su titoli e partecipazioni realizzate *cross-border*. Al riguardo il Modello OCSE (art. 13) – e le Convenzioni ad esso conformi stipulate dall'Italia – prevedono la potestà impositiva esclusiva dello Stato contraente ove risiede l'alienante, senza che esso debba qualificarsi come beneficiario effettivo. Tuttavia, l'applicazione della disposizione convenzionale resta soggetta al sindacato generale anti-abuso, sulla scorta del principio espresso nell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969, per cui le Convenzioni contro le doppie imposizioni non hanno lo scopo di garantire i benefici in esse espressi anche ad operazioni abusive. Ebbene, nella prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria italiana si riscontra l'utilizzo degli indizi che tipicamente escludono la qualifica di beneficiario effettivo, come elaborati nel contesto internazionale e UE, a fondamento – insieme ad altri elementi concordanti – delle contestazioni di abuso, che conducono ad applicare ai veicoli intermedi il trattamento fiscale eluso (imposizione della plusvalenza nello Stato della fonte) in luogo delle disposizioni convenzionali (imposizione della plusvalenza nello Stato di residenza). Pertanto, l'approfondimento del concetto di beneficiario effettivo si riflette in concreto anche nell'ambito del trattamento delle plusvalenze transnazionali su titoli e partecipazioni.

2. A partire dalle modifiche introdotte nel 2014 al Commentario al Modello OCSE, il concetto di “beneficiario effettivo” assume una funzione antielusiva specifica e si individua secondo un approccio economico-sostanziale, ossia avendo riguardo al soggetto che disponga del diritto di fare uso e godere del reddito, senza essere condizionato da una obbligazione legale o contrattuale, di fatto o di diritto, di ritrasferire il medesimo pagamento ricevuto a una terza persona (ne sono dunque esclusi agenti, *nominee* e società *conduit*). L'obbligazione di ritrasferimento che impedisce la qualificazione di un determinato soggetto come *beneficial owner* è esclusivamente quella che risulta dipendente e causalmente connessa alla percezione dello specifico reddito, non rilevando il trasferimento effettuato per assolvere altri obblighi non correlati al pagamento ricevuto. Non si esclude pertanto la natura di beneficiario effettivo se il ritrasferimento è effettuato per assolvere alle obbligazioni derivanti da contratti di finanziamento o altre operazioni finanziarie stipulate per proprio conto ovvero, nel caso di fondi pensione o altri organismi collettivi di investimento titolari dei benefici convenzionali, per assolvere alle obbligazioni di distribuzione contrattualmente previste dai relativi regolamenti.

Con riferimento al contesto europeo, la clausola del beneficiario effettivo è assente nella Direttiva Madre-Figlia, ove – avendo essa l'obiettivo di eliminare del tutto la doppia imposizione (sia giuridica che economica) nei rapporti *intercompany* che rientrano nel suo ambito applicativo – si rende irrilevante sul piano tecnico che il percettore dei dividendi integri lo *status* di beneficiario effettivo del flusso (soprattutto nella sua accezione originaria di soggetto cui è imputato, sul piano giuridico-formale, il reddito). D'altro canto, gli obiettivi della PSD sono tutelati dalla presenza della clausola generale anti-abuso.

Diversamente, nella Direttiva interessi e royalties la previsione di una *subject to tax clause*, quale condizione per l'esenzione alla fonte (nonché la circostanza che – a differenza dei dividendi – gli interessi e i canoni costituiscono oneri deducibili nello Stato della fonte), ha reso necessaria l'individuazione del soggetto (*i.e.* il beneficiario effettivo) assoggettato a tassazione effettiva nello Stato UE di residenza e dunque la previsione di tale clausola nella disciplina.

Sulla portata della nozione di beneficiario effettivo nell'ordinamento europeo costituiscono *landmark case* le ormai note “sentenze danesi” del 26 febbraio 2019 della CGUE, concernenti sia l'interpretazione della Direttiva interessi e royalties (cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16) che l'interpretazione della Direttiva Madre-Figlia (cause riunite C-116/16 e C-117/16). In termini generali, i casi esaminati dai giudici europei, originatisi tutti in Danimarca, riguardavano il ruolo di talune *holding* intermedie partecipate da fondi di investimento e da società situate in Stati *extra-UE*, che possedevano partecipazioni in società operative danesi.

Con la prima delle sentenze citate, la Corte ha preso in esame dei casi in cui società danesi erano indirettamente controllate da fondi di investimento *extra-UE*, situati in Paesi privi di Convenzioni contro le doppie imposizioni con la Danimarca, per il tramite di società lussemburghesi – costituite come *holding* passive e, in un caso, come SICAR – ovvero controllate da una società delle Cayman (Paese, parimenti, privo di Convenzione con la Danimarca) per il tramite di *holding* passive svedesi. Gli interessi pagati dalle società danesi, all'esito di complessi processi di ristrutturazione, affluivano dunque ai fondi *extra-UE* (o alla società delle Cayman) attraverso la catena di controllo costituita dalle controllanti lussemburghesi (o svedesi), che, secondo l'Amministrazione finanziaria danese, dovevano essere considerate società meramente interposte (*conduit companies*) e, in quanto tali, prive dei requisiti per essere considerate beneficiarie effettive degli interessi ai fini dell'applicazione della Direttiva interessi e royalties. Per quanto concerne invece la seconda sentenza, e dunque l'interpretazione della Direttiva Madre-Figlia, la Corte si è occupata di due società danesi che distribuivano dividendi, in un caso, a fondi di investimento *extra-UE* residenti in Paesi senza Convenzioni contro le doppie imposizioni con la Danimarca e, nell'altro, nell'ambito di una complessa riorganizzazione di gruppo, a una società portafoglio cipriota a sua volta controllata da una *sub-holding* situata alla Bermuda (Paese privo di Convenzioni con la Danimarca) con casa madre statunitense.

Nella sentenza relativa alla PSD, nonostante il concetto di beneficiario effettivo non sia ivi presente, la CGUE mostra di ritenere che gli indizi tipici che conducono ad escludere la qualifica di beneficiario effettivo sulla base del Modello OCSE e del relativo Commentario rappresentano possibili indici dell'esistenza di un abuso (ad esempio la natura *conduit* del percettore del reddito, desumibile dal ribaltamento immediato dei dividendi, dalla mancanza di un'attività economica diversa da quella consistente nella percezione e ritrasferimento del flusso e dal conseguimento di un utile imponibile insignificante). Tuttavia, emerge chiaramente che il mancato superamento del test del beneficiario effettivo in capo al percipiente non consente comunque di per sé di fondare una contestazione di abuso, potendo al più assumere rilievo indiziario. Dalle sentenze della CGUE si evince altresì che i concetti di beneficiario effettivo e di abuso del diritto sono attigui ma non sovrapponibili: da un lato, l'esclusione della qualifica di beneficiario effettivo in capo ad un soggetto interposto non è necessariamente ascrivibile ad uno schema abusivo, dall'altro lato, il possesso della qualifica di beneficiario effettivo (ad esempio in quanto il percettore UE non ritrasferisce i dividendi o non effettua ritrasferimenti *back to back* dell'importo di interessi e royalties incassati) non esclude la possibilità che venga comunque contestato l'abuso (qualora il percipiente presenti una struttura artificiosa o puramente formale).

Ai fini della ricostruzione del concetto di “beneficiario effettivo” è utile rilevare come – anche secondo i giudici europei, come chiarito nella pronuncia sulle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 – allo stesso non deve attribuirsi il significato che esso assume nei singoli Stati membri, dovendo invece ricercarsi un contenuto autonomo, autosufficiente, del termine che sia fondato su un retroterra giuridico uniforme e che prescindendo dalle diversificate esperienze nazionali (punto 84). Per garantire questa uniformità di lettura, quindi, la Corte chiarisce che deve farsi riferimento al concetto elaborato in sede OCSE ai fini convenzionali (come interpretato, in chiave dinamica, nel Commentario), dal momento che il diritto europeo (nella specie, la IRD) intende realizzare nel contesto europeo gli stessi obiettivi che la *beneficial ownership clause* si propone di attuare nel contesto internazionale, ossia l'eliminazione della doppia imposizione giuridica. Dunque «il termine beneficiario riguarda non un beneficiario individuato formalmente, bensì l'entità che beneficia economicamente degli interessi percepiti e goda, pertanto, della facoltà di disporre liberamente la destinazione» (punti 89 e 122). Sulla base di detto principio, la Corte ammette un approccio *look-through* (punto 94), negando l'applicazione della IRD solo ove non sia individuabile, in un altro Paese UE, una società che soddisfi i requisiti richiesti per essere qualificata come beneficiario effettivo dei flussi. Tale ultima circostanza, peraltro, costituisce un elemento segnaletico (ma non una prova) di una possibile pratica abusiva.

L'approccio *look-through* adottato dalla CGUE nei casi in cui l'immediato percettore non si qualifichi come beneficiario effettivo consente dunque di “guardare attraverso” il veicolo intermedio, anche

nell'ipotesi in cui si tratti di un soggetto *corporate*, applicando una sorta di trasparenza economica per effetto del ritrasferimento *back to back*.

La distinzione tra assenza della qualifica di *beneficial owner* e abuso del diritto che emerge dalle sentenze assume rilevanza altresì in termini di onere probatorio: l'Amministrazione finanziaria – in presenza di indici obiettivi e concordanti di artificiosità della struttura – potrebbe negare alla *holding* i benefici delle Direttive, senza dover previamente accertare il regime applicabile ai beneficiari effettivi dei flussi. Tuttavia, laddove il contribuente fosse in grado di dimostrare che l'esonero sarebbe stato comunque applicabile ai beneficiari effettivi, non dovrebbe residuare alcun margine per contestazioni di abuso, stante l'assenza di qualsiasi risparmio d'imposta; e ciò senza che il contribuente debba ulteriormente giustificare la costituzione della *holding* intermedia.

Peraltro, in assenza di abuso, anche laddove l'esenzione della IRD non fosse applicabile per mancanza della qualifica di beneficiario effettivo, la ritenuta da operare, oltreché incidere sull'importo del flusso al netto degli oneri finanziari, dovrebbe ragionevolmente essere individuata nella misura prevista dalla Convenzione in vigore tra lo Stato terzo e lo Stato della fonte, in base ad un approccio *look-through*, attraverso un soggetto *corporate* quale è in ipotesi il veicolo intermedio, simile a quello riconosciuto dalla CGUE in caso di beneficiari UE di “secondo livello”.

Per il caso dei dividendi, invece, in assenza di abuso dovrebbe essere applicabile l'esenzione della PSD alla società intermedia, non essendo la qualifica di beneficiario effettivo del percettore una condizione di applicabilità dell'esenzione.

Seguendo questo filo logico, sul piano delle plusvalenze realizzate su titoli e partecipazioni in contesti *cross-border*, nei casi in cui alla plusvalenza realizzata dalla società intermedia seguisse la distribuzione dell'utile ad un soggetto terzo, non potrebbe comunque configurarsi una fattispecie abusiva, laddove il socio della società intermedia che percepisce i dividendi, residente in un altro Stato, benefici comunque di una Convenzione che riconosce allo Stato di residenza la potestà impositiva esclusiva sulle plusvalenze.

3. Nell'ordinamento interno, dal punto di vista interpretativo, l'Amministrazione finanziaria italiana è passata nel tempo da un approccio formalistico ad una evoluzione in senso sostanzialistico del concetto di beneficiario effettivo che attribuisce rilevanza ai fini dell'integrazione del requisito a: (i) la sussistenza di un beneficio economico proprio derivante dalle operazioni poste in essere; (ii) la disponibilità economica del reddito; (iii) la presenza di un'adeguata struttura e la capacità di controllo dei rischi economici e finanziari. Nei più risalenti documenti di prassi, invero, si ricollegava la qualifica di beneficiario effettivo al soggetto cui l'elemento reddituale risultava “fiscalmente imputabile” e in principio “assoggettabile a imposta” secondo l'accezione convenzionale (“*liable to tax*”), con esclusione di agenti e *nominee*. In alcuni documenti di prassi, poi richiamati anche in successivi documenti in cui l'Agenzia manifestava invece un approccio sostanzialista, veniva già riconosciuta la possibilità di individuare il beneficiario effettivo mediante approccio *look-through* nei casi di trasparenza fiscale o economica (ris. min. 7 maggio 1987, n. 12/431, circ. min. 23 dicembre 1996, n. 306, ris. min. 6 maggio 1997, 104 nonché ris. 27 gennaio 2006, n. 17, ris. 12 luglio 2006, n. 86/E e ris. 21 aprile 2008, n. 167/E). Ciò detto, è nella circ. 30 marzo 2016, n. 6/E che l'Agenzia delle Entrate fornisce un quadro interpretativo esaustivo del concetto di beneficiario effettivo, evidenziando che un soggetto interposto nella percezione di dividendi o interessi ovvero nel realizzo di plusvalenze può beneficiare delle Direttive o delle Convenzioni solo ove si tratti di una struttura dotata della necessaria sostanza economica e, quindi, genuina. La condizione di genuinità si traduce nella necessità di verificare che le entità intermedie siano caratterizzate da un radicamento effettivo nel tessuto economico del Paese di insediamento ovvero che non fungano da mere *conduit* con riferimento alla singola transazione, non svolgendo una reale e genuina attività economica. In altri termini, tali entità intermedie possono dirsi prive di sostanza economica sulla base del riscontro di almeno una delle seguenti caratteristiche: (i) una struttura organizzativa “leggera” (insediamento artificioso o società *conduit*); ovvero (ii) una struttura finanziaria passante (operazione *conduit*).

Peraltro nella medesima Circolare si afferma che, in ipotesi di costruzioni artificiose, fermo restando il disconoscimento della *holding* intermedia nella specie partecipata da un fondo d'investimento estero, sia possibile identificare i beneficiari effettivi mediante un approccio *look-through*, ossia "guardando attraverso" il fondo partecipante, in considerazione della natura di entità fiscalmente trasparente (in senso giuridico o economico) dello stesso. Si ammette quindi la possibilità di invocare non la Convenzione con lo Stato del prenditore (*i.e.* della società interposta), bensì quella in vigore con lo Stato della residenza del beneficiario in senso "economico" del reddito, applicando la ritenuta ridotta prevista da quest'ultima (sempreché, ovviamente, l'investitore sia legittimato ad invocarla) (*contra* Cass. 26 febbraio 2009, n. 4600 in cui la Suprema Corte negò la possibilità di ricorrere all'approccio *look through* nel caso di percezione indiretta di dividendi di fonte italiana da parte di un fondo pensione giapponese per il tramite di una *partnership* USA e di una *Nippon Trust Bank Limited*, in qualità di *agent*). Sulla scorta di questa interpretazione, potrebbe sostenersi che in assenza di risparmio d'imposta indebito, e quindi di un abuso, nel caso in cui il socio del veicolo intermedio sia (non già un fondo trasparente ma) un soggetto *corporate*, l'approccio *look-through* dovrebbe ragionevolmente condurre all'applicazione della ritenuta prevista nella Convenzione conclusa tra lo Stato di residenza di detto soggetto e lo Stato della fonte.

4. In funzione dell'analisi delle strutture d'investimento dei fondi di *private equity*, pare opportuno ripercorrere alcuni dei principi espressi dalla Corte di Cassazione con riferimento alla verifica della qualità di beneficiario effettivo in capo alle *holding* c.d. "statiche" (cioè di puro godimento).

Le pronunce della Cassazione sul punto – e in particolare la sentenza 28 dicembre 2016, n. 27112 – hanno anzitutto il pregio di sottolineare l'irragionevolezza della comparazione, in termini di "sostanza economica", tra le società operative e le *holding*, considerate le diverse funzioni e attività che le stesse svolgono.

Ciò che rileva per le *holding* statiche è, infatti, lo svolgimento effettivo dell'attività tipica che si riscontra in questa tipologia di soggetti e normalmente riconducibile ai «*compiti istituzionali di mero indirizzo e direzione unitaria, partecipazione alle assemblee delle controllate e riscossione dei dividendi*». Al contrario, la circostanza che la società percipiente detenga, tra le proprie attività, unicamente delle partecipazioni di controllo così come l'eventualità che essa stessa sia a sua volta totalitariamente controllata da altra società non residente in uno Stato stipulante (c.d. controllo "a cascata") non comprovano *per se* l'artificialità ovvero la strumentalità della struttura.

In tal caso, è necessario verificare alcuni "*parametri-spia*" per valutare in concreto la sussistenza dell'unico elemento normativamente rilevante ai fini della nozione di beneficiario effettivo, costituito dalla «*padronanza ed autonomia della società-madre percipiente sia nell'adozione delle decisioni di governo ed indirizzo delle partecipazioni detenute, sia nel trattenimento ed impiego dei dividendi percepiti*», in alternativa alla loro traslazione alla capogruppo sita in un Paese terzo. Per le *holding* pure è dunque rilevante (ma non indispensabile), ad esempio, la prova che gli utili ricevuti siano reinvestiti acquistando partecipazioni di altre società.

Sulla scorta di questi argomenti la Corte di Cassazione ha elaborato il principio di diritto secondo il quale la qualifica di beneficiario effettivo in capo alla *holding* statica deve essere accertata, in fatto, tenendo conto della peculiarità dell'oggetto e della natura della società madre percipiente. In particolare, qualora quest'ultima rivesta la qualità di *holding* o *sub-holding* di pura partecipazione, detta qualifica non può essere esclusa per il solo fatto della mancanza di dipendenti e di una significativa struttura organizzativa, della esiguità di costi gestionali e di crediti operativi, della mancata fatturazione di servizi gestionali a favore della società figlia, e nemmeno per il fatto che la società madre percipiente sia a sua volta totalitariamente partecipata da una capogruppo residente in uno Stato non contraente. Tali indici non sono infatti essenziali con riguardo al compito istituzionale di mero indirizzo e direzione unitaria, partecipazione alle assemblee delle controllate, riscossione e impiego dei dividendi, tipico di tale tipologia di società.

Peraltro, secondo la Corte di Cassazione, non potrebbe negarsi alla *holding* la qualità di beneficiario effettivo dei dividendi per la sola circostanza che la ricchezza rinveniente dalle società operative fluisca

alla capogruppo. È necessario, dunque, che l'indagine sia condotta sul trattenimento ed autonomo impiego dei dividendi ovvero sulla loro traslazione alla capogruppo residente nello Stato non contraente, fermo restando che la fisiologica distribuzione di dividendi alla capogruppo nell'ambito del rapporto associativo non vale a disconoscere la qualifica di beneficiario effettivo.

Tale impostazione è stata più di recente ribadita ed ulteriormente ampliata, in relazione anche ai flussi di interessi, dalla Cass., 10 luglio 2020, n. 14756 e dalla Cass., 3 febbraio 2022, n. 3380, che oltre a rappresentare le prime pronunce di legittimità in materia dopo le sentenze danesi, hanno il pregio di condensare gli orientamenti sino ad oggi registratisi in seno alla Suprema Corte in tema di beneficiario effettivo. Le citate pronunce riaffermano, come già era avvenuto in relazione ai flussi di dividendi (Cass. nn. 27112, 27113, 27115 e 27116 del 28 dicembre 2016), che una *sub-holding* può qualificarsi, a determinate condizioni, quale beneficiario effettivo di un flusso transfrontaliero di interessi, senza che sia *ab origine* considerata – per le sue caratteristiche intrinseche – alla stregua di una struttura meramente *conduit* (in ambito europeo, sul tema delle società *holding*, cfr. la sentenza emessa nelle Cause riunite C-504/16 e C-613/16, *Deister Holding AG e Juhler Holding A/S*).

5. L'applicazione dei principi enucleati in sede domestica e internazionale per l'individuazione del *beneficial owner* e del concetto di abuso rappresenta un aspetto cruciale delle strutture dei fondi di *private equity* che effettuano e detengono gli investimenti *cross-border* nelle le società *target* tramite *holding* intermedie. Le società *holding* possono – in linea di principio – beneficiare, sui flussi reddituali percepiti o realizzati in relazione alle *target*, dell'esonero da imposizione nello Stato della fonte in base alla Direttiva Madre-Figlia (o interessi e royalties) ovvero di una ritenuta ridotta (ovvero ancora della tassazione del *capital gain* nel solo Stato di residenza del percettore) in base alle Convenzioni. Ciò a differenza di quanto avverrebbe nel caso in cui i flussi fossero percepiti direttamente dal fondo partecipante, giacché questo non può normalmente beneficiare né delle Direttive UE, né – nella maggior parte dei casi – delle Convenzioni (la preclusione all'applicazione delle Direttive è dovuta alla forma giuridica assunta dai fondi d'investimento ovvero alla circostanza che generalmente si tratta di enti esenti o fiscalmente trasparenti; quest'ultimo aspetto, ossia che il fondo non sia *liable to tax*, generalmente preclude anche l'accesso ai benefici convenzionali).

Rispetto alle strutture di *private equity* facenti capo a fondi esteri (sia UE che extra-UE), l'Agenzia delle Entrate tende a contestare alle *holding* intermedie la carenza di sostanza economica, sulla base di rilievi spesso formalistici, senza tenere opportunamente conto (ove del caso) delle funzioni dalle stesse svolte. In sede accertativa l'Amministrazione finanziaria attinge allo strumentario probatorio elaborato in sede internazionale per disconoscere la qualifica di beneficiario effettivo in capo al percettore formale del reddito, fondando contestazioni di abuso (o interposizione) appunto sulla natura *conduit* e sulla struttura "leggera" delle *holding*, con la conseguenza di negare alle stesse l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia con riguardo ai dividendi distribuiti dalle *target* italiane, ovvero della Convenzione ai fini della tassazione delle plusvalenze.

Con riferimento alla verifica della qualità di beneficiario effettivo con specifico riferimento alle *holding* statiche, occorre tuttavia ricordare come la Suprema Corte abbia chiarito che essa non può essere esclusa per la mera mancanza degli elementi tipici di una società operativa ovvero per la fisiologica distribuzione di utili ai propri soci.

Al riguardo giova nondimeno ricordare come, secondo le indicazioni del Commentario al Modello OCSE – rilevanti anche nel contesto UE secondo il dettato delle sentenze danesi – le obbligazioni di ritrasferimento in presenza delle quali è possibile individuare la natura *conduit* (ed escludere la natura di beneficiario effettivo) del percettore devono riguardare direttamente i dividendi ricevuti; sono, quindi, escluse le obbligazioni legali o contrattuali ad essi non correlate, tra cui dovrebbe farsi rientrare l'adempimento delle delibere di distribuzione adottate dai soci, che rientra tra i compiti istituzionali (nonché tra le attività fisiologiche e lecite) di una società di partecipazione pura.

Peraltro, sulla scorta delle indicazioni contenute nel Commentario all'art. 29 del Modello OCSE, nella versione successiva al Progetto BEPS, in materia di *Principal Purpose Test*, qualora la *holding*

appare giustificata da una serie di ragioni economiche (*extra-fiscali*) concorrenti, occorre escludere che essa sia stata inserita nella struttura d'investimento al fine principale di eludere l'imposizione, ovvero che abbia natura artificiosa o puramente formale, e che dunque sia suscettibile di integrare un'ipotesi di abuso; essa dovrebbe quindi beneficiare delle disposizioni convenzionali (e, per analogia, anche delle Direttive UE).

Ciò detto, in sede di accertamento (o meglio, di adesione) l'Amministrazione finanziaria ritiene talvolta applicabile nelle circostanze in esame l'approccio c.d. *look-through* (già menzionato nei precedenti paragrafi): fermo il disconoscimento della *holding* intermedia, consente cioè agli investitori di invocare direttamente i benefici convenzionali in base alla legislazione dello Stato in cui sono localizzati, al ricorrere di specifiche condizioni. L'approccio *look-through* si basa sulla natura di entità fiscalmente trasparenti (in senso "giuridico" o "economico") dei fondi. In questo contesto va valutata la recente novella legislativa recata dall'art. 1, commi 631-633, L. 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di Bilancio 2021"), che rende esenti da imposizione i dividendi percepiti, e le plusvalenze realizzate, da OICR di diritto estero conformi alla direttiva 2009/65/CE (c.d. "*UCITS IV*"), e da OICR, non conformi alla predetta Direttiva, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della Direttiva 2011/61/UE (c.d. AIFMD), istituiti negli Stati membri UE e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) che consentono un adeguato scambio di informazioni.

L'intervento normativo ha inteso estendere, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ai predetti OICR di diritto estero, che detengono direttamente partecipazioni in società italiane, l'esenzione fiscale prevista per gli utili da partecipazione percepiti da fondi residenti in Italia (cfr. relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2021 e Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 327 dell'11 maggio 2021), al fine di rispondere alle istanze della Commissione europea che aveva avviato un'indagine investigativa (EU Pilot 8105/15/TAXU) con l'obiettivo di verificare la disponibilità dello Stato italiano a procedere spontaneamente ad adeguare la normativa interna, prima di dare inizio ad una procedura di infrazione tesa a rimuovere la disparità di trattamento dei fondi di investimento esteri rispetto a quelli italiani.

La nuova norma dovrebbe essere destinata ad influenzare anche il trattamento delle società *holding* localizzate in Stati membri UE (o SEE), tramite cui i fondi esteri UE/SEE vigilati effettuano e detengono gli investimenti. Ed invero, poiché la modifica normativa consente legittimamente a tali fondi di percepire direttamente i dividendi di fonte italiana (o di realizzare plusvalenze da cessione) senza subire alcuna tassazione in Italia, il conseguimento di un supposto (indebito) risparmio fiscale – che costituisce il presupposto essenziale delle contestazioni sul (presunto) utilizzo abusivo delle *holding* europee – viene inevitabilmente meno, a prescindere da qualsiasi valutazione in merito alle motivazioni economiche o commerciali che giustificano la costituzione della *holding* stessa.

In assenza di una fattispecie abusiva, non sarebbe possibile negare alla *holding* l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia, ovvero la tassazione della plusvalenza nello Stato di residenza del percettore in base alla Convenzione applicabile. L'esenzione prevista dalla nuova disposizione domestica prescinde dalla circostanza che i fondi siano fisiologicamente tenuti a ridistribuire periodicamente i proventi agli investitori (in linea con l'OCSE) e in sostanza assume che un OICR di diritto estero, istituito in UE/SEE e vigilato ai sensi della Direttiva UCITS o della AIFMD, che risponde alle caratteristiche dei fondi italiani, deve ritenersi "genuino" e collocarsi quindi al di fuori di ipotesi abusive.

In definitiva, la norma recata dalle disposizioni della Legge di Bilancio 2021 dovrebbe segnare il superamento definitivo – almeno per le strutture d'investimento dei fondi UE vigilati – della precedente prassi accertativa che applicava il concetto di trasparenza e il *look-through* al fondo nei casi in cui fosse disconosciuta la qualifica di beneficiario effettivo alla *holding* intermedia o ne fosse contestata l'insufficiente sostanza economica.

Peraltro, il riconoscimento del ruolo istituzionale dei fondi (vigilati) e la conseguente esclusione degli stessi dall'applicazione di norme di natura antielusiva si riscontra anche in recenti proposte legislative di matrice comunitaria. È il caso della proposta di Direttiva COM(2021) 565 (nota anche come ATAD III), della Commissione europea del 22 dicembre 2021, che esclude dal test per l'individuazione delle cc.dd. *shell entities* (i.e. le entità intermedie localizzate in UE prive di una struttura organizzativa

e di un'effettiva sostanza economica), gli organismi di investimento collettivo vigilati. Per tali enti, soggetti a stringenti requisiti regolamentari di trasparenza, si assume che essi non presentino un rischio di mancanza di sostanza a fini fiscali ed opera quindi una esclusione soggettiva espressa dall'ambito di applicazione della proposta di Direttiva. Come precisato nella relazione di accompagnamento alla proposta di Direttiva, le esclusioni riguardano entità di comodo “*specifiche*” che sono «*comunemente usate per valide ragioni commerciali*» e non per conseguire vantaggi fiscali (l'esclusione soggettiva prevista dalla Direttiva tiene dunque conto del ruolo istituzionale svolto da determinati soggetti: nel mondo del *private equity*, l'utilizzo dei fondi di investimento alternativi serve a diversi scopi commerciali ed è necessario per facilitare il flusso di capitali da parte di investitori tipicamente istituzionali come fondi pensione, compagnie di assicurazione, banche, fondi sovrani ecc., verso le imprese partecipate, molte delle quali – come ad esempio start-up, scale-up e PMI – non sarebbero altrimenti in grado di ottenere capitali altrove).

Con specifico riferimento alle *holding* detenute dai fondi di *private equity* UE vigilati che operano in Italia – per le quali non è prevista alcuna esclusione soggettiva e che dunque rientrerebbero in principio nel campo di applicazione della proposta Direttiva – potrebbe comunque applicarsi l'esenzione preventiva dal “*test sulla sostanza*” in virtù del fatto che la loro presenza in dette strutture non genera benefici fiscali (infatti, per effetto del nuovo regime di esenzione concesso ai fondi UE/SEE dalla normativa domestica, le *holding* sarebbero in grado di dimostrare che la loro “interposizione” rispetto ai fondi non incide sul debito di imposta complessivo della struttura d'investimento).

Analoga prospettiva è tenuta esplicitamente in considerazione nella definizione di fondo d'investimento contenuta nella proposta di Direttiva di attuazione del c.d. *Pillar II*, che esclude dall'ambito di applicazione i fondi d'investimento e le entità da esso partecipate per il 95% (ovvero l'85%, a certe condizioni) che operano esclusivamente o quasi esclusivamente per detenere attività o investire fondi a beneficio dell'entità esclusa. Il Commentario al Pillar II chiarisce che i fondi d'investimento sono esclusi per garantire il loro *status* di veicoli d'investimento fiscalmente neutrali. Con riferimento all'esclusione dei veicoli utilizzati dai fondi, viene riconosciuta la loro funzione di segregazione degli investimenti (e responsabilità) del fondo. La definizione di fondo d'investimento letteralmente *si estende* ai veicoli, che fanno parte della *infrastruttura* del fondo stesso e devono essere perciò considerati, al pari di quello, *enti esclusi*. L'esclusione dei fondi (e delle *holding* da essi partecipate) dalle *GloBE rules* perseguono dunque il fine di rispettare gli obiettivi di politica economica perseguiti dalle giurisdizioni che ad essi accordano lo *status* di neutralità fiscale (ad esempio quello di prevedere un solo livello di tassazione nella struttura investitori-fondo e di consentire agli investitori di sopportare il medesimo carico fiscale che avrebbero avuto investendo direttamente negli *asset* del fondo). L'esclusione prevista dal Pillar II riguarda espressamente anche i fondi alternativi (utilizzati nell'industria del *private equity*) e i relativi veicoli.

Tornando sul piano domestico e per concludere, rimane tuttora aperto il tema dell'opportunità (o meglio, della necessità) di riconoscere il medesimo regime di esenzione anche ai fondi stabiliti in Paesi terzi. L'interpretazione della CGUE è ormai consolidata (si veda da ultimo la sentenza relativa alla causa C-545/19 del 17 marzo 2022) nel senso di legittimare il rimborso ai fondi UE delle ritenute subite sui dividendi nello Stato della fonte in base al principio di libera circolazione di capitali di cui all'art. 63 TFUE, la cui applicazione si estende anche agli Stati *extra-UE* (tale libertà fondamentale è l'unica ad essere riconosciuta, unilateralmente, anche ai Paesi terzi; cfr. *ex multis* causa C-480/19 del 19 novembre 2020). In questo senso, la Corte di Cassazione - anticipando di fatto il legislatore italiano - con una serie di sentenze gemelle (le numero 21454, 21475, 21479, 21480, 21481e 21482, pubblicate il 6 luglio) ha mosso i primi passi nel riconoscere l'applicazione del principio di non discriminazione anche ai fondi di investimento residenti in Paesi non-UE, sulla base del citato art. 63 TFUE. Pertanto, se i principi espressi dalla CGUE, che sono direttamente vincolanti per i giudici degli Stati Membri, dovrebbero già di per sé dissuadere l'Amministrazione finanziaria dal contestare la natura artificiosa delle *holding* partecipate da fondi esteri non-UE, ora anche gli ultimi arresti della Cassazione dovrebbero contribuire a scoraggiare simili attività accertative.

In conclusione, le criticità tuttora esistenti relative alle strutture dei fondi di *private equity* dovrebbero essere risolte, tanto per quelli UE quanto per quelli *extra*-UE, nel senso di riconoscere la loro funzione istituzionale (se “genuini” e vigilati) e l’assenza di intento abusivo nelle relative strutture d’investimento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARNOLD B.J., *Tax Treaty Case Law News – A Trio of Recent Cases on Beneficial Ownership*, in *Bull. Intl. Taxn.*, 2012, 6
- ARGINELLI P., *Spunti ricostruttivi della nozione di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni concluse dall’Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, V, 29 ss.
- BALLANCIN A., *La nozione di “beneficiario effettivo” nelle Convenzioni internazionali e nell’ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 209 ss.
- CHEW V., *The Application of Tax Treaties to Collective Investment Vehicles: Beneficial Owner Requirement Explained?*, in *Derivatives & Financial Instrument*, 2015, vol. 17, no. 6
- CIMAZ O., *Le relazioni tra abuso del diritto e beneficiario effettivo nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia: ancora dubbi e problemi irrisolti*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2019, 43, 111 ss.
- CONTRINO A., *Note in tema di dividendi “intraeuropei” e “beneficiario effettivo”, tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, II, 106 ss.
- CORASANITI, *L’evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il modello di convenzione OCSE e la giurisprudenza della Corte di Cassazione e della CGUE*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2493 ss.
- DELLA VALLE E., *La nozione di beneficiario effettivo alla luce delle decisioni della Corte di Giustizia dell’Unione Europea sui “casi danesi”*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2019, 41, 123 ss.
- DU TOIT C.P., *The Evolution of the Term “Beneficial Ownership” in Relation to International Taxation over the Past 45 Years*, in *Bull. Intl. Taxn.*, 2010, vol. 64, no. 10
- FAMÀ F., *Clausola del “beneficiario effettivo” e articolazione dell’onere della prova nell’evoluzione del diritto tributario dei trattati ed europeo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 600 ss.
- GATTO A. - ROSSETTI D.A., *Subholding pura e beneficiario effettivo di interessi alla luce della direttiva 2003/49: un binomio possibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 1, IV, 16 ss.
- GIANNELLI A. - PITRONE F., *Beneficiario effettivo*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi societari*, Milano, 2020, 699-769
- PISTONE P., *Beneficiario effettivo e clausole generali antielusione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 4, 1552 ss.
- RONCO S.M., *“I piccoli passi forse non bastano più”? Le acquisizioni della giurisprudenza sui casi danesi in tema di abuso del diritto, beneficiario effettivo e requisito dell’assoggettamento ad imposizione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1, 315 ss.
- ROSSI L. - BRUNELLI F., *Gli impatti della sentenza della Corte UE C-116/16 e C-117/16 sulle holding utilizzate nelle operazioni di acquisizione*, in www.dirittobancario.it, 14 aprile 2020
- ROSSI L. - AMPOLILLA M., *Le holding nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (riflessioni in ordine alla sentenza cause riunite C-116/16 e C-117/16)*, in *Boll. trib.*, 2020, 3, 189 ss.
- TOMASSINI A. - SANDALO A., *La mera funzione di holding statica non esclude la qualifica di beneficiario effettivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 3, 233 ss.

II - L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Artificial Intelligence and Robots: Taxing or Incentivising

Intelligenza artificiale e robot: tassarli o incentivarli?

MARIA GRAZIA ORTOLEVA

Abstract

The paper aims to investigate if and how the tax legislator can intervene in the implementation phase of artificial intelligence and robots so that their use in the production of goods and services generates a social utility for the community. Various questions arise from this. First and foremost it is necessary to understand whether to encourage or tax the use of robots/AI.

Keywords: taxation, robot tax, automation tax, tax incentive. ability to pay principle

Abstract

Scopo del lavoro è di verificare se e come il legislatore fiscale possa intervenire nella fase di implementazione dell'intelligenza artificiale e dei robot affinché il loro utilizzo nella produzione di beni e servizi generi un'utilità sociale per la collettività. Le questioni che si pongono sono diverse. Pare però preliminare capire se incentivare o tassare l'uso di robot/AI.

Parole chiave: tassazione, tassa sui robot, tassa sull'automazione, incentivo fiscale, principio di capacità contributiva

TABLE OF CONTENTS: **1.** Introduction. - **2.** Overview of the academic literature on taxing AI and Robots. - **3.** Assessments from an economic and legal point of view. - **4.** Concluding remarks.

1. The development of robotics and artificial intelligence is profoundly changing production as well as service delivery models (with automated and interconnected productions). This calls for “rethinking” work organisation “methodologies” in both the private sector and public administration.

The ongoing technological revolution affects several aspects of the tax system. In this context, it seems reasonable to undertake an inquiry into the tax legislator’s role. Recent economic and social changes beg the crucial question of whether the time has come to consider the taxation of new forms of wealth produced by artificial intelligence and robots.

The ability to support an innovative process is widely regarded as a decisive factor in keeping up with the most advanced economies. That is precisely the reason many countries, including Italy, have chosen to encourage investments in robotics and in the development of interconnected production systems using AI via the provision of favourable tax measures.

Accordingly, taxing robots or the individuals who benefit from them would constitute a radical change of direction in tax policies currently in force in this field. On one hand, this idea is underpinned by the requirement to compensate for what would seem to be the most significant of the negative externalities resulting from the use of robots, namely the so-called “technological unemployment”, on the other, by the need to implement redistributive policies. It is believed that the robotic process automation with

implemented artificial intelligence will lead to massive job losses; that the operating mechanisms of the market would not be able to cope with the consequent reduction in general welfare resulting from the ongoing revolution; and that only the state may address and rectify this market failure, by implementing adequate taxation policy instruments. Moreover, recourse to such instruments would be required to address the decline in tax revenues due to the use of AI/robots (in this paper, this expression refers to those technologies capable of performing, even without human intervention, routine tasks or more complex activities previously carried out only by humans), and more specifically, to cope with a reduction in tax revenues collected by taxing regular employment income, but also to deal with a reduction in tax revenues resulting from VAT collection, in view of the fact that robots and various forms of AI, unlike humans, do not buy cars, clothes, food, etc. (CHAND V. - KOSTIC S. - REIS A., *International - Taxing Artificial Intelligence and Robots: Critical Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for Alternative Approaches*, in *World Tax Journal*, 2020, vol. 12, no. 4, at 714).

In essence, the idea of taxing the use of robots that replace the human workforce or even taxing the robots themselves has at its origin the need for a state intervention. This intervention would be aimed, on one hand, at addressing the situation of growing income inequality, and on the other, at compensating for the high technological unemployment by reducing the speed of replacement of individuals with AI/robots.

2. Starting from this assumption, various theories have been elaborated. Some of them are more traditional, like proposing a tax that would be levied on ownership and could be based on a flat rate or vary according to the type of robot ("object tax"). Others are more innovative, such as the introduction of a direct tax on robots (see OBERSON X., *Taxing robots: helping the economy to adapt to the use of artificial intelligence*, Edward Elgar, 2019, at 132), which suggests considering in the near future robots as taxpayers *per se* and introducing a "robot Income or Revenue Tax". Finally, some authors enquire about different forms of robot use taxation and propose several designs. One option is to allocate an "imputed salary" to the use of robots that would be equivalent to the salary that an individual performing the same work would have received. Another is to provide for "automated" companies a less favourable treatment than the normal taxation regime. In this perspective, the following have been proposed, for example: a relevant increase in corporate income tax rates for automatised businesses (ABBOTT R. - BOGENSCHNEIDER B., *Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation*, in *Harvard Law & Policy Review*, 2018, 12, at 172-173) and the reduction of depreciation allowances for corporation tax purposes, as well as a partial denial of input VAT deductions for the acquisition of robots, depending on the degree of the firm's automation (ABBOTT R. - BOGESCHNEIDER B., 2018, at 169-170). Yet others propose the introduction of new forms of taxation. This is the case of the "Robot tax" based on the created value to profits obtained by businesses considering a rise in their profits due to the implementation of new technologies (LEXER M.G. - SCARCELLA L., *Artificial Intelligence and Labor Markets. A Critical Analysis of Solution Models from a Tax Law and Social Security Law Perspective*, in *Rivista italiana di informatica e diritto*, 2019, 1, at 66-67) or the case of the "automation tax" of the "automation tax" introduced through changes to the existing system of depreciation/ capital allowances depending on the effect of the capital investment on employment (OOI V. - GOH G., *Taxation of automation and artificial intelligence as a tool of labour policy*, in *eJournal of Tax Research*, 2022, 19, 2, at 291-292).

Notwithstanding the highlighted structural differences, the proposed options, except for the direct tax on robots, employ traditional legal categories to tax a new and specific economic phenomenon. On closer inspection, many of these continue to be based on the notion of robots as tools in the hands of other actors, they do not consider that the need to tax robots originates from their unprecedented level of autonomy in the decision-making processes.

3. Having said this, it is necessary to carry out some assessments from an economic and, above all, legal point of view. The first issue to be addressed concerns the compatibility of new forms of taxation

of 4.0 enterprises with the principles underlying modern tax systems or with their constitutional justification, starting with the ability to pay principle.

From a purely economic point of view, the taxation of AI/robots could be justified by the need to compensate for negative externalities generated by entrepreneurial choices inherent in the use of AI and robots and in the awareness of the need for state intervention in the economy. All the proposals discussed above are based on the idea that employing AI/robots can cause, at least during the transition period, widespread unemployment and they aim to reduce the laying off and/or replacement of employees by AI/robots. However, it should be noted that there is no consensus regarding the implications of automation and, in particular, how many jobs would be replaced in the future nor how many would be created as a result of automation.

It should be remembered that, while some believe that the implementation of AI and robotics in production processes will result in a significant loss of employment (which, in turn, will lead to a consequent mass layoff/unemployment [FREY C.B. - OSBORNE M.A., *The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerisation?*, Oxford Martin School, 2013, at 44]), a report by Oxford Economics highlights that «*it would be simplistic to characterise robotization as only a destroyer of jobs*» (OXFORD ECONOMICS, *How robots change the world - what automation really means for jobs and productivity*, June 2019, at 35). In particular, the report, on one hand, indicates that «*jobs are both created and destroyed through the increased use of automation and industrial robots*», and on the other, states that «*a faster adoption of robots has a positive impact on both short - and medium - term growth. For example, boosting robot installations to 30% above the baseline forecast by 2030 would lead to an estimated 5.3% boost in global GDP that year*» (OXFORD ECONOMICS, 2019, at 37 and 6. See also AUTOR D.H., *Why are there still so many jobs? The history and future of workplace automation*, in *Journal of Economic Perspectives*, 2015, 29, 3, at 26-28). In the view of Chand, Kostic and Reis «*The one-off statistic might demonstrate that, after a technological revolution, society needs an 'adjustment' period for its own re-organization and then it starts benefiting from the new technologies. In other words, employment levels increase after the 'adjustment' period. Arguably, this conclusion may also indicate that employment levels could also increase during or after Industry 4.0 following an initial 'adjustment' period*» (CHAND V. - KOSTIC S. - REIS A., 2020, at 717).

Obviously, such theories have evident repercussions from a juridical point of view.

If it was adequately and sufficiently demonstrated that the use of robots and new AI technologies leads to a social detriment (*i.e.* if it was reasonable to assume that they entail a “stable” loss, not a temporary loss, of jobs and that this unemployment has a causal link with the sole use of robots), then it could be advisable to introduce a sort of ablative tax levy and disregard the ability to pay principle. These are levies whose legal standing stems from the damage that the use of robots produces or that it could produce. In essence, these would be levies with a “compensatory” purpose (as claimed by some about environmental taxes). This hypothesis, however, should be disregarded both because of the uncertainty that exists regarding the consequences of the industrial and technological revolution on society (there is no irrefutable evidence of the existence of an immediate causal link between the use of robots and the loss of employment), and because it seems difficult not to recognise a co-responsibility of the state. The latter could be held liable for failure to introduce sufficient training and re-training worker incentives and appropriate policies (fiscal or otherwise) to avoid such negative externalities.

The introduction of a levy/tax on robots can only be justified on the basis of the ability to pay.

According to doctrine, “revenue interest” alone cannot justify taxation. It must be considered incompatible with the ability to pay principle to tax a subject in the absence of specific parameters designed to represent an effective ability to pay, to pursue an interest allegedly to be considered as superior (since it belongs to the state).

It is well known that the above-mentioned principle requires that only facts suitable for demonstrating a certain economic strength should be subject to taxation. According to the Italian Constitutional Court, the ability to pay must, in principle, be derived from any index of wealth, according to the assessments of the legislator, except for the control of constitutionality in terms of arbitrariness and irrational-

lity (Judgments no. 178 of 7 July 1986; no. 400 of 19 November 1987; no. 143 of 4 May 1995; no. 362 of 26 July 2000; no 240 of 15 November 2017; no 12332 of 9 May 2019).

Based on that parameter, the lawful taxation of owners or subjects who use robots seems to be subordinated to whether robots/AI – unlike other “means of production” – can be considered as goods that represent an economic value in themselves, capable of justifying an “additional” tax which falls on the subject who employs or handles them. A similar conclusion could perhaps apply to robots or so-called “smart” machines that make autonomous *«decisions and implement them in the outside world, independently of external control or influence»* (European Parliament resolution of 16 February 2017 with recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics [2015/2103(INL)], recital AA). We refer to those robots for which the European Parliament had suggested the idea (later rejected) of *«applying electronic personality»*, on the assumption that *«the more autonomous robots are, the less they can be considered to be simple tools in the hands of other actors»* (European Parliament resolution of 16 February 2017, recital AB and point 59, f).

Finally, the assessments concerning the compatibility with the ability to pay principle relating to direct taxation of robots appear more complex since, in this case, the profile of the robot’s tax subjectivity is also an issue.

In this regard, it should first of all be clarified that, in my opinion, the choice of the EU not to recognise, at least for the time being, legal subjectivity under civil law to robots, does not prevent them from being qualified as taxable persons, such as for income tax. Also, ‘entities’ not qualified as legal persons under different legal frameworks could be taxable persons, but in so far as these ‘entities’ enjoy asset autonomy. Indeed, tax subjectivity is conditional upon the asset autonomy of the qualifying entity. This is because only asset autonomy is a suitable indicator of the ability to fulfil future tax debts (known as financial capacity).

Having said this, in practice, however, it seems impossible that robots can have an autonomous financial capacity as long as they do not have civil law recognition.

In any case, apart from the mentioned issues, robot taxation would remain difficult to reconcile also with a further element of the ability to pay principle. The latter is also the criterion based on which public expenditures are allocated to taxpayers. Accordingly, it postulates that the person paying the tax enjoys the “benefits” of belonging to the ‘community’.

Therefore, since it does not seem reasonable to equate them to an individual, I believe that robots should not be deemed independent taxable persons (similar to human beings). This line of reasoning would also hold in the event civil law recognised the independent imputability of robots as if they were people (known as electronic personality). Acknowledgment by civil law would not alone be sufficient justification for taxation.

Different conclusions could be reached in the event that, instead, civil law attributed to robots a legal personality similar to legal entities such as corporations. The taxation of legal persons - as is known - is independent of their participation as members of the community. In this case, if we assume that the civil law choice to recognise robots as legal entities arises from the intent to make them liable for damages they could cause, then they should have patrimonial autonomy and the accessibility of the funds generated by the robots by the respective owner or user should be restricted. Such liability should assume a certain economic substance. The conditions would therefore exist to qualify robots as liable to a tax functionally equivalent to a corporate income tax (see also Englisch, *Digitalization and the Future of National Tax Systems: Taxing Robots?*, in *Tax and the digital economy*, Alphen aan den Rijn, 2019, at 264-267).

4. However, the fact that taxation of robots can be justified based on the ability to pay principle does not mean that an implementation of robot taxation would also be “appropriate”. Indeed, since this is a clear political choice, several factors must be taken into account, including those of an international and economic dimension.

In this respect, it is widely acknowledged that the introduction of specific forms of levies on AI or robots by individual states would negatively affect their own competitiveness and, most probably, would induce many companies to relocate to other jurisdictions. As has been pointed out “Globalization has reduced the fiscal space to many governments and has made the tax systems less progressive” (TANZI V., *Fiscal policy, growth and employment*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 4, at 509).

The difficulties involved in identifying the scope of any type of taxation in the first place and the possibly distortive effects of such taxation should, then, not be overlooked.

Furthermore, the findings of some studies which conclude that “high tax rates on all incomes and especially on incomes from capital sources have a negative impact on growth and employment” (TANZI V., 2015, at 499), also argue against the introduction of new forms of taxation. If this is true, then an increase in taxation *tout court* on automated enterprises may not have a positive effect on employment rate.

Taking all these considerations into account, it seems inappropriate to interpret the choice of the role of states in terms of a stark contrast between incentivising or taxing automation, namely between financing businesses that invest in new technologies or taxing them, to replace lower revenues from labour income and have “new” sources of revenues to support employment and/or redistribute wealth.

On closer inspection, the two objectives - promoting economic development and supporting employment - are only apparently opposed.

Automation is crucial to ensure the competitiveness of the entire “country system” and, therefore, to sustain employment. After all, a condition of widespread unemployment could negatively affect the target markets of businesses, even those that are automated.

These are the reasons on the basis of which we should consider that, as things stand, the issue of the role of the state should first and foremost be posed in terms of an appropriate allocation of resources.

From this perspective, it seems essential for the state to adopt a proactive fiscal policy, aimed not only at encouraging investments in AI, but also at supporting employment through incentives to provide the new skills (that “automated” society will need) and through the reduction of the tax wedge. The latter reduction, on one hand, could be effective in supporting labour demand and, on the other, would also be an incentive for workers.

In conclusion, the analysis carried out so far leads us to agree with the EU’s choice to reject a proposal to implement a tax on robots. In contrast, the decision of the Italian legislator to only extend until 2022 the incentive of tax credit (introduced in 2020), aimed at supporting investments by companies to train employees on issues relevant to the technological and digital transformation 4.0, would be open to criticism, all the more when it is considered that the resources allocated to incentives for automation have increased.

REFERENCES

- ABBOTT R. - BOGENSCHNEIDER B., *Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation*, in *Harvard Law & Policy Review*, 2018, 12, 145-175, available at https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2932483
- AUTOR D.H., *Why are there still so many jobs? The history and future of workplace automation*, in *Journal of Economic Perspectives*, 2015, 29, 3, 3-30, available at <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.29.3.3>.
- BARROS M., *Robots and tax reform: context, issues and future perspectives*, in *International Tax Studies*, 2019, 2, 6, 2-6
- CELOTTO A., *I robot possono avere diritti?*, in *Intelligenza artificiale e diritto*, Milano, 2020, 205-216
- CHAND V. - KOSTIC S. - REIS A., *International - Taxing Artificial Intelligence and Robots: Critical Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for Alternative Approaches*, in *World Tax Journal*, 2020, vol. 12, no. 4
- CORDEIRO GUERRA R., *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 921-935

- DIMITROPOULOU C., *Scaling Back Tax Preferences on Artificial Intelligence-Driven Automation: Back to Neutral?*, in *World Tax Journal*, 2020, 12, 2, 409-462
- DORIGO S., *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2364-2370
- DORIGO S., *The 'Algorithmic Revolution': Fair Taxation, Social Pact and Global Governance*, in *The it revolution and its impact on state, constitutionalism and public law*, Bloomsbury Publishing, 2021, 161-179
- ENGLISCH J., *Digitalization and the Future of National Tax Systems: Taxing Robots?*, in *Tax and the digital economy*, Alphen aan den Rijn, 2019, 261-281
- FRANSONI G., *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, in *Riv. dir. trib. on line*, 10 marzo 2017
- FREY C.B. - OSBORNE M.A., *The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerisation?*, Oxford Martin School, 2013, 1-72, available at https://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf
- GIOVANNINI A., *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 6, 2335-2369
- LEXER M.G. - SCARCELLA L., *Artificial Intelligence and Labor Markets. A Critical Analysis of Solution Models from a Tax Law and Social Security Law Perspective*, in *Rivista italiana di informatica e diritto*, 2019, 1, 53-73, <https://www.rivistaitalianadiinformaticaediritto.it/index.php/RIID/article/view/18/20>
- MAZUR O., *Taxing the robots*, in *Pepperdine law review*, 2019, 46, 2, 277-330, available at <https://digitalcommons.pepperdine.edu/plr/vol46/iss2/2/>
- OBERSON X., *Taxing robots? From the emergence of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots*, in *World Tax Journal*, 2017, 247-267
- OBERSON X., *Taxing robots: helping the economy to adapt to the use of artificial intelligence*, Edward Elgar, 2019, *passim*
- OOI V. - GOH G., *Taxation of automation and artificial intelligence as a tool of labour policy*, in *eJournal of Tax Research*, 2022, 19, 2, 273-303, available at <file:///C:/Users/rtlmgr57/Downloads/SSRN-id3322306.pdf>
- OXFORD ECONOMICS, *How robots change the world - what automation really means for jobs and productivity*, June 2019, available at <https://resources.oxfordeconomics.com/how-robots-change-the-world?source=recent-releases>
- SZABÓ-SZENTGRÓTI G. - VÉGVÁRI B. - VARGA J., *Impact of Industry 4.0 and Digitization on Labor Market for 2030-Verification of Keynes' Prediction*, in *Sustainability*, 2021, 13, 7703, available at <https://www.mdpi.com/2071-1050/13/14/7703/htm>
- TANZI V., *Fiscal policy, growth and employment*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 4, 489-512
- URICCHIO A., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 7, 1749-1761
- URICCHIO A. - PARENTE S.A., *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 921-935

III - L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

IL CONTRADDITTORIO

La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale

The Supreme Court of Cassation reaffirms the essentiality of the procedural cross-examination

(commento a/notes to Cass., 21 aprile 2022, n. 12713)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

La Cassazione, con la pronuncia in esame, conferma l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale ex art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, ritenendo correttamente irrilevante, ai fini del suo "sacrificio", sia lo svolgimento di un contraddittorio preventivo in sede amministrativa e quindi prima della confezione dell'atto, sia l'imminente scadenza *sic et simpliciter* del termine di accertamento, sia il rilevante ammontare della pretesa fiscale contenuta nell'atto stesso. La pronuncia è invece criticabile là dove, richiamando (per il resto giustamente) le affermazioni contenute nella sentenza, resa a Sezioni Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, esclude che le ragioni dell'urgenza legittimante detto "sacrificio" debbano necessariamente essere indicate già nella motivazione dell'atto impositivo, pena l'illegittimità di quest'ultimo per vizio di motivazione.

Parole chiave: Contraddittorio endoprocedimentale, essenzialità, imminente scadenza termini di accertamento, irrilevanza, motivazione accertamento.

Abstract

*The Supreme Court, with the ruling in question, confirms the essentiality of the procedural cross-examination pursuant to art. 12, paragraph 7, L. July 27th 2000, n. 212, considering correctly irrelevant, for the purposes of its "sacrifice", both the carrying out of a preventive cross-examination in the administrative stage and therefore before the preparation of the deed, and the imminent *sic et simpliciter* expiry of the assessment term, and the significant amount of the tax claim contained in the deed itself. The ruling is instead open to criticism where, recalling (otherwise rightly) the statements contained in the sentence, delivered to the United Sections, July 29th 2013, n. 18184, excludes that the reasons for the legitimizing urgency called "sacrifice" must necessarily already be indicated in the motivation of the tax act, under penalty of illegality of the latter for lack of motivation.*

Keywords *Contradictory procedural, essentiality, imminent deadline for assessment, irrelevance, motivation for the assessment*

SOMMARIO: **1.** Il caso di specie. - **2.** L'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale. - **3.** La decisione della Cassazione. - **4.** Il richiamo a Cass., SS. UU., 29 luglio 2013, n. 18184.

1. Nel caso di specie, parte ricorrente contestava in primo grado, innanzitutto, la violazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in conseguenza del mancato rispetto del termine di sessanta giorni, previsto dalla norma, tra la consegna al contribuente del processo verbale di constatazione e l'emanazione dell'avviso di accertamento. Il rilievo era ritenuto fondato dai giudici di prime

cure, con conseguente annullamento degli atti impositivi. La decisione veniva “ribaltata” dal giudice d’appello, che, ritenuta irrilevante la violazione del suddetto termine, rigettate le ulteriori censure proposte dai contribuenti, riformava la decisione di primo grado e confermava la piena validità degli atti impositivi. Avverso la decisione emanata dalla Commissione tributaria regionale, i contribuenti presentavano ricorso per cassazione, fondato su una pluralità di motivi, di cui il primo (violazione del termine ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000), se accolto, risultava assorbente rispetto agli altri. La Cassazione, applicando il principio dell’*essenzialità del contraddittorio procedimentale*, riteneva fondato il primo motivo di ricorso e, considerati assorbiti gli altri motivi, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, annullava gli avvisi di accertamento accogliendo l’originario ricorso proposto dai contribuenti.

2. Per quanto concerne l’essenzialità del contraddittorio procedimentale, è utile richiamare, sia pur brevemente, le “fonti” su cui si fonda detta essenzialità (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.):

a) innanzitutto, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, e in proposito occorre far riferimento, in special modo, a due note e fondamentali sentenze: in primo luogo, la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, “Sopropé” (in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 203 ss., con nota di MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, e in *Rass. trib.*, 2009, 2, 570 ss., con nota di RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*), ove il diritto del soggetto ad essere sentito in via preventiva dall’Amministrazione che stia per adottare, nei confronti dello stesso, un provvedimento in ipotesi lesivo dei suoi interessi, è stato affermato in modo esplicito, e in secondo luogo la sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, “Kamino” (in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss., con commento di MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*), che richiama su diversi punti, per quanto qui interessa, la citata sentenza «Sopropé», in particolare, e in generale, là dove afferma che «*il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante*» (punto 28, che richiama i punti 33 e 36 della sentenza “Sopropé”, enfasi nostra); oltre a queste due sentenze, si può richiamare anche la sentenza 16 ottobre 2019, causa C-189/18, “Glencore”, ove i principi, enunciati nelle citate “Sopropé” e “Kamino”, sono stati successivamente ripresi affermando, tra l’altro, che «*tra i diritti garantiti dal diritto dell’Unione vi è il rispetto dei diritti della difesa il quale, secondo una giurisprudenza consolidata, costituisce un principio generale del diritto dell’Unione che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione*» (punto 39, che richiama, tra gli altri, i punti 36 e 37 della sentenza “Sopropé”). Più di recente, in senso analogo, richiamando il punto 41 (e giurisprudenza ivi citata) della sentenza “Glencore”, tale concetto è stato ribadito dalla sentenza del 4 giugno 2020, causa C-430/19, “SCCF srl”(1);

(1) Si legge nella sentenza citata (al punto 30), che «*costituisce parte integrante del rispetto dei diritti della difesa il diritto di essere ascoltati, il quale garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, la propria opinione durante il procedimento amministrativo prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi. Secondo la giurisprudenza della Corte, la regola secondo cui il destinatario di una decisione per esso lesiva dev’essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di porre l’autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi rilevanti. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l’obiettivo di consentire a quest’ultima di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia, o meno, adottata ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (v. sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary,*

- b) in secondo luogo, dal punto di vista della normativa unionale, è possibile richiamare l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rubricato «*Diritto ad una buona amministrazione*»; la norma, dopo aver sancito, al primo comma, che «*ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione*», precisa al secondo comma il contenuto di tale diritto, stabilendo, tra l'altro, che esso comprende «*il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio*»(2);
- c) infine, considerando la normativa interna, occorre fare riferimento: c1) alla normativa costituzionale, e in particolare all'art. 117, comma 1, Cost. («*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*»), il quale stabilisce la supremazia dell'ordinamento comunitario (regole e principi) sull'ordinamento interno. Tale norma, dunque, è un'ulteriore conferma dell'applicabilità generalizzata del principio del contraddittorio, di origine comunitaria, essendo priva di rilievo la sua previsione espressa in una norma di diritto interno, come pure la tipologia del tributo che viene in considerazione (in senso analogo cfr. CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1575 ss.; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.; afferma PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 106, che «*i principi comunitari [...] devono essere osservati non solo nei settori dell'ordinamento in relazione ai quali trova attuazione il diritto dell'Unione Europea, ma anche in quelli attinenti materie di pertinenza esclusivamente nazionale*»). In proposito vengono in considerazione anche i «*principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente*», dei quali il contraddittorio procedimentale «*costituisce primaria espressione*» (cfr. Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184; sulla regola della buona fede come espressione dei principi costituzionali ex artt. 2 e 97 Cost., v. COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 509 ss.); c2) alla normativa ordinaria, e in special modo all'art. 1, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241, che prevede che l'attività amministrativa deve svolgersi, tra l'altro, «*secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*» (così COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo [art. 12, comma 7, Statuto del contribuente]*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 681 ss.; ID., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 180 s.; ID., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento, alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 515, nota 48; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio*, cit., 207 ss.; CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio*, cit., 1575 ss.; GRASSOTTI A., *È sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell'ipoteca esattoriale*, in *Corr. trib.*, 2017, 3, 230 ss.).

3. La Cassazione, nella pronuncia in esame, affronta (e rigetta) le argomentazioni addotte dall'Ufficio a giustificazione del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni che deve intercorrere tra rilascio del processo verbale ed emanazione (sul motivo della sottolineatura v. *infra*) dell'avviso di

C 189/18, EU:C:2019:861, punto 41 e giurisprudenza ivi citata».

- (2) Occorre sottolineare come l'art. 41 citato richiami, quanto a contenuto, il disposto dell'art. 97 Cost. (in entrambe le norme si fa riferimento al buon andamento e all'imparzialità dell'amministrazione), stabilendo espressamente il primo, come evidenziato, il diritto ad essere ascoltato nel procedimento prima dell'adozione di un provvedimento lesivo della sfera giuridica dell'interessato.

accertamento, al fine di consentire al contribuente di interloquire, prima di detta emanazione, con l'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, a sostegno delle proprie ragioni, ha indicato tre motivi: *a)* la circostanza che, in sede di verifica, già il contribuente aveva avuto modo di "cooperare" al procedimento amministrativo (potendo quindi far valere le proprie ragioni ed osservazioni); *b)* era imminente il termine di decadenza per l'accertamento; *c)* gli imponibili accertati dall'Ufficio erano "rilevanti". Tutti questi motivi sono stati giustamente rigettati dai Supremi giudici.

Per quanto riguarda il punto *a)*, afferma la Corte che «*lo svolgimento del contraddittorio preventivo in sede amministrativa ... è adempimento diverso e non sostitutivo rispetto all'obbligo di riconoscimento al contribuente di un termine minimo di sessanta giorni, a seguito della comunicazione degli esiti dell'accertamento mediante consegna del PVC, prima di provvedere all'emanazione dell'atto impositivo*». È infatti palese la differenza che intercorre tra la possibilità, per il contribuente, di interloquire e partecipare attivamente all'attività accertativa in fase di svolgimento, e il diritto di formulare osservazioni e difese a conclusione della stessa, "avendo in mano" il PVC con tutte le contestazioni a lui mosse.

Per quanto riguarda il punto *b)*, anche qui correttamente, la Corte considera irrilevante l'imminente scadenza *sic et simpliciter* del termine decadenziale dell'accertamento, la quale non «*integra una ragione di urgenza che possa consentire di limitare le tutele riconosciute al contribuente*». A sostegno di quanto affermato, la Corte richiama un suo precedente (Cass., 16 marzo 2016, n. 5149), ove viene ribadito che «*in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7*». La Cassazione utilizza a proposito il termine *ribadito*, in quanto il principio è stato ormai recepito in numerose sentenze della stessa Cassazione (tra le altre, v. Cass., 5 giugno 2014, n. 12730; Cass., 10 giugno 2015, n. 11993; Cass., 11 settembre 2019, n. 22644, con commento di COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*; in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, IV, 273 ss.)

In proposito non può farsi a meno di confermare quanto già osservato (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, cit., 184), e in particolare che le precisazioni sopra riportate inducono a ritenere che i «*casi di particolare e motivata urgenza*» cui fa riferimento l'art. 12, comma 7, rappresentando una deroga al principio generale (e fondamentale) che prevede un contraddittorio anticipato tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima dell'emanazione di un atto lesivo nei suoi confronti, vanno intesi in modo rigoroso e restrittivo. Si tratta infatti del sacrificio di uno specifico ed essenziale diritto del soggetto passivo, che quindi non può essere posto nel nulla per motivi di ordine soggettivo riferibili alla controparte (l'Amministrazione finanziaria). Ciò induce necessariamente a ritenere irrilevante l'imminente scadenza del termine di decadenza previsto per l'accertamento, qualora il suo approssimarsi senza che ancora sia stato notificato l'atto impositivo sia imputabile a negligenza di quest'ultima, quindi ad una erronea (e colpevole) pianificazione nell'attività accertativa. Come affermato dalla stessa giurisprudenza della Corte (v., ad esempio, Cass., 30 aprile 2014, n. 9424), «*tali ragioni non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio*», «*svuotando così la norma della sua funzione di garanzia*» (in senso analogo, più di recente, cfr. Cass., 11 aprile 2022, n. 11699, che richiama a sua volta Cass., 9 novembre 2015, n. 22786; Cass. 16 marzo 2016, n. 5149, cit.; Cass., 10 aprile 2018, n. 8749; Cass. 23 luglio 2020, n. 15755; nonché Cass., 4 aprile 2022 n. 10721, che richiama, *ex plurimis*, Cass., 5 maggio 2021, n. 11685, e la già citata Cass., 10 aprile 2018, n. 8749; cfr. anche Cass., 30 settembre 2020, n. 20711, che richiama Cass., 1° ottobre 2018, n. 23670).

L'importanza del principio e della sua essenzialità a garanzia del contribuente risulta anche dall'affermarsi, in giurisprudenza, della regola secondo cui non solo la notifica dell'atto deve essere successiva ai sessanta giorni, ma anche il suo perfezionamento/sottoscrizione (ed infatti, non a caso, l'art. 12, comma 7, dello Statuto usa la locuzione «*l'avviso di accertamento non può essere emanato*»). Diversamente

opinando, è evidente che potrebbe verificarsi l'ipotesi in cui l'Amministrazione, con certezza, non abbia nemmeno preso in considerazione (in violazione della norma, che stabilisce che le osservazioni e richieste comunicate «*sono valutate dagli uffici impositori*») le osservazioni avanzate dal contribuente: è il caso dell'atto perfezionato e sottoscritto prima del ricevimento delle difese formulate dal contribuente. In giurisprudenza (Cass., 11 novembre 2021, n. 33285, che richiama anche Cass. 31 luglio 2018, n. 20267; Cass., 12 luglio 2017, n. 17202; Cass., 7 marzo 2016, n. 5361; Cass., 28 maggio 2015, n. 11088; per un commento alla prima v. DIDONI S., *Contraddittorio procedimentale e garanzie del contribuente: la Cassazione ritorna sull'invalidità dell'accertamento emesso ante tempus*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 125 ss.; in proposito v. anche Cass., 30 settembre 2020, n. 20711, cit.) si afferma in proposito che «*l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, ancorché, come nella specie, notificato successivamente alla sua scadenza, è ... illegittimo, atteso che la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le sue ragioni quando l'atto impositivo è ancora in fieri, integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto e, quindi, già emanato*».

Sempre a conferma del carattere fondamentale della norma (art. 12, comma 7, dello Statuto) e del principio (del contraddittorio procedimentale), può richiamarsi Cass., 24 novembre 2020, n. 26650 (per un commento alla quale cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza "luci e ombre" in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, II, 113 ss.), ove trovasi correttamente affermato che «*in caso di violazione del termine, l'invalidità non è esclusa neppure se il contribuente abbia già presentato osservazioni, poiché ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, solo lo spirare del termine ivi previsto consuma la facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 16999)*». Infatti, il termine legislativamente previsto per il pieno dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale non può dirsi "consumato" con un suo primo esercizio da parte del contribuente, ma soltanto con l'integrale decorso del lasso di tempo (sessanta giorni) concesso dalla norma.

Infine, in relazione al punto c), anche in questo caso correttamente, la Cassazione precisa che «*la rilevanza degli imponibili accertati non ha evidentemente rilievo al fine di dimostrare l'urgenza del provvedere, anche limitando le garanzie predisposte a favore del contribuente dall'ordinamento tributario*» (in tal senso cfr. anche Cass., 30 settembre 2020, n. 20711, cit.; in senso contrario v. Cass., 12 agosto 2021, n. 22750 in *il fisco*, 2021, 35, 3381 ss., con commento di BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*). Risulta palese l'incoerenza della tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate: un preciso diritto garantito dalla legge a favore di un soggetto in genere, e del contribuente nel caso specifico, non può essere limitato (in mancanza di altri motivi giustificanti l'urgenza) sulla sola base dell'ammontare dell'importo richiesto, essendo ovviamente quest'ultimo del tutto scollegato al diritto in questione. Anzi, con particolare riferimento ai c.d. "grandi contribuenti" (o anche ai "piccoli contribuenti" cui sia richiesta, erroneamente, una somma cospicua), è proprio nel caso di «*rilevanza degli imponibili accertati*» che il contraddittorio anticipato spiega tutta la sua importanza.

4. Per concludere, la sentenza oggetto di esame richiama, come numerose altre decisioni dei Supremi giudici - tanto da poter affermare che «*questa Corte di legittimità ha raggiunto in materia un orientamento ormai consolidato, espresso anche pronunciando a Sezioni Unite*» - la fondamentale sentenza delle Sezioni Unite, già citata, 29 luglio 2013, n. 18184 (in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2836 ss., con nota di TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, e in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1129 ss., con nota di TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*). Il brano - fondamentale - "riportato" afferma che «*in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali*

destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva» (enfasi nostra). Come noto, la "sufficienza" della violazione del termine di 60 giorni (cui fanno riferimento le Sezioni Unite là dove precisano che «determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus»), a cagionare, nel «triplice caso di accessi, ispezioni e verifiche», la nullità dell'atto impositivo, è stata accolta da successive pronunce della Cassazione, là dove si afferma che, nel caso indicato, «la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, effettua ... una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la "prova di resistenza", sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie)»: cfr., da ultimo, la già citata Cass., 4 aprile 2022, n. 10721, che richiama, *ex plurimis*, Cass. 15 gennaio 2019, n. 701; Cass., 15 gennaio 2019, n. 702; Cass., 11 settembre 2019, n. 22644, già citata).

Problematico è invece il richiamo a quella parte della sentenza n. 18184/2013, ove si afferma che «il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio».

Infatti, come già si è affermato (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, cit., 193 ss.; ID., *La cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazioni del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*, cit., 3), la "sede" giuridicamente corretta per indicare i motivi dell'urgenza legittimante⁽³⁾ non può che essere l'"originaria" motivazione dell'avviso di accertamento (ed infatti, non a caso, l'art. 12, comma 7, usa la locuzione «salvo casi di particolare e motivata urgenza») (enfasi nostra); ciò al fine di garantire il rispetto del diritto di difesa del contribuente nonché delle regole e dei termini processuali fissati dal legislatore (artt. 18 e 21, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) per l'impugnazione degli atti dell'Ufficio. Sin dal momento della notifica dell'atto emesso (anticipatamente rispetto al termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto), il destinatario deve essere posto in grado di valutare, e se del caso contestare, l'effettiva sussistenza dell'urgenza legittimante, e ciò può avvenire, ovviamente, solo dalla lettura della motivazione dell'atto. Diversamente ragionando, si consentirebbe all'Ufficio un'integrazione della motivazione nel corso del giudizio, cosa che, come noto, non è consentita, al pari di una sua modifica (salvo stravolgere i principi regolatori del dibattito processuale). L'atto impositivo è un atto amministrativo, il quale deve "nascere" già completo nei suoi elementi essenziali, tra i quali va ricompresa certamente la motivazione, non suscettibile di integrazione "postuma". In proposito occorre aggiungere che i motivi legittimanti l'emissione *ante tempus* dell'atto possono essere i più vari (per alcune ipotesi, con citazioni di giurisprudenza, v. BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*, cit., 3383), per cui non si vede la ragione in base alla quale il contribuente, con riferimento a tale "motivo", debba

(3) Con riferimento alla specifica ipotesi dell'art. 5-ter l D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (che recita: «In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1») (enfasi nostra), la circ. 22 giugno 2020, n. 17/E afferma che «le ragioni che giustificano l'urgenza devono essere specificatamente motivate nell'atto»; aggiungendo (citando le sentenze della Corte di Cassazione 22 gennaio 2020, n. 1289; 18 luglio 2014, n. 16478; 5 febbraio 2014, n. 2587; 23 luglio 2015, n. 15547): «a mero titolo esemplificativo giustificano le ragioni d'urgenza: – il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari; – una circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'amministrazione finanziaria».

vedere ridotto il lasso di tempo concesso dal legislatore (60 giorni dalla notifica dell'atto) per contestarlo. Inoltre, non si vede anche la ragione per cui, se l'Ufficio ha agito in presenza di una effettiva urgenza legittimante, non debba immediatamente evidenziarlo (senza alcun gravoso onere) già al momento della redazione dell'atto, nel rispetto, tra l'altro, del buon andamento dell'Amministrazione ex art. 97 Cost.

Conseguenza necessaria di quanto sopra affermato è che l'atto, che non indichi *ab origine* il motivo giustificativo dell'emanazione anticipata, è da considerare nullo per vizio di motivazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018
- BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*, in *il fisco*, 2021, 35, 3381 ss.
- CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento, alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012
- COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 6, 677 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 175 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*; in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, IV, 273 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza “luci e ombre” in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, II, 113 ss.
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1575 ss.
- DIDONI S., *Contraddittorio procedimentale e garanzie del contribuente: la Cassazione ritorna sull'invalidità dell'accertamento emesso ante tempus*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 125 ss.
- GRASSOTTI A., *È sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell'ipoteca esattoriale*, in *Corr. trib.*, 2017, 3, 230 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2536 ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss.
- RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 5, 2015
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1137 ss.
- TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso «ante tempus»: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825 ss.

La partecipazione del contribuente in sede istruttoria: il valore probatorio delle dichiarazioni spontaneamente rese

Collaboration of the taxpayer in tax audits: the evidential of spontaneous statements

(commento a/notes to Cass. civ., sez. V, 11 maggio 2022, n. 14889)

GIUSEPPE FARCOMENI

Abstract

Nella decisione in commento, la Cassazione ha ribadito il proprio orientamento in ordine alle dichiarazioni fornite dal contribuente in sede istruttoria. La Suprema Corte ha ritenuto che la collaborazione attiva ed effettiva del contribuente costituisca accettazione dell'operato dei verificatori in assenza di contestazione immediata, avendo quest'ultimo l'onere e la facoltà di manifestare immediatamente il proprio dissenso. Invero, i giudici di legittimità non sembrano attribuire la dovuta rilevanza alle garanzie previste dalla L. n. 212/2000 in materia di collaborazione del soggetto controllato, laddove non riconoscono al contribuente la possibilità di fornire in giudizio una prova che si discosti dalle dichiarazioni rese durante la verifica.

Parole chiave: partecipazione, contribuente, verifiche fiscali, preclusione probatoria

Abstract

In the judgement in question, the Italian Supreme Court recalled its case law about the declarations provided by the taxpayer during tax audits. The Supreme Court considered that active and concrete collaboration constitutes acceptance of tax investigations in the absence of immediate dispute, as the taxpayer has the burden and the right to immediately express his dissent. Indeed, the Court does not seem to attribute due importance to the guarantees provided by Italian law (l. n. 212/2000) regarding collaboration with the taxpayer. The Court does not recognize the taxpayer the right to introduce rebuttal evidence on the statements made in tax inspection.

Keywords: participation, taxpayer, tax audits, limitations to the right of rebuttal

SOMMARIO: **1.** L'orientamento della Cassazione in tema di dichiarazioni fornite dal contribuente in sede istruttoria. - **2.** La valenza probatoria delle dichiarazioni del contribuente nell'attuazione del prelievo fiscale. - **3.** La partecipazione attiva del contribuente alla fase istruttoria: facoltà versus onere. - **4.** Considerazioni finali sul diritto a non collaborare nel corso delle verifiche fiscali.

1. Con la decisione in commento, la Suprema Corte si è pronunciata sul valore probatorio da attribuire alle dichiarazioni rese dal contribuente in sede istruttoria.

La controversia ha avuto origine da un ricorso proposto da una società avverso un avviso di accertamento riguardante la rideterminazione di IRES, IRAP e IVA. In particolare, la Cassazione ha verificato la legittimità in punto di diritto delle modalità attraverso le quali l'ufficio aveva rideterminato i ricavi,

applicando una percentuale di ricarico sul costo del venduto più elevata rispetto a quella che emergeva dalla contabilità tenuta dall'azienda. Il contribuente aveva partecipato attivamente alle verifiche svolte dall'Amministrazione finanziaria in sede di accesso, fornendo delle informazioni utili per la determinazione della reale percentuale di ricarico sul venduto; informazioni che sono state, successivamente, utilizzate nell'avviso di accertamento ai fini della individuazione della percentuale di ricarico.

A tal riguardo, la Cassazione ha ribadito, in senso *prima facie* conforme al precedente orientamento, che: «*la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza contestazioni (nella specie, in ordine alla rappresentatività del campione di prodotti posti a base del calcolo della percentuale di ricarico), pur in mancanza di un'approvazione espressa, equivale sostanzialmente ad accettazione delle operazioni stesse e dei loro risultati, attesi la facoltà e l'onere di formulare immediatamente il proprio dissenso*» (cfr. Cass. civ., sez. trib., 29 luglio 2016, n. 15851; *id.*, 26 gennaio 2004, n. 1286).

L'organo giudicante ha applicato tale principio al caso in esame valorizzando la partecipazione attiva del contribuente alla determinazione del campione rappresentativo delle merci, per come sarebbe emerso dal processo verbale di constatazione.

La Cassazione ha specificato che, al fine di attribuire valore preclusivo e non superabile in sede di giudizio alle dichiarazioni rese dal contribuente, la partecipazione di quest'ultimo alla fase istruttoria debba essere connotata da «*un'attiva collaborazione con i verificatori, consistente nel fornire le indicazioni ritenute dagli stessi utili ai fini dell'accertamento (non solo con riferimento alla rappresentatività del campione, ma anche, ad esempio, alla tipologia di attività esercitata, alle metodologie di lavorazione, sull'organizzazione del lavoro, ai fornitori, ecc.)*».

Inoltre, i giudici hanno escluso che l'assistenza silente e non collaborativa possa implicare accettazione delle operazioni e dei loro risultati; sicché, in forza della partecipazione attiva del contribuente in sede istruttoria, le conclusioni cui è pervenuta l'Amministrazione finanziaria sono corrette e congrue, in quanto la società non ha immediatamente contestato le valutazioni espresse dai verificatori sulla base delle dichiarazioni ricevute.

Ripercorrendo l'*iter* argomentativo seguito dalla Suprema Corte, emerge che la partecipazione del contribuente, per potersi definire attiva ed effettiva e, quindi, costituire accettazione insuperabile delle operazioni stesse, deve sostanziarsi in una serie di indicazioni fornite ai verificatori. Queste ultime non riguardano solamente la rappresentatività del campione di merci, ma anche le metodologie di lavorazione, l'organizzazione del lavoro, i fornitori. In particolare, ai fini dell'autosufficienza delle dichiarazioni rese, è necessario che si evinca un compendio di elementi forniti durante l'attività di verifica.

Difatti, da un lato, il mero silenzio e il comportamento inerte nel corso dell'attività di indagine non possono costituire accettazione dei risultati, dall'altro, la collaborazione deve esplicarsi in una serie di dichiarazioni che, nel loro complesso, siano sintomatiche di una partecipazione attiva.

La Corte, tuttavia, nonostante le richiamate argomentazioni, in conclusione ritiene che sia sufficiente, per definire effettiva la partecipazione (ossia idonea a determinare accettazione delle operazioni non più contestabile), anche un unico elemento fornito dal contribuente (nella specie, la rappresentatività del campione di prodotti posti a base del calcolo della percentuale di ricarico).

2. Le motivazioni espresse dalla Corte nella decisione in esame sono suscettibili di alcune osservazioni critiche.

Innanzitutto, i precedenti giurisprudenziali richiamati non sembrano pienamente conferenti al caso analizzato.

In particolare, la sentenza n. 1286/2004 rende evidenti le discrasie rispetto alle conclusioni prospettate dalla Cassazione nella pronuncia in commento. Nonostante i fatti di causa riguardino un avviso di accertamento fondato sulle dichiarazioni del contribuente in ordine alla percentuale di ricarico applicata, e nonostante la Corte richiami il medesimo principio per il quale «*la partecipazione alle operazioni di verifica senza contestazioni equivale sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati*», l'organo giudicante nel precedente orientamento aveva posto a fondamento della decisione elementi diversi.

Difatti, è precisato nella sopra citata sentenza del 2004 che la motivazione della pronuncia di merito non si basava solo sulla partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica, ma su molteplici elementi considerati complessivamente «*per la formazione del convincimento di giudici. La verifica in contraddittorio è soltanto uno di essi*».

Occorre, in ogni caso, soffermarsi sul valore probatorio attribuito alle dichiarazioni rilasciate dal contribuente durante la verifica. Seppur indirettamente, la Corte, nello statuire che la partecipazione attiva del contribuente alle operazioni implichi accettazione delle stesse, conferma il medesimo orientamento espresso nel 2004, per il quale le dichiarazioni del contribuente assumono carattere di confessione stragiudiziale *ex art. 2730 c.c.*

Ebbene, notevoli dubbi si nutrono sulla parificazione della non contestazione ad un'accettazione implicita, allo scopo di reputare insuperabili le dichiarazioni rese o la mancata contestazione. Invero, le dichiarazioni del contribuente nel corso dell'istruttoria e, in generale, nell'attuazione del prelievo fiscale non assumono la valenza di una confessione stragiudiziale idonea a rendere i fatti dichiarati non contestabili nelle fasi successive.

In particolare, non sussiste il c.d. *animus confitendi*, ovvero l'effettiva consapevolezza del contribuente, che si trova in una posizione di soggezione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in ordine al valore sfavorevole delle dichiarazioni rese durante la verifica.

Dunque, le dichiarazioni fornite dal contribuente non potrebbero mai costituire prova piena in ordine ai fatti ammessi, ma dovrebbero essere liberamente valutabili dal giudice (art. 2733 c.c.), con possibilità di prova contraria del contribuente.

Su tale scia si poneva, del resto, la più risalente giurisprudenza della Cassazione, che riconosceva al contribuente la possibilità di fornire in giudizio la prova contraria sulle dichiarazioni rese in sede di verifica (cfr., Cass. civ., sez. I, 30 maggio 1990, n. 5050).

Si consideri, inoltre, la scarsa rilevanza generalmente assunta dalle dichiarazioni verbali del contribuente ai fini dell'accertamento in un sistema normativo in cui, per la quantificazione della base imponibile, rivestono sicuramente valore preminente le evidenze documentali.

Un'ulteriore conferma di tale conclusione si rinviene nella disciplina del processo tributario. L'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 esclude l'ammissibilità, a fini probatori, del giuramento e della prova testimoniale, non potendosi fondare la decisione su fatti provati senza riscontri di natura oggettiva (sul tema v., INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 221 ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990, 199 ss.).

Si aggiunga che, persino con riferimento alle dichiarazioni tributarie in materia di imposte sui redditi, il risalente dibattito sulla loro natura giuridica in termini di dichiarazione di volontà, dichiarazione di scienza o confessione stragiudiziale si è concluso (a partire dalla sentenza della Cassazione, Sez. Un., n. 15063/2002), affermando che la dichiarazione dei redditi riveste natura di atto non negoziale, recante un'esternazione di scienza, che non fonda il titolo dell'obbligazione tributaria, ma rappresenta solo un momento dell'*iter* del procedimento attuativo del prelievo fiscale (sul tema v., D'AMATI N., *Struttura e funzione della dichiarazione tributaria in Dir. prat. trib.*, 2003, 3, I, 417-438; NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 109 ss.; FRANSONI G., *La dichiarazione tra orientamenti amministrativi e giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 973 ss.). Ne consegue che, con riferimento al suo contenuto, in gran parte narrativo, la dichiarazione è pienamente emendabile (cfr., Cass. civ., sez. trib., 15 ottobre 2020, n. 22371), essendo escluse dalla ritrattabilità le sole manifestazioni di volontà (cfr., Cass. civ., sez. trib., 15 dicembre 2017, n. 30172).

Il contribuente può dunque modificare la dichiarazione tributaria in ogni fase, anche durante l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, entro i termini decadenziali per la notifica dell'avviso di accertamento (art. 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. n. 322/1998; art. 43 D.P.R. n. 600/1973), e sempre nella fase processuale (cfr., Cass. civ., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378).

Dunque, difficilmente si comprende come possano assumere efficacia confessoria e irritrattabile le dichiarazioni rese dal contribuente in ordine alla percentuale di ricarico applicata, in un segmento del

procedimento d'imposizione prodromico al rilascio del processo verbale di constatazione, in cui nulla di definitivo è stato ancora accertato, quando il contribuente può liberamente ritrattare le dichiarazioni a fini delle imposte sui redditi, in cui quantifica il proprio presupposto tassabile.

È evidente, allora, che le dichiarazioni rese dal contribuente, o la mancata contestazione delle operazioni di verifica, se ritenute idonee *ex se* ad integrare il convincimento del giudice, determinano un *vulnus* al diritto di difesa del contribuente sotto molteplici aspetti.

Innanzitutto, il soggetto controllato subirebbe una compressione delle garanzie in materia di contraddittorio endoprocedimentale previste dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Più specificamente, l'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 prevede la facoltà per il soggetto verificato di presentare osservazioni e richieste, a seguito della consegna del processo verbale di constatazione. Pertanto, già in fase procedimentale il contribuente può difendersi contestando quanto emerso a seguito delle indagini svolte, chiarendo la propria posizione in ordine alle contestazioni mosse (cfr., PIERRO M., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 115 ss.). Tale previsione, contemperando l'esercizio autoritativo del potere con il «rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente», intende riconoscere al soggetto sottoposto a verifica il diritto a difendersi antecedentemente al giudizio, confrontandosi con l'Amministrazione finanziaria al fine di evitare finanche l'emissione dell'avviso di accertamento che, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non può infatti essere emanato prima del decorso del termine di sessanta giorni previsto per le suddette memorie al processo verbale di constatazione (c.d. PVC).

Pertanto, laddove si escludesse la possibilità per il contribuente di meglio spiegare o integrare le dichiarazioni fornite in sede di verifica, verrebbe meno la funzione stessa di difesa endoprocedimentale garantita dallo Statuto, diventando di fatto preclusa, in radice, la possibilità di presentare chiarimenti in relazione a determinate operazioni di verifica, rendendo vano, sul punto, il portato applicativo dei diritti del contribuente nella fase istruttoria.

In particolare, le memorie al PVC verrebbero svuotate della loro rilevanza laddove non fosse concesso al soggetto verificato di addurre elementi per chiarire o superare le dichiarazioni fornite nel precedente segmento istruttorio, determinando un irragionevole e arbitrario depotenziamento delle garanzie fondamentali individuate dallo Statuto (sul tema, DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393 ss.).

Anche in virtù di note previsioni normative sovranazionali, la possibilità di essere sentiti durante la fase istruttoria non può determinare alcuna successiva preclusione per il contribuente; a tal riguardo, nella sentenza *Glencore* (C-189/18) la Corte di Giustizia afferma come le disposizioni in materia di prova previste dal diritto nazionale «non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione e devono rispettare i diritti garantiti da tale diritto, specialmente della Carta».

Nel caso in cui le dichiarazioni rese dal contribuente venissero considerate alla stregua di una confessione stragiudiziale non superabile in giudizio, si verificherebbe una lesione a quanto sancito dall'art 47 della Carta europea dei diritti fondamentali, che prevede il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva e ad un processo equo. Peraltro, secondo la Corte di Giustizia, il principio della parità delle armi e del contraddittorio, imprescindibili in un processo equo, implicano «l'obbligo di offrire a ciascuna parte una possibilità ragionevole di esporre la propria posizione, comprese le proprie prove, in circostanze che non la pongano in una situazione di netto svantaggio rispetto all'avversario».

Tutte le considerazioni fin qui svolte dimostrano, dunque, l'irrazionalità di trasformare una mera facoltà del contribuente, oltretutto il rendere dichiarazioni in fase istruttoria, in una situazione di svantaggio nella fase processuale.

Il diritto di essere ascoltati dovrebbe permettere al soggetto controllato di intervenire correggendo eventuali errori commessi o di fornire elementi utili per chiarire la propria posizione fiscale, giammai determinare un capovolgimento della funzione di tutela del contribuente, che rimarrebbe vincolato da quanto dichiarato durante lo svolgimento di un segmento istruttorio, senza poter fornire, né durante il proseguo della verifica, né in giudizio elementi ulteriori e valutabili.

Diversamente opinando, la decisione della Cassazione imporrebbe il silenzio quale unica forma di tutela durante le attività di verifica. In particolare, nella sentenza in commento si afferma che «*la semplice assistenza silente e non collaborativa non può mai implicare accettazione delle operazioni e dei loro risultati*». Di conseguenza, e in modo paradossale, l'atteggiamento non collaborativo sarebbe premiato e ciò in contrasto con gli stessi principi stabiliti dallo Statuto del contribuente (cfr., COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il 'Droit d'être entendu' e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1316 ss.).

3. Un ulteriore elemento criticabile della decisione in commento si rinviene nella parte in cui la Corte afferma che la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica equivale ad accettazione delle stesse «*attesi la facoltà e l'onere di manifestare immediatamente il proprio dissenso*».

Da questo punto di vista, sembrerebbe che la Cassazione consideri equivalenti le due situazioni giuridiche, che, in realtà, presentano differenze sostanziali. *L'onere* è qualificato come una situazione giuridica soggettiva ibrida, che si caratterizza per l'imposizione di un obbligo ad un soggetto in vista della realizzazione di un interesse proprio; quindi, l'onerato realizzerà un vantaggio nella propria sfera giuridica se compirà un determinato comportamento; in caso contrario, andrà in contro a preclusioni o a conseguenze pregiudizievoli (SCOZZAFAVA O.T., voce *onere*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXX, 1980, Milano). *L'onere*, dunque, è distinto dall'*obbligo*, che crea nel soggetto passivo la necessità del comportamento prescritto dalla norma per la tutela di un interesse altrui (PALERMO A., voce *obbligo giuridico*, in AZARA A. - EULA E., a cura di, *Novissimo Dig. it.*, vol. XI, 1965, Torino). *L'onere*, invero, lascia al soggetto gravato la scelta del comportamento, che può essere o non essere conforme a quello stabilito.

Al contrario, la facoltà è identificata come quella posizione giuridica collegata ad una sfera di potere, quale libertà di comportamento o di determinazione, il cui esercizio tutela un interesse proprio del soggetto, ad esempio di tipo difensivo. La facoltà, perciò, non è connessa ad un'imposizione dell'ordinamento, che è in grado di provocare, in caso di mancato esercizio, uno svantaggio o una preclusione (Anastasi A., voce *facoltà*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XVI, 1967, Milano).

Le medesime considerazioni si riscontrano nella giurisprudenza della Cassazione che, in tema di processo tributario, con riferimento alla ormai nota teoria della *impugnazione facoltativa*, ha affermato che: «*l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, il quale, tuttavia, abbia natura di atto impositivo [...], è una facoltà e non un onere il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo*» (cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. V, ord. 27 febbraio 2020, n. 5334; *id.*, ord. 2 novembre 2017, n. 26129).

Con riguardo alle verifiche fiscali, si rinvengono molteplici elementi dai quali poter desumere che la partecipazione attiva del contribuente alla fase istruttoria debba essere qualificata come facoltà e non come onere.

In primo luogo, occorre rilevare che lo Statuto dei diritti del contribuente non individua alcun onere di partecipazione attiva alle operazioni, laddove l'art. 12, comma 4, L. n. 212/2000 si limita a stabilire che le osservazioni e i rilievi del contribuente debbano essere esplicitati nel processo verbale. Pertanto, questa previsione non appare idonea a determinare delle conseguenze di carattere sostanziale, in quanto attiene ad un ambito procedimentale, che non tramuta in onere la facoltà del contribuente di fornire dichiarazioni in sede di accesso.

Ad ulteriore conferma di tale assunto, la circolare n. 1/2018, vol. II, parte 3.4, che costituisce il manuale operativo delle attività svolte dalla Guardia di Finanza, stabilisce che non sussiste per i verificatori «*un obbligo di formulare richieste al contribuente [...] o comunque di sollecitare quest'ultimo ad esprimersi al riguardo*».

Pertanto, si tratta di un intervento spontaneo del soggetto controllato, sicché l'attività di verifica non è finalizzata a causare la partecipazione dello stesso, non essendo previsto l'obbligo di instaurazione di un dialogo partecipativo tramite richieste e risposte dovute.

La partecipazione del contribuente potrebbe, in altri termini, ben sostanzarsi in un mero controllo della correttezza delle operazioni eseguite dall'Autorità amministrativa, oppure tradursi in dichiarazioni

rese spontaneamente o su impulso dell'organo accertatore, ma in entrambi i casi si tratta sempre di una partecipazione facoltativa (SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3570 ss.; ID., *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 166 ss.).

Un'eventuale qualificazione di tale partecipazione in termini di onere non potrebbe discendere né dall'obbligo in capo ai verificatori (art. 12, comma 4, L. n. 212/2000) di dar conto delle dichiarazioni rese nel processo verbale, né dalla relativa sottoscrizione del verbale da parte del contribuente. L'obbligo di firma, infatti, non implica accettazione, avendo riguardo solo alla circostanza che le risultanze oggettive del verbale fanno fede fino a querela di falso in ordine all'autenticità del documento stesso.

Con riferimento alle dichiarazioni spontanee che il contribuente rende in quanto ritenute per sé favorevoli, successivamente utilizzate contro di lui ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, la ricostruzione operata dalla Cassazione non considera affatto che la spontaneità è strettamente connessa alla facoltatività, dal momento che non sussiste una specifica sanzione nel caso in cui non sia fornito un contributo partecipativo. Tale evenienza esclude *ab imis* la qualificazione in termini di onere e, ancor prima, di obbligo della relativa situazione giuridica.

Invero, anche laddove il contribuente risponda a specifici quesiti posti dall'Amministrazione, l'oralità non determina alcuna forma di garanzia per il contribuente, diversamente da eventuali richieste scritte (SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 177 ss.).

È necessario, altresì, considerare che i poteri dei verificatori sono regolati dalla legge anche con il fine di consentire al contribuente di fornire prove per sé favorevoli in un'ottica collaborativa con l'Amministrazione, giammai punitiva.

Ad ulteriore conferma di ciò, nella stessa circolare sopra richiamata, la Guardia di Finanza afferma che la valorizzazione del contraddittorio endoprocedimentale «*quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del giusto procedimento, è una tendenza chiara e riconoscibile dell'ordinamento tributario*», in conformità ai principi codificati dallo Statuto del Contribuente.

Occorre, d'altro canto, rilevare che il fine dell'accesso ex art. 52, D.P.R. n. 633/1972 è quello «*di procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta*». Tutte queste attività riguardano direttamente la ricognizione di elementi materiali, quali le scritture contabili e i documenti nei locali dell'impresa (SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 187).

Sicché, dalle informazioni rese dal contribuente, che rappresentano l'espressione di una sua facoltà, non può derivare il fondamento del successivo avviso di accertamento; diversamente opinando, si configurerebbe un'impropria sanzione punitiva alla stessa collaborazione del contribuente.

Orbene, l'ulteriore profilo inerente al presunto onere di contestazione delle operazioni individuato dalla Corte nella pronuncia in commento non troverebbe fondamento nemmeno sulla base del principio di leale collaborazione e buona fede espresso dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente. Difatti, tale disposizione, che ha la finalità di tutelare il contribuente, finirebbe per determinare un vantaggio per la sola Amministrazione. Quest'ultima, pertanto, non potrebbe sostenere di aver confinato nel legittimo affidamento ingenerato dalle dichiarazioni fornite dal contribuente.

Ancora, il soggetto controllato non ha contezza, in fase istruttoria, di quali elementi saranno posti a fondamento del successivo avviso di accertamento.

L'ordinamento tributario non prevede, pertanto, un onere di contestazione in corso di istruttoria, poiché il contraddittorio endoprocedimentale è il primo momento in cui il contribuente può esercitare la facoltà di contestare in ottica difensiva, senza che ciò possa pregiudicare l'esito del successivo giudizio (INGRAO G., *op. cit.*, 228 ss.).

In conclusione, emerge come lo Statuto, nell'individuare una serie di tutele e garanzie per il contribuente, rappresenta la linea direttrice dell'agire amministrativo e non può certamente essere interpretato in un senso contrario rispetto alle finalità per le quali è stato previsto. La Cassazione non ha dunque individuato adeguatamente il ruolo da attribuire alla partecipazione del soggetto controllato alla fase

istruttoria, trasformandolo da primo momento di confronto costruttivo con l'Amministrazione, ad attività che può incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente.

4. Seguendo il ragionamento della Cassazione, l'unica forma di tutela per il contribuente resterebbe «*la semplice assistenza silente e non collaborativa*» che «*non può mai implicare accettazione delle operazioni e dei loro risultati*».

Con un capovolgimento dei principi generali in materia di collaborazione durante la verifica, al soggetto controllato converrebbe optare per il silenzio, se non altro al fine di evitare preclusioni nella successiva fase del giudizio.

In quest'ottica, sembrerebbe che la Corte induca il soggetto verificato a preferire il «*diritto alla non partecipazione*» (SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 318), considerando erroneamente l'immediata manifestazione del proprio dissenso come onere e attribuendo valore confessorio probante alle dichiarazioni fornite dal contribuente durante le attività di verifica.

Sicché, se la partecipazione attiva in sede di accesso non garantisce affatto la tutela del contribuente, di converso è pienamente operante, in ambito tributario, il diritto a non partecipare, restando silente, per evitare in radice che l'Amministrazione finanziaria utilizzi le dichiarazioni rese e per permettere al contribuente di esplicare in maniera piena il suo diritto di difesa, senza subire alcuna preclusione in futuro.

Il diritto al silenzio trova fondamento nella Costituzione come declinazione del diritto alla difesa in ogni grado del procedimento, con ciò ricomprendendo anche la fase precedente al giudizio strettamente inteso (artt. 2 e 24 Cost.).

Inoltre, in senso più ampio, si ricollega alla libertà dell'individuo e alla scelta volontaria di fornire dichiarazioni durante un procedimento in cui è coinvolto (artt. 2 e 13 Cost.).

In ambito tributario, il diritto al silenzio trova applicazione in quelle circostanze in cui il soggetto controllato rischia, mediante le proprie dichiarazioni, di subire delle conseguenze sfavorevoli. Pertanto, si estende anche al caso di specie, assumendo una connotazione prettamente difensiva, a discapito del rapporto partecipativo del contribuente, che dovrebbe essere improntato ad una leale collaborazione reciproca, nell'ottica di addivenire alla definizione della giusta imposizione.

Invero, se la partecipazione sembra assumere una sempre maggiore rilevanza nella fase di attuazione del prelievo fiscale, una errata applicazione dei principi regolatori dell'attività istruttoria non può che condurre alla scelta di desistere dalla collaborazione attiva per evitare preclusioni probatorie e conseguenze pregiudizievoli (MARINELLO A., *I primi echi del diritto al silenzio in materia fiscale. La Corte di Cassazione riconosce in via di principio il nemo tenetur de detegere nei procedimenti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 109 ss.; MARCHESELLI A., *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, III, 128 ss.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANASTASI A., voce *facoltà*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XVI, 1967, Milano

COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il 'Droit d'être entendu' e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1315 ss.

D'AMATI N., *Struttura e funzione della dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 3, I, 417-438

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e La legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393 ss.

FRANSONI G., *La dichiarazione tra orientamenti amministrativi e giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 973 ss.

INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 221 ss.

MARCHESELLI A., *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, III, 128 ss.

MARINELLO A., *I primi echi del diritto al silenzio in materia fiscale. La Corte di Cassazione riconosce in via di principio il nemo tenetur de detegere nei procedimenti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 109 ss.

NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008

PALERMO A., voce *obbligo giuridico*, in AZARA A. - EULA E. (a cura di), *Novissimo Dig. it.*, vol. XI, 1965, Torino

PIERRO M., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 115 ss.

SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3570 ss.

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990

SCOZZAFAVA O.T., Voce *onere*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXX, 1980, Milano

IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L'ATTO IMPOSITIVO

La Suprema Corte si pronuncia sulla competenza dell'Ufficio emittente l'atto impositivo: una decisione non esportabile automaticamente oltre i confini del caso specifico oggetto di giudizio

The Supreme Court rules on the competence of the office issuing the act of imposition: a decision that cannot be automatically extended beyond the boundaries of the specific case in question

(commento a/notes to Cass., ord. 11 novembre 2021, n. 33287)

GIOVANNA PETRILLO

Abstract

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 33287/2021 si esprime in punto di competenza dell'Ufficio emittente l'atto impositivo. Il caso posto all'attenzione del Supremo Giudice presenta una spiccata peculiarità- trattandosi dell'ambito di operatività di due Uffici contigui nell'organizzazione tributaria della stessa città- che dovrà essere necessariamente considerata al momento di valutare l'impatto dell'ordinanza in parola per evitare di trarne conseguenze indebite ampliandone eccessivamente la portata.

Parole chiave: competenza territoriale Agenzia delle Entrate, vizi formali, art. 21-octies L. n. 241/1990

Abstract

The Court of Cassation with the ordinance n. 33287/2021, rules on the competence of the Italian Tax Authority. The case brought to the attention of the Supreme Judge presents, however, a marked peculiarity that must necessarily be considered when assessing the impact of the ruling to avoid drawing undue consequences.

Keywords: territorial competence Italian Tax Administration, formal errors, art. 21-octies Law no. 241/1990

SOMMARIO: **1.** Il caso e la decisione della Suprema Corte. - **2.** L'osservanza dei criteri di competenza dell'Agenzia dell'Entrate: funzione ed effetti. - **3.** I limiti del richiamo allo specifico regime di sanatoria previsto, per l'atto amministrativo in generale, dall'art. 21-octies L. n. 241/1990. - **4.** La conformità della soluzione adottata dalla Suprema Corte, solo ed esclusivamente in riferimento al caso di specie vagliato, rispetto all'interesse tutelato dalle norme sulla competenza.

1. Per evitare di trarre conclusioni dogmatiche in linea generale non condivisibili, il portato dell'ordinanza che si annota non può essere disancorato dalla peculiarità che caratterizza la fattispecie - che è utile sintetizzare nei termini che seguono - sulla quale si è espressa la Suprema Corte.

Una società impugnava un atto di contestazione delle sanzioni per omesso versamento dell'IVA; tra i diversi motivi di impugnazione veniva sollevato anche il difetto di competenza dell'Ufficio che aveva emesso l'atto impugnato.

La CTR sosteneva che l'incompetenza territoriale veniva a configurarsi come vizio meramente formale che non incideva sul contenuto dell'atto impositivo, trattandosi dell'ambito dell'operatività di due Uffici (Roma 4 e Roma 6) contigui nell'organizzazione tributaria della stessa città (ove il primo degli stessi era quello che si era occupato compiutamente dell'istruttoria relativa al rapporto di imposta ed aveva poi proceduto alla notifica dell'atto di contestazione).

Avverso tale decisione ricorreva per Cassazione la società contribuente.

La ricorrente, fin dal primo grado di giudizio, aveva evidenziato che la propria sede legale al momento della presentazione della dichiarazione contestata era nella circoscrizione di competenza dell'Ufficio di Roma 6, non dell'Ufficio di Roma 4, che aveva emesso l'atto impugnato, sostenendo, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici di appello ad avviso dei quali l'atto impugnato non era annullabile per un vizio solo formale e non incidente sul suo contenuto, che nel caso di specie trattandosi di nullità assoluta ed inderogabile non avrebbe potuto trovare applicazione il disposto dell'art. 21-*octies* L. 7 agosto 1990, n. 241.

In merito la Cassazione ha argomentato in considerazione di due ordini di profili: il primo, nel senso che il difetto di competenza territoriale dell'organo che ha emesso l'atto deve essere fatto valere nel primo atto di costituzione dal contribuente; il secondo, in base al quale il contribuente deve dare prova che l'atto emesso da un soggetto incompetente è stato redatto con un contenuto diverso da quello che sarebbe stato se adottato dall'Ufficio competente.

Più in particolare, riguardo al primo aspetto, la Suprema Corte richiama il portato dell'ordinanza n. 18448/2015 nel senso che l'eccezione di incompetenza (anche territoriale) dell'Ufficio emittente evidenzia un tipico vizio di legittimità dell'atto impositivo che deve essere dedotto mediante specifico motivo di ricorso del contribuente. Di qui, il Collegio si ricollega al secondo ordine di rilievi in base ai quali nel caso oggetto di giudizio la società contribuente aveva indubbiamente impugnato l'atto di contestazione delle sanzioni, deducendo l'incompetenza territoriale dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che lo aveva emesso, tuttavia la censura riguarderebbe un vizio di legittimità che determina l'annullamento dell'atto stesso solo se non ricorrono le condizioni di cui al disposto dell'art. 21-*octies*, L. n. 241/1990 che può trovare applicazione come riconosciuto dal giudice amministrativo (Consiglio di Stato, 4 settembre 2020, n. 5355) in caso di incompetenza relativa.

All'esito del descritto percorso interpretativo, la Suprema Corte ritiene che, in presenza delle richiamate condizioni, l'incompetenza territoriale dell'Ufficio emittente determina un vizio meramente formale che non produce effetti sul contenuto dell'atto e che, dunque, non può comportarne l'invalidità.

Le affermazioni (discutibili) dell'ordinanza non impattano sulla correttezza della decisione certamente apprezzabile in termini di efficienza in ossequio al principio di conservazione degli atti giuridici; dette affermazioni, tuttavia, se non opportunamente limitate al caso oggetto di pronunciamento, potrebbero determinare, traendone principi di diritto poco condivisibili, significativi effetti distorsivi e notevoli aporie.

Per completezza, proseguendo nella selezione dei motivi di ricorso, va evidenziato che la Suprema Corte, coerentemente, censura l'operato del difensore della società contribuente che aveva sollevato inammissibilmente la doglianza relativa alla determinazione dell'entità delle sanzioni per la prima volta con le memorie illustrative depositate nel primo grado di giudizio eludendo, in tal modo, la funzione della memoria che è notoriamente quella di illustrare le ragioni di fatto e di diritto sulle quali si fondano le domande già ritualmente proposte nell'originario ricorso introduttivo. Sul punto, in particolare, la ricorrente denuncia l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i giudici di appello hanno ritenuto l'inammissibilità della censura relativa all'errata determinazione delle sanzioni irrogate con l'atto impugnato per la violazione e falsa applicazione dell'art. 345 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendo che il giudice di appello non avrebbe potuto rilevare l'inammissibilità della doglianza contenuta in una memoria illustrativa depositata in primo grado in quanto i giudici di primo grado non ne avevano dichiarato l'inammissibilità.

Nel rigettare completamente il ricorso, la Suprema Corte muovendo, fondatamente, dal principio in base al quale costituisce nuova domanda, vietata in appello, ogni questione che amplia il *thema deciden-*

dum e non sia stata ritualmente introdotta con il ricorso originario, chiarisce che il divieto di proporre domande nuove nel corso del giudizio di primo grado non può essere superato dall'accettazione del contraddittorio ad opera della controparte e che l'inammissibilità della censura è rilevabile anche d'ufficio. Nel caso di specie, precisa il Supremo Collegio, il giudice di primo grado non si era pronunciato in alcun modo sull'ammissibilità della censura in questione il cui esame era rimasto evidentemente assorbito dall'accoglimento dei motivi di ricorso sulla nullità dell'atto di contestazione delle sanzioni per l'invalidità della notifica dell'atto stesso ed incompetenza territoriale dell'Ufficio che lo aveva emesso. Pertanto, non si era formato alcun giudicato interno che avrebbe potuto impedire al giudice di appello il rilievo d'ufficio della inammissibilità della domanda introdotta solo con le memorie illustrative nel primo grado di giudizio.

2. Come è noto, il D.Lgs. n. 472/1997 all'art. 16 sancisce che «*la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'Ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono*».

Nelle imposte sui redditi, la competenza territoriale si determina (*ex art. 31, comma 2, D.P.R. n. 600/1973*) in base al domicilio fiscale del contribuente definito ai sensi degli artt. 58 e 59 D.P.R. n. 600/1973. Sulla scorta dell'art. 31 D.P.R. n. 600/1973, la competenza territoriale ad emettere l'atto impositivo viene ravvisata in capo all'Ufficio nella cui circoscrizione è localizzabile il domicilio fiscale del contribuente da determinarsi facendo riferimento al momento in cui la dichiarazione è stata (o avrebbe dovuto essere) presentata, restando irrilevanti eventuali mutamenti successivamente intervenuti.

Al fine di evitare il concorso della competenza di Uffici diversi nelle ipotesi in cui il contribuente cambi domicilio fiscale durante l'anno, detto momento determina l'Ufficio competente per tutta la durata del rapporto tributario, sino all'esaurimento dell'obbligazione e senza che rilevi un cambiamento successivo del domicilio fiscale (in tal senso, Cass. n. 5258/2015, n. 24292/2018, n. 14985/2020).

A garanzia della certezza dello svolgimento dei rapporti giuridici, la funzione principale del domicilio fiscale è, dunque, quella di radicare la competenza territoriale dell'Ufficio tributario identificando l'Ufficio dotato del potere di controllare la correttezza e veridicità delle dichiarazioni e di ricostruire il fatto/presupposto dell'imposta nei confronti del soggetto passivo e, conseguentemente, di emettere eventuali atti di accertamento.

L'istituto del domicilio fiscale, a differenza del domicilio civilistico (art. 43 c.c.) che individua il centro degli affari ed interessi liberamente prescelto da tutti i soggetti capaci di essere titolari di situazioni giuridiche soggettive, rappresenta un luogo predeterminato dalla legge secondo criteri certi ed obiettivi, in cui i soggetti passivi vengono giuridicamente collocati. A tal proposito, il D.P.R. n. 600/1973, art. 58 dispone che «*le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel Comune nella cui anagrafe sono iscritte*». Il legislatore tributario, quindi, colloca *ex lege* ogni contribuente nel proprio Comune di residenza, a meno che questi non abbia indicato il domicilio fiscale in un altro luogo al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi.

La variazione del domicilio fiscale da parte del contribuente ai sensi dell'art. 58 comma 4, D.P.R. n. 600/1973 va effettuata in buona fede e nel rispetto del principio di affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto tributario. Sempre in ordine alla variazione del domicilio, l'Amministrazione finanziaria può modificare il domicilio fiscale di un contribuente se da esso derivi un ostacolo all'attività di accertamento, per facilitare l'attività di controllo e l'esercizio della funzione impositiva (Consiglio di Stato, sez. II, parere n. 3549/2011).

Analogamente a quanto sancito ai sensi del richiamato art. 31 D.P.R. n. 600/1973, per quanto riguarda l'IVA competente ad ogni effetto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è l'Ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 58 e 59 (art. 40, comma 1, primo periodo, D.P.R. n. 633/1972). Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, l'art. 58, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 radica la competenza nel Comune della sede legale, ovvero, in quello della sede amministrativa.

Pertanto, per l'emanazione dell'atto di contestazione delle sanzioni sussiste la competenza territoriale dell'Ufficio distrettuale ove il contribuente ha il domicilio fiscale.

Orbene, anche ai fini di quanto si esporrà nel prosieguo dell'indagine, può essere utile interrogarsi sugli effetti tanto degli atti quanto di iniziative istruttorie poste in essere da un Ufficio territorialmente incompetente. In ordine agli effetti dell'adozione di atti da parte di un Ufficio territorialmente incompetente sulla validità dell'atto impositivo emesso dal medesimo, la giurisprudenza concorda nel ritenere che l'incompetenza dell'Ufficio determinerebbe l'invalidità dell'atto. In merito, è discusso se si tratti di una forma di nullità assoluta (o di inesistenza) rilevabile d'ufficio (cfr. Cass., sez. I, 5 luglio 1980, n. 4277) o, soluzione questa maggiormente condivisibile, di una ipotesi di nullità relativa rilevabile in base a rituale impugnazione (cfr. Cass. 26 maggio 2006, n. 12595).

Sotto ulteriore e diverso aspetto, in assenza di un orientamento consolidato della giurisprudenza, si pone poi la problematica relativa ad un atto finale emesso da un Ufficio competente in relazione ad uno o più atti dell'istruttoria realizzati da Ufficio non legittimato. Anche avallando la ricostruzione interpretativa in base alla quale l'incompetenza dell'organo istruttorio determinerebbe un vizio, non ci si può esimere dal ricercare dei limiti entro i quali qualificare la sussistenza di un vizio di legittimità dell'attività istruttoria. In merito, potrebbe ritenersi che l'incompetenza territoriale rilevi al fine di impedire gli effetti giuridici tipici degli atti autoritativi, con la conseguenza che non potrebbe essere limitata l'utilizzabilità di dati e documenti trasmessi con il valido consenso del contribuente. Altresì, non sembra potersi escludere, permanendo il dominio sull'istruttoria dell'Ufficio competente, la legittimità della delega di incumbenti istruttori nell'ipotesi, ad esempio, di svolgimento presso sedi secondarie di attività site nella circoscrizione di altri Uffici, così come, sotto ulteriore aspetto, sarebbero poi irrilevanti, ai fini della configurabilità del vizio, le regole di suddivisione del lavoro interne ai singoli Uffici (in tal senso, si veda, ampiamente MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del contribuente*, Milano, 2022, 1007).

Occorre, infine, considerare che nel collegamento essenziale sussistente fra l'Ufficio finanziario e le Commissioni tributarie trova il proprio fondamento l'inderogabilità della competenza territoriale di queste ultime. La competenza territoriale delle Commissioni tributarie è, infatti, come è noto - sulla scorta dell'art. 4 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, norma cui occorre riferirsi per definire i criteri di distribuzione della competenza *ratione territorii* delle Commissioni - identificata in ragione della sede dell'Ufficio che ha emesso l'atto impugnato, che, a sua volta, come detto, viene determinata sulla base del domicilio fiscale del contribuente.

Disattendere le norme sulla competenza significa, dunque, disallinearsi dalla fondamentale esigenza di predeterminazione del giudice che permea il principio, dalla notevole carica assiologica, di cui all'art. 25, comma 1, Cost., per il quale, appunto, «nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge». Il distacco dal giudice naturale, pertanto, pregiudica il corretto rapporto istituzionale che deve intercorrere tra cittadino e pubblica Amministrazione potendo determinare impedimenti all'esercizio del diritto di difesa del contribuente e creare gravosi oneri per quest'ultimo.

3. Come detto in apertura, prendendo le mosse da quanto statuito dal giudice amministrativo in merito al disposto dell'art. 21-*octies* L. n. 241/1990, la Suprema Corte giunge, nel caso oggetto di analisi, a ritenere che l'atto impositivo emesso in violazione di una norma sul procedimento non possa essere annullato se è chiaro che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il richiamo è, dunque, allo specifico regime di sanatoria previsto, per l'atto amministrativo in generale, dall'art. 21-*octies* L. n. 241/1990. Detta sanatoria riguarda i casi di atto amministrativo adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma qualora per la natura vincolata del provvedimento il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato.

Come è noto, la L. n. 15/2005 ha aggiunto un nuovo Capo alla L. n. 241/1990 dettando importanti disposizioni in materia di provvedimento amministrativo. L'art. 21-*octies*, in particolare, rubricato «Annullabilità del provvedimento», riproponendo la classica tripartizione dei vizi dell'atto amministrativo in presenza dei quali al cattivo uso del potere pubblicistico consegue l'illegittimità dell'attività posta

in essere, enuncia al primo comma una regola generale: «l'atto è annullabile, in quanto illegittimo, per violazione di legge, eccesso di potere o incompetenza». L'elemento di novità è, invece, contenuto nel secondo comma, a mezzo del quale il legislatore ha ridimensionato la possibilità di annullare gli atti illegittimi in presenza di determinate condizioni previste dalla legge. Il primo periodo della disposizione, come già anticipato, precisa che «non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Orbene, l'applicabilità agli atti impositivi del congegno di dequotazione dei vizi formali o procedurali di cui al richiamato art. 21-*octies*, già oggetto di molteplici riflessioni e di dibattiti aperti sul campo del procedimento amministrativo, è questione - che non può affrontarsi in questa sede - estremamente delicata che non può certamente darsi per pacificamente acquisita (in dottrina, senza pretese di completezza, si vedano: TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 19, 1446; DEL FEDERICO L., *I rapporti fra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1403; FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 2, I, 139; PEPE F., *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino 2012; MARELLO E., *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità- annullabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 328; FARRI F., *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015; RANDAZZO F., *In tema di applicabilità dell'articolo 21-*octies*, comma 2, Legge n. 241 del 1990 agli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 264).

In via di estrema sintesi, posto che il richiamo all'applicabilità agli atti tributari del regime di invalidità disciplinato con riferimento agli atti amministrativi dalla L. n. 241/1990 richiede importanti qualificazioni lessicali e concettuali e pur volendo considerare i due livelli di invalidità (uno meno grave sulla scorta del quale l'atto è efficace fino ad annullamento, e quello maggiormente grave per cui l'atto sin dall'inizio risulta improduttivo di effetti) appare, comunque, alquanto problematico il riferimento operato nella ordinanza che si annota ad una neutralizzazione per effetto dell'art. 21-*octies* di una ricaduta patologica del vizio di incompetenza relativa da trasferirsi, in aggiunta, nel nostro settore di indagine. Questo per una serie di argomentazioni che di seguito si provano a sintetizzare.

In primo luogo, assume decisivo valore accertare se il vizio di incompetenza relativa possa essere incluso o meno tra le violazioni di «norme sul procedimento o sulla forma degli atti» alle quali si riferisce l'art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, L. n. 241/1990.

La questione è stata ampiamente dibattuta nella giurisprudenza amministrativa. A cospetto dell'orientamento prevalente (*ex multis*, Consiglio di Stato, sez. I, parere 24 febbraio 2017), secondo il quale il vizio di incompetenza relativa deve essere considerato come un vizio procedimentale, altra parte della giurisprudenza è pervenuta a conclusioni opposte argomentando in considerazione di due diversi profili. Il primo, secondo il quale l'art. 21-*octies*, comma 1, L. n. 241/1990, ha confermato la classica tripartizione dei vizi di legittimità dell'atto amministrativo, in base alla quale la violazione delle norme sulla competenza configura il vizio di incompetenza, mentre la violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti rientra nell'ambito più generale della violazione di legge; pertanto, dal combinato disposto dei commi 1 e del 2 dell'art. 21-*octies* L. n. 241/1990 si desumerebbe che quando viene accertata l'incompetenza relativa, il provvedimento deve essere necessariamente annullato non potendo trovare applicazione la disposizione del comma 2, che si riferisce ai soli casi in cui il provvedimento sia stato adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma, mentre le norme sulla competenza non possono essere incluse tra quelle sul procedimento amministrativo o sulla forma degli atti (*ex multis*, T.A.R. Puglia Lecce, sez. I, 13 ottobre 2016, n. 1536). Il secondo ordine di considerazioni è nel senso che dell'art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, L. n. 241/1990 si impone un'interpretazione restrittiva, costituzionalmente orientata (artt. 24 e 113), limitata quindi alle violazioni di legge concernenti il procedimento amministrativo e la forma degli atti, escludendo che possa invece valere anche per il vizio di incompetenza, la cui specificità e autonomia è stata ribadita anche dall'art. 29 cod. proc. amm (Cons. Giust. Amm. Reg. Sicilia 12 marzo 2015, n. 272).

Tanto rilevato, anche per chi aderisse alla tesi favorevole all'applicabilità del principio di dequazione dei vizi formali al vizio d'incompetenza relativa, ciò non potrebbe valere che nei soli casi e limiti in cui «*per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso*».

Muovendo da quest'ultimo aspetto, occorre necessariamente premettere che la lente d'indagine attraverso cui osservare l'attività amministrativa è rappresentata dal provvedimento vincolato, che non può contenere un dispositivo di tenore diverso rispetto a quello predeterminato dal legislatore, laddove sussistano i presupposti di fatto da quest'ultimo individuati.

Pertanto, mentre nell'attività amministrativa vincolata in senso assoluto, la pubblica Amministrazione si limita a recepire fatti non opinabili emersi in sede di istruttoria, adottando il conseguente provvedimento finale a contenuto prestabilito, nella diversa ipotesi in cui l'istruttoria prevede invece la spendita di poteri amministrativi rientranti nell'ambito della discrezionalità tecnica, l'apprezzamento riservato all'Amministrazione finisce per coinvolgere il fatto, riflettendosi, dunque, sul provvedimento finale.

Seguendo quest'opzione dogmatica, discende che l'art. 21-*octies*, comma 2, impedirebbe l'annullamento per vizi formali non degli atti amministrativi vincolati ma degli atti automatici. Il passo successivo porta, così, ad osservare che l'attività dell'Amministrazione finanziaria è tendenzialmente vincolata nella misura in cui l'Ufficio elabora un atto vincolato (in quanto non deve comparare interessi contrapposti per emetterlo) ma non automatico in quanto la sua definizione si fonda su operazioni particolarmente complesse di valutazione di fatti che presuppongono l'applicazione di una "discrezionalità tecnica" (in tema, v. MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del contribuente*, cit., 1007).

Su queste basi, si fondano riserve di non poco conto per ricondurre la fattispecie in esame nell'alveo di applicazione dell'art. 21-*octies*.

4. Risponde ad interesse generale che l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni siano compiuti da quegli organi dell'Amministrazione finanziaria che siano meglio in grado di garantire lo svolgimento di una azione quanto più possibile accurata.

Tendenzialmente, la maggior efficienza nell'esercizio della richiamata funzione ne richiede l'attribuzione agli Uffici coincidenti con quelli nel cui ambito territoriale ha sede il contribuente nella misura in cui a costoro vengono presentate le dichiarazioni, costoro possono operare in sede di controllo, a costoro il contribuente fa affidamento per l'instaurazione di un eventuale contraddittorio.

Nel rispetto di detta finalità, è chiaro che le sopra descritte regole per la determinazione dell'Ufficio competente non possono essere derogate pena l'illegittimità dell'atto impositivo spiccato in loro violazione. Sul punto, la Suprema Corte ha chiarito che sotto il profilo sostanziale (Cass., sez. 1, sent. 24 maggio 1984, n. 3191, orientamento ripreso anche da Cass. n. 21399/2020) la competenza territoriale degli Uffici delle imposte ha carattere inderogabile, essendo determinata dal richiamato interesse generale.

Con una importante precisazione, trascurata dalla ordinanza in commento, lo stesso Giudice di legittimità recentemente (Cass. n. 21399/2020) ha pienamente confermato un precedente orientamento del Collegio (Cass., sez. 1, sent. 9 dicembre 1983, n. 7301) secondo il quale - in materia di accertamento tributario, allora nel sistema del Testo Unico delle imposte dirette approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, come nel vigente sistema a seguito del D.P.R. n. 917/1986, ma non diversamente nel presente sistema tributario - la competenza territoriale dell'Ufficio, di carattere funzionale ed inderogabile ed il cui difetto importa la nullità dell'atto (il cui vizio deve pur sempre essere dedotto dalla parte ricorrente tra i motivi di impugnazione dello stesso, senza che possa essere rilevato d'ufficio dal giudice, secondo quanto desumibile anche dal D.P.R. n. 600/1973, art. 61, comma 2) si determina con riferimento al domicilio fiscale.

Fermi questi principi, la soluzione alla quale approda la Suprema Corte, pur considerandone l'*iter* interpretativo non immune da criticità, può ritenersi ragionevole e proporzionata solo tenendo conto che si tratta di Uffici contigui nell'organizzazione tributaria della stessa città, dovendo, diversamente essere acclarato il difetto di competenza.

Vero è, infatti, che le norme sulla competenza, rientrando fra quelle disposizioni finalizzate a garantire la accurata ricostruzione del fatto, non possono che determinare in caso di loro violazione l'illegittimità dell'atto impositivo; nel caso di specie è evidente, tuttavia, che l'eccezione non attiene all'esistenza del potere ma alle modalità di ripartizione interna dello stesso con la conseguenza che non possono determinarsi effetti sulla validità dell'atto.

In quest'ottica, senza concentrarsi su un discutibile richiamo all'art. 21-*octies*, sarebbe stato, forse, più lineare sostenere - per escludere in relazione alle peculiarità del caso oggetto di scrutinio un radicale automatismo in ordine all'individuazione del vizio di incompetenza - che trattandosi di Uffici della medesima circoscrizione non venisse lesa la realizzazione della funzione cui necessariamente deve attendere l'azione degli organi dell'Amministrazione finanziaria, risultando, pertanto, eccessivo che l'atto risulti invalido.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 2, I, 356 ss.
- BOLETTO G., *Domicilio fiscale*, in *Diritto on line - Treccani*, 2014
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2021
- DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, I, 729 ss.
- DEL FEDERICO L., *I rapporti fra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393 ss.
- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, I, 137 ss.
- FARRI F., *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015
- LUCIANI F., voce *Irregolarità del provvedimento amministrativo*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del contribuente*, Milano, 2022
- MARELLO E., *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità- annullabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 328 ss.
- PEPE F., *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino 2012
- RANDAZZO F., *In tema di applicabilità dell'articolo 21 octies, comma 2, Legge n. 241 del 1990 agli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2018 I, 264 ss.
- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 19, 1445 ss.
- VOLPE F., *Discrezionalità tecnica e presupposti dell'atto amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2008, 4, 791 ss.
- Zagà S., *Le regole del depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi vincolati ed il vizio di motivazione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 461 ss.

L'utilizzabilità delle percentuali di ricarico riferite ad anni precedenti o successivi ai fini dell'accertamento

The usability of the mark-up percentages referring to previous or subsequent years

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 12 aprile 2022, n. 11717)

ANNA RITA CIARCIA

Abstract

La Corte di Cassazione, in tema di utilizzo delle percentuali di ricarico, ritiene che sia legittimo l'accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria ricostruisce in via presuntiva la percentuale media di ricarico sulla base delle fatture, prodotte dalla contribuente, riferite a un anno di imposta diverso da quelli accertati. Secondo la comune esperienza, infatti, le percentuali non sono da ritenersi una variabile occasionale; pertanto ricadrà, poi, sul contribuente l'onere della prova contraria.

Parole chiave: accertamento analitico, accertamento induttivo, percentuali di ricarico, onere della prova

Abstract

The Court of Cassation, regarding the use of the mark-up percentages, believes that the assessment with which the tax administration presumptively reconstructs the average percentage mark-up on the basis of the invoices produced by the taxpayer referring to one year is legitimate tax different from those ascertained. According to common experience, in fact, the percentages are not to be considered an occasional variable; therefore, the burden of proof to the contrary will then fall on the taxpayer.

Keywords: analytical assessment, inductive assessment, markup percentages, burden of proof

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Le percentuali di ricarico. - **3.** L'accertamento fondato sulle percentuali di ricarico. - **4.** Le percentuali riferite ad anni precedenti o successivi. - **5.** Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione, con la sentenza 12 aprile 2022, n. 11717 ha confermato il suo orientamento maggioritario, ritenendo che le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno d'imposta, costituiscono un valido elemento di prova che può utilizzarsi per ricostruire i dati relativi a periodi di imposta precedenti o successivi.

Il ricarico è il valore che viene aggiunto al prezzo di acquisto della merce per remunerare tutti i costi fissi e variabili e poter garantire un determinato profitto all'imprenditore. In tal modo si potranno determinare le percentuali di un insieme complesso di beni, riferiti ad un determinato soggetto; in tal caso, la percentuale di ricarico sarà individuata in funzione mediana tra i vari ricarichi dei beni esaminati (la percentuale di ricarico è data da: $[(\text{ricavi} - \text{costo del venduto}) / \text{costo del venduto}] \times 100$; dove il costo del venduto è ricavato da una somma algebrica: giacenze iniziali + acquisti - rimanenze finali).

Lo stesso procedimento può essere utilizzato, non per singoli contribuenti, ma per un particolare settore merceologico, così da individuare le percentuali di ricarico medie di settore (Cass., sez. trib., sent.

30 ottobre 2007, n. 22938, in *Corr. trib.*, 2007, 47, 3874 ss. con nota di BIANCHI F. - LUPI R., *Le percentuali di ricarico non si giustificano con rinvio a generiche "medie di settore"*; BIANCHI F., *Percentuali di ricarico e presunzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 2, I, 277 ss.).

L'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973 consente, sulla base della disamina della contabilità operata dall'ufficio, di ricostruire l'esistenza di attività non dichiarate attraverso presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti; e questo valore possono assumere, se confortate da altri indizi, le difformità delle percentuali (PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1982, 1, 104 ss.).

Al fine di determinare induttivamente il ricavo di un'impresa, gli Uffici utilizzano le percentuali (CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 494); applicando i ricarichi mediamente applicati per gli stessi settori merceologici, si cerca di determinare, in presenza di un rilevante scostamento di ricavi, vendite non contabilizzate e quindi ricavi non dichiarati.

2. Le percentuali di ricarico, rappresentando delle mere estrapolazioni statistiche di realtà non omogenee, costituiscono al più mere presunzioni semplici, che non consentono, non essendo per vero provviste *ex se* dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, di procedere alla determinazione analitico - induttiva del reddito.

Esse forniscono una regola d'esperienza che, in un'unione con altri elementi di valutazione emergenti dalla fattispecie, possono concorrere a definire un quadro presuntivo sufficientemente attendibile, che in considerazione della gravità, della precisione e della concordanza degli elementi che vengono a comporlo, consente di argomentare l'esistenza di ricavi non dichiarati e l'inesistenza di passività dichiarate, legittimando l'accertamento analitico - induttivo della complessiva situazione reddituale del verificato.

È comunque possibile procedere in questa direzione, anche in difetto del concorso di altri convergenti elementi di giudizio, allorché, dalla disamina complessiva della situazione reddituale del contribuente, trapasano elementi che lasciano intendere comportamenti *contra legem* da esso tenuto.

Occorre considerare, però, che non è sufficiente prendere una semplice media, relativa ad un determinato settore, ed applicarla ad un'impresa rientrante in quello specifico ambito di attività.

In dottrina (PORCARO G., *L'utilizzo delle percentuali di ricarico tra violazioni di legge e giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 11, II, 1030 ss.) si sono evidenziati alcuni problemi pratici circa l'applicabilità delle percentuali; in primo luogo, si è ritenuto che gli Uffici debbano preventivamente individuare tutte le caratteristiche dell'impresa necessarie per farla considerare omogenea rispetto al settore nel quale la percentuale media di ricarico è stata determinata. Non è sufficiente, pertanto, un generico richiamo al tipo di attività esercitata, ma è necessario procedere ad un'ulteriore analisi circa l'aderenza di una serie di elementi (tipologia merceologica dei beni prodotti, qualità e quantità di beni strumentali, dimensione dei locali in cui viene esercitata l'attività) tra l'impresa cui si intende applicare le percentuali di ricarico e quelle che fanno parte del settore di appartenenza e da cui le percentuali sono state ricavate (Cass., sez. trib., sent. 9 settembre 2005, n. 18038, e Cass., sez. trib., 5 dicembre 2005, n. 26388, entrambe in *Giur. it.*, 2006, 12, 2439, con nota di CIPOLLA G.M., *Sull'efficacia probatoria delle percentuali di ricarico riferite al settore economico di appartenenza dell'impresa sottoposta al controllo fiscale*).

Non è inutile sottolineare, infatti, che trattandosi di valori medi, ciò sta a significare che ciascuna realtà può discostarsi da quei valori sia in eccesso che per difetto. In secondo luogo, occorre precisare che l'applicazione della percentuale di ricarico rende corretta la determinazione induttiva dei ricavi solo nel caso in cui l'impresa commercializza un'unica tipologia di beni o allorché una tipologia è maggioritaria dell'attività (BENAZZI A., *Le percentuali di ricarico inferiori alla media di settore non rendono inattendibile la contabilità regolare*, in *Corr. trib.*, 2011, 35, 2909 ss.).

Tale fattispecie, però, si verifica ben raramente, anzi è più frequente l'ipotesi in cui un'impresa commercializzi beni differenti, applicando ricarichi diversi, anche in ragione della diversa tipologia di clienti: ne consegue che occorre particolare attenzione nella determinazione del calcolo della percentuale;

bisogna considerare la tipologia di beni (Cass., sez. trib., sent. 16 gennaio 2015, n. 673), la fluttuazione dei prezzi, i destinatari dei prodotti, ecc.

Come correttamente osservato, «*se si disponesse di tutti i dati (per ogni bene venduto), la percentuale di ricarico non avrebbe altra funzione che descrittiva, non servirebbe cioè ad accertare niente, venendo dopo l'accertamento dei vari valori. Il problema è un altro: a quali condizioni si possa «presumere» la percentuale di ricarico media, procedendo cioè «per campioni». La questione è complessa e le difficoltà sono essenzialmente relative all'accertamento della quantità venduta e del relativo prezzo di vendita. Quanto al primo punto, il venduto, se non risulta diversamente, è costituito da: (esistenze iniziali + acquisti) - (rimanenze finali + beni perduti, distrutti o comunque non alienati): è evidente che non semplice è acquisire la conoscenza di tutti questi dati. Altro nodo centrale riguarda l'accertamento del prezzo di vendita. Anche qui si deve procedere con molta cautela nel formulare regole precise: è certo che è dovere dell'ufficio fornire una dimostrazione convincente del fatto che il valore determinato corrisponde a quello praticato dal contribuente, ma questa è una precisazione oziosa. In pratica, i profili più evidenti di cui tener conto sono, oltre alle differenze collegate a tipo e qualità degli articoli, le fluttuazioni nei prezzi, usuali o comunque accertate nel corso del periodo di imposta, e ogni altro elemento» (MARCHESELLI A., *Il principio di "buona fede" e gli effetti dell'acquiescenza del contribuente durante il rilievo dei dati utili all'elaborazione delle percentuali di ricarico*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 6, II, 1318 ss.).*

È evidente, perciò, che le percentuali devono essere ponderate: secondo l'orientamento della Corte di Cassazione, infatti, non è legittimo ricorrere al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderale, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricavo molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass., sez. trib., sent. 15 maggio 2015, n. 9968: per la Corte il ricorso al sistema della media semplice, anziché di quella ponderata, non è legittimo quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore, ed i più venduti presentano un coefficiente di ricarico inferiore a quello medio. Cass., sez. trib., sent. 19 giugno 2009, n. 14328: secondo la Corte, nell'accertamento di ricavi fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, il ricorso al criterio della media aritmetica semplice, in luogo della media ponderale, è consentito quando risulti l'omogeneità della merce - circostanza la cui valutazione costituisce apprezzamento di merito, incensurabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge - ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio).

La scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria del criterio di determinazione della percentuale di ricarico deve, dunque, rispondere a canoni di coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso un adeguato ragionamento, essendo consentito il ricorso al criterio della "media aritmetica semplice" in luogo della "media ponderale" quando risulti l'omogeneità della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (PICCARDO A., *Rettifica basata su percentuale di ricarico non contestata dal contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 4, II, 903 ss.).

In conclusione, il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce legittimo presupposto dell'accertamento induttivo, purché la determinazione dello scostamento sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti.

Qualora il contribuente, in sede di giudizio, contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, il Giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle critiche proposte, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonché della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto.

3. La giurisprudenza ha riconosciuto come, in presenza di scritture formalmente corrette, non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella mediamente riscontrata nel

settore di appartenenza; occorre, invece, che risulti qualche elemento ulteriore, tra cui anche l'abnormità e irragionevolezza della difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la media di settore, incidente sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, ovvero la concreta ricorrenza di circostanze gravi, precise e concordanti (Cass., sez. trib., sent. 24 settembre 2014, n. 20096).

Diversamente, siffatta difformità rimane sul piano del mero indizio (Cass., sez. trib., sent. 2 luglio 2014, n. 15038 in *il fisco*, 2014, 32, 3180 con commento di BRANDI F., *La gestione economica anomala legittima l'accertamento induttivo*); ne consegue che l'abnormità e la irragionevolezza della difformità delle percentuali sono in grado di invalidare una contabilità aziendale formalmente corretta e giustificano la notifica di un avviso di accertamento, a condizione, però, che le medie di settore siano correttamente comparabili (Cass., sez. trib., ord. 7 gennaio 2014, n. 92).

Si può pertanto ritenere che le percentuali di ricarico medie del settore, da sole, non sono in grado di fondare la legittimità di un accertamento nel caso di una contabilità formalmente corretta; diversamente, però, se durante l'attività accertativa l'Amministrazione acquisisce la ulteriore prova dell'esistenza di una attività non dichiarata dal contribuente, fornita tramite una presunzione grave, precisa e concordante, questa giustifica, in virtù della assoluta mancanza di registrazione dell'attività nelle scritture contabili, l'utilizzo delle percentuali di ricarico medie di settore al fine di quantificare i maggiori ricavi non assoggettati all'imposizione sui redditi da parte del contribuente, sebbene con valore probatorio indiziario (Cass., sez. trib., sent. 21 dicembre 2005, n. 28342 in *Corr. trib.*, 2006, 11, 871, con commento di STUFANO S., *La Suprema Corte "ignora" i limiti probatori dell'accertamento analitico*; nello stesso senso: Cass., sez. trib., sent. 8 febbraio 2008, n. 3047).

In tale ipotesi, quindi, l'Amministrazione finanziaria agisce nell'ambito di un accertamento extra-contabile, per cui le percentuali non hanno la funzione di elementi di prova dell'esistenza di attività non dichiarate, ma, anzi, vengono utilizzate dall'Ufficio per quantificare un'attività accertata e non dichiarata.

In caso di omessa tenuta delle scritture, quindi, l'Ufficio può procedere ad accertamento di tipo induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, sulla base di dati o notizie a sua conoscenza (CORRADO L.R., *Accertamento dei redditi in base alle scritture contabili e percentuali di ricarico*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 6, II, 1143 ss.).

In tale contesto, la rideterminazione del ricarico, operata in base a dati non privi di concretezza, quali ad esempio le percentuali di ricarico, costituisce operazione senz'altro legittima in quanto finalizzata alla ricostruzione del volume di affari.

In queste ipotesi, perciò, si verificherà un'inversione dell'onere della prova, che ricadrà sul contribuente, il quale dovrà dimostrare l'infondatezza della pretesa dell'ufficio. Le contestazioni in merito alle percentuali determinate dall'Ufficio in sede di verifica fiscale dovranno essere immediatamente contestate dal contribuente, in quanto la mancata contestazione espressa equivale ad accettazione delle percentuali e dei loro risultati che porteranno alla notifica dell'avviso (Cass., sez. trib., sent. 26 gennaio 2004, n. 1286 in *Corr. trib.*, 2004, 18, 1428, con commento di BASILAVECCHIA M., *Percentuali di ricarico tra "ammissioni" e "non collaborazioni"*).

È indubbio che la prova, da parte dell'Amministrazione finanziaria, debba essere basata su elementi oggettivi che siano fortemente attendibili.

La Corte di Cassazione ha riconosciuto come illegittimo l'accertamento fondato sulle percentuali di ricarico, laddove l'Ufficio non abbia tenuto in considerazione che la società, nel periodo di imposta accertato, era in difficoltà economica (Cass., sez. trib., sent. 12 marzo 2008, n. 6549); non si può non considerare che, in periodi di crisi, l'azienda può stabilire di ridurre gli utili abbattendo il ricarico ma, in ogni caso, dovrà provare di aver adottato una politica di liquidazione che giustifichi tale comportamento (Cass., sez. trib., sent. 28 aprile 2010, n. 10148 in *Corr. trib.*, 2010, 23, 1859 con commento di PINO C., *Onere probatorio degli accertamenti induttivi basati sulle percentuali di ricarico*).

In conclusione, l'Agenzia, utilizzando le percentuali di ricarico per la valutazione complessiva della situazione gestionale dell'azienda, deve prendere in considerazione le difficoltà economiche causate

dalla particolare crisi che abbiano indotto la società stessa a liquidare la merce ad un prezzo inferiore a quello di mercato.

4. Il caso affrontato dalla Suprema Corte, riguarda, in particolare la possibilità di estendere l'utilizzo delle percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno d'imposta, ad anni (precedenti o successivi) diversi.

Occorre premettere che la percentuale di ricarico è una variabile che dipende da una serie di fattori, tra i quali i più immediatamente percepibili come rilevanti sono: l'ampiezza del periodo entro cui si vorrebbe conservare validità, la tipologia di merci, l'andamento del mercato, la situazione di concorrenza, la politica commerciale e le sue variazioni, la posizione dell'esercizio.

È evidente che tali fattori possono avere notevoli oscillazioni.

L'entità dei vari ricarichi non è una variabile indipendente di carattere occasionale, ma è condizionata da quella serie di fattori citati che costituiscono, nel loro insieme, le condizioni di mercato (ad esempio, la situazione di concorrenza esistente in concreto, le modalità di gestione dell'esercizio commerciale).

Pertanto, sebbene appaia legittimo il ragionamento teorico di utilizzare la percentuale di ricarico determinata in relazione ad un determinato anno anche per gli anni di imposta precedenti (o successivi), è anche vero che ciò può accadere purché la natura dell'attività imprenditoriale nel corso degli anni non sia cambiata, dovendo intendersi riferita la sostanziale corrispondenza nel tempo dei fattori economici, tanto alle dimensioni organizzative della azienda, quanto al mercato di riferimento in cui l'impresa opera, quanto ancora alla tipologia e quantità di merci che risultano commercializzate (cfr. Cass., sez. I civ., sent. 22 dicembre 1998 n. 12774; sez. trib., sent. 18 aprile 2003, n. 6253 e sent. 27 gennaio 2010, n. 1647).

Con la conseguenza che non potrà esserci estensione delle percentuali ad anni diversi, laddove il contribuente fornisca la prova, ad esempio, della sensibile variazione della quantità di merci che risultano commercializzate con scostamenti connessi, anche del risultato economico, sia in termini assoluti sia percentuali (CTR Puglia, sez. V, sent. 30 marzo 2021, n. 1135).

Con la diretta conseguenza, che ove nessuna variazione risulti intervenuta, gli anni in considerazione rappresentino una "forchetta" di ridotte dimensioni, i fattori si presentino di per sé oggettivamente relativamente stabili (ad esempio, si tratti di beni di tradizionale consumo, con un mercato stabilizzato e una domanda e offerta relativamente rigide), la persistenza della stessa percentuale è ragionevole.

In tal caso, naturalmente, incomberà sul contribuente, anche in virtù del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse (Cass., 29 dicembre 2016, n. 27330).

In conclusione, le circostanze di fatto, comprese quelle relative alle percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, anche se non possono essere estese acriticamente ad ogni altro esercizio precedente o successivo, stante l'autonomia di ogni periodo impositivo, costituiscono in ogni caso validi elementi indiziari, da utilizzare secondo criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi agli anni precedenti (o a quelli successivi) (Cass., ord. 4 agosto 2020, n. 16626).

5. Alla luce di quanto detto, si può ritenere che le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, possono costituire validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza e con altri elementi probatori, al fine di ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi.

A tale conclusione si giunge tenendo conto che, in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale, ma condizionata da tutta una serie di fattori che costituiscono nel loro insieme le condizioni di mercato; pertanto incomberà sul contribuente, anche in virtù del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare l'esistenza di mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Percentuali di ricarico tra "ammissioni" e "non collaborazioni"*, in *Corr. trib.*, 2004, 18, 1428 ss.
- BENAZZI A., *Le percentuali di ricarico inferiori alla media di settore non rendono inattendibile la contabilità regolare*, in *Corr. trib.*, 2011, 35, 2909 ss.
- BIANCHI F., *Percentuali di ricarico e presunzioni*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2007, 2, I, 277 ss.
- BIANCHI F. - LUPI R., *Le percentuali di ricarico non si giustificano con rinvio a generiche "medie di settore"*, in *Corr. trib.* 2007, 47, 3874 ss.
- BRANDI F., *La gestione economica anomala legittima l'accertamento induttivo*, in *il fisco*, 2014, 32, 3183 ss.
- CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 494 ss.
- CIPOLLA G.M., *Sull'efficacia probatoria delle percentuali di ricarico riferite al settore economico di appartenenza dell'impresa sottoposta al controllo fiscale*, in *Giur. it.*, 2006, 12, 2441 ss.
- CORRADO L.R., *Accertamento dei redditi in base alle scritture contabili e percentuali di ricarico*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 6, II, 1143 ss.
- GIOVANNINI A., *Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma: introduzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 3, 623 ss.
- LA ROSA S., *Modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 1523 ss.
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988
- MARCHESELLI A., *Il principio di "buona fede" e gli effetti dell'acquiescenza del contribuente durante il rilievo dei dati utili all'elaborazione delle percentuali di ricarico*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 6, II, 1318 ss.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018
- PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1982, 1, 104 ss.
- PICCARDO A., *Rettifica basata su percentuale di ricarico non contestata dal contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 4, II, 903 ss.
- PINO C., *Onere probatorio degli accertamenti induttivi basati sulle percentuali di ricarico*, in *Corr. trib.*, 2010, 23, 1859 ss.
- PORCARO G., *L'utilizzo delle percentuali di ricarico tra violazioni di legge e giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 11, II, 1030 ss.
- STUFANO S., *La Suprema Corte "ignora" i limiti probatori dell'accertamento analitico*, in *Corr. trib.*, 2006, 11, 871 ss.

Inaffidabilità dei dati contenuti nelle scritture di magazzino e limiti del ricorso all'accertamento induttivo puro

Unreliability of stock records and limits on the use of non-accounting tax assessment

(commento a/notes to Cass., 14 aprile 2022, n. 12127)

GIOVANNA PETRILLO

Abstract

La Suprema Corte, nella pronuncia che si annota, rileva che la scorrettezza dei dati contenuti nelle scritture di magazzino, ancorché non obbligatorie, e la loro conseguente inaffidabilità, può fondare l'accertamento induttivo puro. L'enunciazione di detto principio merita una riflessione in ordine ad una definizione dei limiti nella scelta del metodo di accertamento in rapporto alla situazione concreta.

Parole chiave: scritture di magazzino, accertamento induttivo puro, scelta metodo di accertamento

Abstract

The Supreme Court, with the ruling in question, considers that the infidelity of stock records, although not mandatory, can found the non-accounting tax assessment. The sentence offers a starting point for a reflection on the limits in the choice of the tax assessment.

Keywords: stock records, non-accounting tax assessment, choice of tax assessment

SOMMARIO: **1.** Il caso di specie e la decisione della Suprema Corte. - **2.** Il percorso giuridico seguito dai Giudici di legittimità. - **3.** Il discrimine fra accertamento analitico induttivo e induttivo puro (cenni). - **4.** Nota di sintesi: contesto conoscitivo a disposizione del Fisco e scelta proporzionata del "metodo" di accertamento.

1. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12127 del 14 aprile 2022, pronunciandosi riguardo ad alcuni rilevanti profili in tema di rimanenze di magazzino e accertamento induttivo puro, offre significativi spunti di riflessione in merito alla qualificazione della metodologia di accertamento impiegata.

Nel caso in esame, un accertamento nei confronti di una s.r.l., l'Agenzia delle Entrate aveva tassato ricavi e corrispettivi non dichiarati, determinati sulla scorta degli artt. 39, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 633, e 55 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, i verificatori, analizzando le rimanenze di magazzino, avevano accertato che queste ultime, indicate su due distinte colonne, presentavano valori dati dal costo di acquisto e dai costi accessori, l'una, e valori aumentati senza alcuna giustificazione, l'altra. In considerazione di tanto, con accertamento induttivo, era stato desunto che la sopravvalutazione delle rimanenze celasse in realtà operazioni non contabilizzate e in specie acquisti, quanto alle rettifiche inventariali positive, e cessioni di beni, quanto a quelle negative.

Dunque, erano stati determinati come maggiori ricavi, ai sensi dell'art. 85 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il valore delle rettifiche negative, mentre quelle positive erano state ricondotte alla presunzione di cui agli artt. 3 e 4 D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, la cui IVA costituiva base di calcolo per l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 8, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La CTP accoglieva il ricorso proposto dalla società contribuente con sentenza, successivamente confermata, sul punto, anche dalla CTR. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per Cassazione evidenziando come la CTR avesse ritenuto che l'inattendibilità delle ricostruzioni dell'andamento di magazzino, con riguardo alle rimanenze, fosse giustificata dal fatto che la contribuente non fosse tenuta alla contabilità di magazzino ex art. 14, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, e che perciò i dati in essa contenuti non fossero corretti, ma solo ricostruiti e frutto di incerte elaborazioni a posteriori. Ad avviso dell'Ufficio, al contrario, la contabilità di magazzino esibita ai verificatori, per la tenuta della quale il contribuente utilizzava un software in ragione della mole delle relative movimentazioni, doveva considerarsi attendibile, ancorché non obbligatoria. Infine, l'Amministrazione finanziaria censurava la pronuncia per avere la CTR ritenuto irragionevole per la società gestire un mercato parallelo per migliaia di componenti di modesto valore, non collocabili al dettaglio e prive di autonoma utilità se non all'interno di un processo produttivo, senza considerare l'irrelevanza di tali considerazioni nell'ambito dell'acquisto e della vendita in nero di tali merci. La Suprema Corte reputa le censure fondate evidenziando che l'accertamento induttivo puro consente all'Amministrazione finanziaria di prescindere del tutto dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di determinare l'imponibile sulla base di elementi meramente indiziari, ancorché inidonei ad assurgere a prova presuntiva ai sensi degli artt. 2727 e 2729 c.c. (Cass., 8 marzo 2019, n. 6861; Cass., 18 dicembre 2019, n. 33604), ma costituenti presunzioni "supersemplici", ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (Cass., 17 luglio 2019, n. 19191), quando i dati in esse contenuti siano assolutamente inattendibili e tali da inficiare l'utilizzabilità anche di quelli apparentemente regolari (Cass., 9 giugno 2017, n. 14376), ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria, ossia di dimostrare di non avere conseguito il reddito accertato (Cass., 27 febbraio 2020, n. 20793), ovvero di avere conseguito un reddito inferiore a quello indicato dall'Ufficio.

Seguendo questo percorso argomentativo gli Ermellini ritengono che l'obbligatorietà o meno della tenuta delle scritture contabili non esonera il contribuente che redige tale documentazione dall'inserirvi dati corretti, alla stregua del principio civilistico della rappresentazione veritiera e corretta (Cass., 30 novembre 2020, n. 27334), e non incide neppure sulla legittimità del ricorso al sistema di accertamento induttivo puro, atteso che l'art. 39, comma 2, lett. d), facendo riferimento alle sole omissioni e «*false indicazioni accertate ai sensi del precedente comma*» (che prevede gli accertamenti analitici e analitico-induttivi), ovvero alla gravità, numerosità e reiterazione delle «*irregolarità formali delle scritture contabili*» tali da renderle inattendibili nel loro complesso «*per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica*», non opera alcuna distinzione in tal senso e che anche la documentazione non obbligatoria, in quanto relativa all'impresa, è comunque astrattamente idonea ad essere utilizzata dall'Ufficio ai fini della verifica (in tal senso, Cass., 25 ottobre 2017, n. 25289).

Pertanto, sottolinea il giudice di legittimità, è proprio l'onere della corretta tenuta di tutte le scritture contabili, ancorché non obbligatorie, a incidere sulla stessa ammissibilità dell'accertamento induttivo c.d. puro, ciò in quanto la nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 ss. c. c., ricomprende tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta, ivi compresa la stessa "contabilità in nero", costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, idonea a costituire in sé valido elemento indiziario e a ribaltare sul contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27622; Cass., 23 maggio 2018, n. 12680).

In conclusione, rileva ancora la Suprema Corte, l'osservanza dell'art. 92 TUIR, che pur non impone metodi obbligatori di valutazione delle rimanenze finali di magazzino, prescrive che il valore ad esse attribuito non sia inferiore a quello "minimale" ottenuto dall'applicazione dei criteri previsti dal medesimo articolo e che il valore da assumere fiscalmente, quando non determinato per singoli beni a costi

specifici, non sia inferiore a quello che si ottiene raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e valore, e sia pari, per ciascun gruppo, a quello determinato in base alle successive disposizioni, ossia secondo i criteri del FIFO (primo entrato, primo uscito) o CMP (costo medio ponderato) o LIFO (ultimo entrato, primo uscito) per movimento o a scatti, mentre l'art. 110 include tra i costi, oltre agli oneri diretti di acquisizione o di produzione, anche quelli di diretta imputazione - esclusi interessi passivi e spese generali - i quali sono collegati al bene da un nesso di consequenzialità (cfr., Cass., 30 novembre 2020, n. 27334), rientrandovi, quanto ai costi accessori di acquisto, quelli direttamente imputabili all'acquisto e al trasporto (ad esempio, i costi di imballaggio o di confezionamento ecc.), e quanto ai costi accessori di produzione quelli ad esso direttamente imputabili (dal momento della fabbricazione fino a quello di suo utilizzo), ad eccezione dei costi di distribuzione (art. 2426, comma 9, c.c.).

Da tanto discende, sottolinea la Suprema Corte, che ciò che rilevava nel caso in esame non era tanto il principio della libertà di scelta tra i vari metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino, quanto il rispetto delle modalità operative prescritte dal TUIR.

Dunque risulta palese, chiosa la Corte di Cassazione, l'erroneità del ragionamento seguito dai giudici di merito, sia nella misura in cui avevano reputato giustificabili gli errori presenti nella contabilità di magazzino in ragione della non obbligatorietà della sua tenuta, ed anche perché, pur partendo da tale vizio di fondo, avevano poi contraddittoriamente giudicato affidabili i medesimi dati, con conseguenti evidenti effetti in ordine al ricorso al metodo induttivo puro operato dall'Ufficio, senza esplicitarne con chiarezza i motivi e senza consentire di comprendere il ragionamento sotteso alla decisione. Gli Ermellini ritengono pertanto fondata, sul punto, la censura di nullità della sentenza per motivazione totalmente mancante o apparente.

Apprezzabilmente, in merito, la Suprema Corte chiarisce che la motivazione totalmente mancante o apparente sussiste non solo quando la motivazione non consenta di «*individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione ed alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione* (Cass. Sez. 3, 15/11/2019, n. 29721)» o non costituisca espressione di un autonomo processo deliberativo, come nel caso di sentenza motivata «*per relationem*» alla sentenza di primo grado (Cass. 25 ottobre 2018, n. ???) ma anche quando «*risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione*» (Cass., sez. 6-3, 25 settembre 2018, n. 22598) ad esempio in caso «*di contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione* (Cass. Sez. 6, 25/06/2018, n. 16611)». Nello svolgimento dell'iter argomentativo seguito, questo ultimo profilo è degno di rilievo in termini di possibile incidenza sulla corretta sussunzione della fattispecie concreta in quella astratta sulla quale il Supremo Giudice si è espresso.

2. Come illustrato, la Suprema Corte respinge le argomentazioni difensive espresse dal contribuente e riprese dalla CTR nel senso che l'inattendibilità delle scritture contabili fosse comunque non sostenibile in base alla circostanza che, per dimensioni quantitative, la s.r.l non fosse tenuta alla contabilità di magazzino ex art. 14, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973 e che, per questo, i dati in essa inseriti anche qualora non corretti, non avrebbero potuto fondare un induttivo «puro».

Detta astratta idoneità della inattendibilità delle scritture non obbligatorie a fondare un accertamento induttivo puro - congruamente motivata, come innanzi esposto, dalla Cassazione - rappresenta il presupposto logico che consente, poi, nell'iter argomentativo seguito, di riconoscere in concreto la idoneità delle discrasie rilevate nelle due colonne della contabilità di magazzino, sulla base delle giustificazioni indicate dal contribuente, a fondare il giudizio di inattendibilità complessiva della contabilità.

Riguardo a quest'ultimo profilo, la Suprema Corte muove dall'assunto che nella determinazione del reddito di impresa per la valorizzazione del magazzino il contribuente può applicare uno qualsiasi dei metodi previsti dalla legge, sempre che il valore non sia inferiore a quello minimo determinato a norma dell'art. 92 TUIR.

Come è noto, infatti, l'ordinamento tributario, nel rispetto dell'autonomia gestionale delle diverse realtà imprenditoriali, non prescrive rigide previsioni in materia di contabilizzazione delle rimanenze,

ma fornisce alcune indicazioni di massima, e richiede comunque al contribuente di redigere le proprie scritture contabili in modo intellegibile e controllabile (in tal senso si veda, da ultimo, Cass., sez. trib., ord. 3 maggio 2022, n. 13909) in modo da far emergere inequivocabilmente la consistenza delle rimanenze finali raggruppate per natura e per valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo (in argomento v. MARTELLA M., *La deducibilità della svalutazione delle rimanenze di beni a seguito della emergenza pandemica tra alleggerimento degli oneri probatori e rivisitazione del regime dei beni valutati a costo specifico*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IX, 941 ss.).

Sul punto, la Suprema Corte, nella fattispecie oggetto di disamina, non si discosta dall'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità molto rigoroso sugli effetti della mancata o irregolare tenuta della contabilità di magazzino.

Ad avviso degli Ermellini infatti «*in tema di imposte sui redditi di impresa minore, deve ritenersi legittima l'adozione, da parte dell'ufficio tributario, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito di impresa, del criterio induttivo, ai sensi dell'articolo 39, secondo comma, dpr 29 settembre 1973, n. 600, qualora il contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in contestazione abbia omissso di indicare il valore delle rimanenze di esercizio e tale omissione incida sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, salva restando la facoltà per il contribuente di documentare adeguatamente l'effettiva sussistenza ed entità delle rimanenze*» (Cass., 15 giugno 2007, n. 14018). In particolare, si sottolinea che la mancata indicazione con appositi documenti delle “categorie omogenee” nelle quali debbono essere raggruppati i beni risultanti in inventario giustifica una dichiarazione di globale inattendibilità della contabilità nel suo complesso, con facoltà per l'Agenzia di utilizzare il procedimento di accertamento induttivo, prescindendo dai dati contabili, come previsto dall'art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 (da ultimo, cfr. ord. 17 giugno 2021, n. 17244; fra le altre v. Cass. n. 9946/2003; Cass. n. 15863/2001; Cass. n. 16477/2014). Al fine di evitare distorsivi automatismi, è tuttavia significativo rilevare, anche alla luce di quanto si dirà nel prosieguo, che tale analiticità può essere sindacata dall'Ufficio solo ove il difetto della stessa impedisca in concreto l'esercizio della funzione di controllo, variando l'analiticità della distinzione in categorie in funzioni di vari elementi, che possono mutare caso per caso, a seconda dell'impresa e dei beni, e il cui sindacato non può esser operato in modo apodittico dall'Ufficio, ma solo in considerazione di specifiche ragioni, da comprovarsi in fatto e da motivarsi congruamente nell'avviso di accertamento (sul punto si veda Cass., ord. 15 febbraio 2022, n. 4846).

Parimenti, in relazione agli obblighi contabili correlati alla corretta e completa indicazione delle rimanenze di magazzino aventi ad oggetto una impresa in contabilità semplificata, il Supremo Collegio ha affermato che in materia di imposizione diretta, anche quelle imprese che sono assoggettate ad obblighi contabili di carattere “semplificato” e che, ai sensi dell'art. 18 D.P.R. n. 600/1973, non sono obbligate a tenere una specifica contabilità di magazzino, sono comunque tenute a indicare annualmente, nel registro IVA degli acquisti, il rispettivo valore delle rimanenze. Riguardo a tale indicazione, si precisa come la stessa non possa essere riportata tramite la registrazione del solo valore globale delle giacenze, essendo necessaria un'analitica distinzione dei rispettivi beni per categorie omogenee che consentano in ogni caso di avere una contezza particolareggiata della tipologia degli stessi, tenuto anche conto della attività esercitata. Diversamente, qualora non siano rilevabili tali elementi, l'Amministrazione finanziaria risulta facoltizzata a propendere per l'inattendibilità della contabilità e procedere di conseguenza con un accertamento di tipo induttivo (in tal senso, si veda Cass. civ., sez. V, ord. 9 novembre 2021, n. 32629).

Sulla base di tali rilievi è, allora, opportuno soffermarsi, nei limiti consentiti dalla presente trattazione, sulla valutazione del rappresentato percorso ermeneutico seguito dal Supremo giudice alla luce di alcune considerazioni in ordine alla “scelta” del metodo di accertamento operata dall'Ufficio.

3. Come limpidamente avvertito in dottrina, il potere discrezionale di scelta della metodologia di accertamento da applicare riconosciuto a favore dell'Amministrazione finanziaria in nessun caso può tradursi in una libera quantificazione dell'imponibile né sfociare in un mero arbitrio non potendo la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento rappresentare un potere incontrollabile ed incensurabile da parte del giudice (così, MARCHESELLI A., *Accertamenti tributa-*

ri. *Poteri del fisco e strategie del contribuente*, Milano, 2022, 388 ss. In argomento vedasi, senza pretese di completezza, PIRAS A., voce *Discrezionalità Amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, 72 ss.; GALLO F., voce *Discrezionalità [dir. trib.]*, in *Enc. dir.*, agg. III, Milano, 1999, 536 ss., spec. 541 ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento, nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990, 129 ss.). Dunque, posto che è la qualità stessa della norma tributaria a non rendere possibile una libertà di volontà in ordine all'esercizio o meno del potere impositivo, ci si può riferire alla discrezionalità della scelta, in funzione delle regole legislative, dei mezzi con cui perseguire un interesse unico (in tema, v. GIOVANNINI A., *Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma: introduzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 3, 623-635).

Come ampiamente ribadito dal Giudice di legittimità, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati che derivano dalle scritture contabili si trova il discrimine tra accertamento con metodo analitico induttivo o extracontabile e metodo induttivo puro. La scelta di ricorrere al metodo analitico-induttivo o al metodo induttivo puro rientra nel potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, il contribuente, in assenza di situazioni peculiari pregiudizievoli, non ha titolo a dolersi della scelta operata (da ultimo, si veda Cass., ord. 9 maggio 2022, n. 14676, per riferimenti in merito si vedano anche Cass., 3 febbraio 2017, n. 2872; Id., 25 maggio 2012, n. 8333). Riguardo ai possibili limiti sul piano applicativo della scelta discrezionale del metodo di accertamento è valido quanto affermato dalla Suprema Corte nel senso che l'accertamento induttivo puro si differenzia dall'accertamento condotto con metodo cosiddetto analitico extracontabile di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973 in considerazione della inattendibilità assoluta dei dati risultanti dalle scritture contabili che nel secondo caso è solo parziale. Ciò in quanto, nel primo caso, accertamento induttivo puro, poiché le "omissioni o le false o inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare la attendibilità e dunque la utilizzabilità ai fini dell'accertamento anche degli "altri" dati contabili (apparentemente regolari) l'Ufficio accertatore può prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e può «determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cc.»; nel secondo caso poiché la "incompletezza falsità e inesattezza" degli elementi indicati non è tale da non consentire di prescindere dalle scritture contabili, l'Ufficio accertatore può soltanto "completare" le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati avvero dell'inesistenza di componenti negativi dichiarati anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c. (cfr. *ex multis* Cass. n. 20132/2016, n. 11942/2016, n. 1951/2015, n. 17952/2013).

Nell'accertamento induttivo puro extracontabile, la contestazione della totale inattendibilità delle scritture contabili implica, dunque, che tutti i dati emergenti dalla contabilità risultino privi di valenza nella ricostruzione del reddito, pertanto, ad opera dell'Ufficio, nella ricostruzione induttiva dei maggiori ricavi verrebbe a legittimarsi il ricorso all'utilizzo di semplici indizi anziché di presunzioni qualificate e il superamento complessivo della rilevanza di tutte le annotazioni contabili. L'art. 39, comma 2, non impone, tuttavia, di adottare presunzioni semplicissime; detti strumenti presuntivi devono, infatti, essere utilizzati con la massima attenzione evitando di contestare redditi non connessi con la concreta realtà riferibile al contribuente ed alla sua effettiva capacità contributiva (in tema, v. MOSCHETTI F., *Profili generali*, in MOSCHETTI F., a cura di, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 10 ss.). Pertanto, anche in caso di ricorso legittimo all'accertamento induttivo puro l'esito della rettifica operata deve essere sempre supportato dalla prova della credibilità del risultato raggiunto. In particolare, analizzando le fattispecie nelle quali le presunzioni ultra semplici sono espressamente menzionate dalla legge si evince che si tratta di situazioni nelle quali il contesto conoscitivo a disposizione del Fisco è particolarmente povero trattandosi di situazioni nelle quali o per colpa del contribuente o per fatto obiettivo i dati valorizzabili per ricostruire la ricchezza sono di carattere labile e sommario (in questi termini si veda ampiamente MARCHESELLI A., *op. cit.*, 427 ss.).

4. Ragionando in questi termini, in relazione alla fattispecie posta all'attenzione della Suprema Corte, sarebbe opportuno verificare se la scelta dello strumento di indagine adottato sia stata effettivamente limitata dai fondamentali principi di buona fede e proporzionalità che richiedono l'utilizzo solo di quegli strumenti funzionali al raggiungimento di un esito dell'accertamento che ricostruisca al meglio la reale capacità contributiva del contribuente. E ciò tenendo conto che il limite di ogni strumento accertativo anche induttivo è di consegnare agli uffici finanziari uno strumento agevolato che non sia persecutorio del contribuente infedele ma risulti finalizzato alla determinazione della reale consistenza del reddito imponibile da lui prodotto in rapporto alla situazione concreta (sul punto, v. MARCHESELLI A., *op. cit.*, 389 ss.).

Vero è, infatti, che l'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria deve necessariamente essere volta alla fedele ricostruzione del fatto/presupposto in ottemperanza alle finalità della legge tributaria. Altrimenti ci si esporrebbe al pericolo evidente di applicare una norma tributaria, la quale prevede un presupposto di imposta al cui verificarsi collega la nascita dell'obbligazione tributaria, ad una situazione di fatto diversa da quella rappresentata dal presupposto stesso.

Fermi questi rilievi, bisogna, più in particolare, chiedersi se, in considerazione del contesto conoscitivo del caso di specie, potesse desumersi l'inattendibilità della contabilità esclusivamente sulla base di un'irregolare tenuta di una registrazione (non obbligatoria). La relativa risultanza dovrebbe, invero, essere valutata, nel quadro complessivo delle risultanze contabili ed extracontabili in atti, al fine di considerare attendibili o meno le scritture stesse, non potendosi dal suo contenuto *sic et simpliciter*, ritenersi privo di attendibilità l'intero impianto delle registrazioni contabili obbligatorie e delle loro conseguenti evidenze.

È chiaro che la Suprema Corte non è tenuta ad esprimere massime sulla plausibilità delle prove, ma solo di legittimità; tuttavia gli snodi argomentativi in cui si articola la pronuncia (condizionati anche dalle evidenziate carenze motivazionali della sentenza della CTR) avrebbero forse meritato degli approfondimenti che, nel caso specifico, si sarebbero dovuti concentrare, in considerazione del carattere eccezionale che la normativa conferisce all'accertamento induttivo puro, sulla verifica della proporzionalità delle conseguenze del metodo di accertamento scelto. Più che enfatizzare l'obbligo della corretta tenuta di tutte le scritture contabili, sarebbe stato forse opportuno soffermarsi adeguatamente sulla ricorrenza, nel caso in esame, di una violazione, in punto di infedeltà della contabilità di magazzino (non obbligatoria), in modo da stabilire se e quale incidenza essa avesse in termini di gravità sull'attendibilità e quindi sulla fedeltà complessiva dell'intero impianto contabile legittimando, a queste condizioni, l'accertamento induttivo puro.

Si è già detto, infatti, che in caso di "minor gravità" dei vizi che inficiano la garanzia dei dati contabili l'accertamento da realizzare è quello contabile-induttivo, mentre in caso di maggior gravità l'accertamento da operare è di carattere extra contabile. In quest'ottica, l'accertamento contabile analitico rappresenta il metodo ordinario che, in considerazione dei casi concreti, può applicarsi anche nelle ipotesi in cui la legge preveda l'accertamento di tipo induttivo. Ragionando diversamente si correrebbe il rischio di attribuire all'accertamento induttivo puro una funzione sanzionatoria.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1107 ss.
BODRITO A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 287 ss.
GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 665 ss.
GALLO F., voce *Discrezionalità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, agg. III, Milano, 1999, 536 ss., spec. 541 ss.
GIOVANNINI A., *Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma: introduzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 3, 623-635

- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in DI PIETRO A. (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di studi per Antonio Berliri*, Milano, 1994, 36 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del contribuente*, Milano, 2022
- MARTELLA M., *La deducibilità della svalutazione delle rimanenze di beni a seguito della emergenza pandemica tra alleggerimento degli oneri probatori e rivisitazione del regime dei beni valutati a costo specifico*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IX, 941 ss.
- MOSCHETTI F., *Profili generali*, in MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 10 ss.
- PIERRO M.C., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 114
- PIRAS A., voce *Discrezionalità Amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, 72 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento, nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990, 129 ss.

METODI DI ACCERTAMENTO

Le potenzialità applicative della *blockchain* e dei *database* condivisi nell'attuazione della norma tributaria (*)

Blockchain and sharing database in the implementation of tax law

ANDREA QUATTROCCHI

Abstract

Il contributo analizza le potenzialità applicative della *blockchain* e dei *database* condivisi nell'attuazione della norma tributaria, evidenziandone i possibili riflessi sulla dichiarazione, sulle modalità di effettuazione delle verifiche, nonché sulla dinamica relazionale Fisco-contribuente.

Parole chiave: *blockchain*, database condivisi, raccolta dati, attuazione della norma tributaria, dichiarazione tributaria, verifiche fiscali, controlli automatizzati

Abstract

This paper analyses the potential application of the blockchain and sharing databases in the implementation of tax law, highlighting their possible effects on the tax declaration, on the methods of carrying out the verification, as well as on the relationship between tax authorities and taxpayers.

Keywords: *blockchain, sharing database, data collection, implementation of tax law, tax declaration, tax verification, automatic controls*

SOMMARIO: **1.** Blockchain, database condivisi e raccolta dei dati fiscali. - **2.** I possibili riflessi sulla dichiarazione tributaria. - **3.** Controlli e verifiche. - **4.** Conclusioni.

1. La *blockchain* è una tecnologia nella quale ciascun partecipante, costituente un nodo ed essendo dotato di una chiave pubblica ed una privata, può concludere transazioni e attivare *smart contract* attraverso un sistema di validazione “distribuito” (e non centralizzato, come invece avviene con gli ormai sperimentati sistemi che richiedono la presenza di un ente certificatore. Sulla *blockchain* v. FINCK M., *Blockchain regulation and governance in Europe*, Cambridge, 2019; BIANCHI R. - CHIAP G. - RANALLI J., *Blockchain: tecnologia e applicazioni per il business*, Milano, 2019).

Una volta intervenute, le transazioni – custodite in “blocchi” che si servono di plurimi registri pubblici (i “*ledger*”) – non possono essere modificate dal singolo partecipante, richiedendosi a tal fine l'intervento di tutte le parti. Anziché essere conservati in un unico registro centralizzato, pur se garantito da un'autorità centrale, i dati sono custoditi in modo “distribuito”, perché a ciascuno dei nodi corrisponde una copia, riducendosi i rischi di perdite dei dati stessi e di una loro alterazione a carattere unilaterale.

Se allo stato attuale sono meglio noti i risvolti di carattere finanziario di questo nuovo corso, connessi con la creazione e la diffusione di monete virtuali (GAMBINO A.M. - BONPREZZI C., *Blockchain e*

(*) Testo, rivisto e integrato con le note, dell'intervento svolto dall'Autore presso l'Università Bocconi, in data 26 maggio 2022, nell'ambito del ciclo “*Seminari di attualità e approfondimento di diritto tributari*” del MDT.

criptovalute, in FINOCCHIARO G. - FALCE V., diretto da, *Fintech: diritti, concorrenza, regole*, Bologna, 2019, 269), non poco suggestive appaiono le prospettive aperte in ambiti, come quello fiscale, in cui le esigenze di controllo e di prevenzione delle frodi reclamano sempre più penetranti strumenti di raccolta e condivisione di informazioni attendibili, sia sul piano internazionale che su quello interno.

E tali strumenti rivestono ancor più interesse se consentono di sopperire ai limiti territoriali cui è soggetta la potestà di controllo dell'Amministrazione finanziaria, considerando la pur incoraggiante esperienza della cooperazione internazionale sia sul piano degli obiettivi generali (contrasto ai paradisi fiscali, alla delocalizzazione delle basi imponibili, ecc.), che su quello più immediatamente riferito alla singola posizione del contribuente (scambio di informazioni, procedure amichevoli, assistenza nella riscossione delle imposte, ecc.).

La creazione di un registro pubblico (*ledger*) nel quale le informazioni sono annotate in modo sequenziale e immutabile consente l'attestazione dei versamenti diretti, l'archiviazione di dati di carattere conoscitivo e dichiarativo nonché l'interrelazione volta alla possibile condivisione di proposte di aggiornamento del dato registrato dipendenti dall'applicazione di modifiche condivise a priori (ad esempio in caso di accertamento con adesione). In questo senso, il *ledger* non solo potrebbe accogliere la dichiarazione tributaria, ma subordinarne la validazione al rispetto dei termini temporali o escluderla qualora essa non rechi evidenza di redditi suscettibili di essere confermati in tempo reale da altro nodo – ad esempio il sistema catastale salvo prevederne l'automatica integrazione – oppure ove esponga deduzioni o detrazioni non validate da nodo ulteriore (ad esempio quello corrispondente all'impresa che ha effettuato la ristrutturazione teoricamente detraibile).

Senza dubbio, in termini ancor più pervasivi della sfera gestionale dei soggetti coinvolti, la *blockchain* potrebbe consentire la creazione di “blocchi” costituiti dall'insieme delle transazioni intrattenute da un operatore economico con uno o più dei suoi fornitori, contrastando le false fatturazioni in ambito IVA (AA.VV., *A blockchain-based value added tax [VAT] system: Saudi Arabia as a use-case*, in *Int. jour. of computer science and applications*, 2019, 5, 708; HERBAIN C.A., *EU policy forum: fighting VAT fraud and enhancing VAT collection in a digitalized environment*, in *Intertax*, 2018, 6, 579; WJAJA A. - LIU J.K. - SUWARSONO D.A. - ZHANG P., *A new blockchain-based Value-Added tax system*, in OKAMOTO T. - YU Y., HO AU M. - LI Y., a cura di, *Provable security*, Berlino, 2017, 474; AA.VV., *A blockchain-based value added tax [VAT] system: Saudi Arabia as a use-case*, in *Int. jour. of computer science and applications*, 2019, 5, 708).

Muterebbe anche lo strumento di identificazione del contribuente ai fini fiscali, dovendosi egli dotare di una chiave crittografica per accedere al sistema; non sarebbe più sufficiente il solo codice fiscale, né la posta elettronica certificata, poiché la garanzia è data in tal caso, come detto, da una validazione centralizzata, ciò che viceversa la *blockchain* intende escludere.

Allo stesso tempo sarebbero destinate a cambiare le modalità di effettuazione delle verifiche: la *blockchain* potrebbe essere in grado di assicurare agevolmente all'Amministrazione, sul piano tecnico, l'accesso a dati e notizie di carattere contabile e bancario riducendo al minimo i controlli incrociati, permettendo una piena visibilità dei dati di possibili terzi.

Il problema, posto dalla tecnologia informatica, è che la *blockchain* richiede che tutti i soggetti partecipanti alla catena possiedano i dati relativi a tutti gli altri, quindi, teoricamente, di tutti i contribuenti. A parte le questioni di *privacy* che si solleverebbero in tal caso, sarebbero necessari *server* in grado di archiviare una straordinaria mole di dati, richiedendosi anche un significativo dispendio di energia.

Per questa ragione, una possibile alternativa potrebbe consistere nei *database* condivisi, vale a dire piattaforme in grado di contenere i dati immessi nel sistema da soggetti autorizzati ad accedervi.

Questa seconda possibilità darebbe luogo ad un sistema centralizzato la cui utilità sarebbe data dalla verifica della coerenza tra i dati immessi da ciascuno, ad esempio dalle parti di una transazione.

In tal modo sarebbe possibile evidenziare dati eventualmente confliggenti tra loro, attivando elementi di anomalia tali da generare richieste di rettifica automatica da parte dell'Amministrazione. Per tale via, come meglio vedremo tra breve, il momento dichiarativo e quello del controllo (automatizzato o formale), tradizionalmente considerati distinti, potrebbero divenire in futuro contestuali, poiché all'im-

missione del dato da parte del contribuente (se ancora sarà davvero necessaria tale immissione) potrà corrispondere o meno una validazione amministrativa o un'integrazione in tempo reale.

Alla differente modalità di effettuazione dei controlli potrebbe seguire la necessità di rivedere la disciplina di verbali e di atti (e relativi termini), tenendo conto delle diverse forme di acquisizione dei dati, delle nuove forme di controllo automatico e della "partecipazione" del contribuente alla catena dei blocchi.

2. Da qualche anno anche l'ordinamento italiano ha sperimentato la dichiarazione tributaria precompilata (art. 1 D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175), uno strumento volto ad assicurare la semplificazione degli adempimenti in favore di quei contribuenti che presentino, come i lavoratori dipendenti, una certa stabilità sia sotto il profilo dei redditi tassabili che degli oneri deducibili.

L'implementazione di questo strumento ha richiesto l'acquisizione di una mole significativa di dati (interessi passivi relativi ai mutui, contributi previdenziali, ecc.) determinando, a carico dei "terzi", l'adeguamento delle strutture informatiche necessarie all'espletamento di tali oneri di comunicazione. Mentre in un primo momento il sistema generava dichiarazioni annuali fondate su dati "storici", con la conseguenza di essere suscettibili di modifiche o di adeguamento in relazione alla mutata situazione del contribuente, più di recente sono stati compiuti maggiori sforzi per assicurare la disponibilità di dati effettivi e relativi ad un numero sempre crescente di spese (sanitarie, asili nido, ecc.).

A fronte della precompilazione il contribuente deve limitarsi – direttamente o tramite soggetto autorizzato – a confermare i dati a disposizione, ad apportare modifiche minime e ad effettuare l'invio telematico, con ciò esauendosi l'obbligo dichiarativo e favorendosi il mantenimento di livelli continuativi di gettito.

Accanto a questa innovazione, particolarmente recente, si registra, su altro fronte, il proliferare di regimi sostitutivi, che per quanto volti ad assicurare la tassazione della ricchezza alla fonte e sollevare i contribuenti dagli adempimenti dichiarativi, hanno determinato la crisi della progressività dell'imposizione (critico, in dottrina, al riguardo, STEVANATO D., *C'era una volta l'imposta universale*, in *Boll. trib.*, 2016, 20, 1447. Sulla valorizzazione del principio di progressività v. GIOVANNINI A., *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 5, I, 675).

Nonostante entrambi questi fenomeni, suscettibili di essere collocati, rispettivamente, nell'area del ridimensionamento dell'apporto del contribuente all'adempimento dichiarativo e nell'ambito di una vera e propria fuga dalla dichiarazione da parte dello stesso legislatore, essa mantiene tuttora la sua centralità nel procedimento di attuazione della norma tributaria. Pur essendone sbiadita, in larga parte, la funzionalità partecipativa del singolo alla raccolta delle risorse necessarie alle esigenze della comunità, la sua presentazione o la sua omissione continuano infatti a rappresentare il perno a partire dal quale si snoda l'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria, il suo potere di rettifica, i termini temporali entro cui attuarla, la metodologia di accertamento adottata e il differente trattamento ai fini della responsabilità, anche penale (sulla centralità della dichiarazione nel procedimento di attuazione della norma tributaria si rinvia alle trattazioni tradizionali, dunque a NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008; SAMMARTINO S., *La dichiarazione d'imposta*, in AMATUCCI A., a cura di, *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994; BATISTONI FERRARA F., *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributario*, Pisa, 1979; MAGNANI C., *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974).

Fino a questo momento, anche la dematerializzazione dell'adempimento dichiarativo, favorita dal legislatore con la previsione di termini più ampi di presentazione, non ha intaccato se non marginalmente questa impostazione, incidendo viceversa sulla tipologia dei controlli. La modalità di trasmissione telematica ha consentito l'archiviazione elettronica delle dichiarazioni e l'automazione delle verifiche circa la tempestività della presentazione, la sussistenza di errori di calcolo, la spettanza di deduzioni in base a quanto previsto dalla legge, il diritto di fruire di detrazioni e di crediti, nonché la corrispondenza tra liquidato e versato (e i conseguenti pagamenti).

Il controllo automatizzato (art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) ha rappresentato senza dubbio un mutamento significativo nell'approccio al dato dichiarativo, essendovi la certezza della ge-

neralizzazione dei controlli “di primo livello”, applicati alle dichiarazioni di *tutti* i contribuenti. Si tratta in ogni caso di un controllo limitato al perimetro della dichiarazione e non è in grado di assicurare adeguatamente la risoluzione di quelle anomalie che richiedano, ad esempio, l’esame di documentazione confermativa della spettanza di una detrazione a fronte del sostenimento di una spesa (sul tema, tuttavia, con riferimento al dovere dell’Amministrazione di esaminare l’attività difensiva svolta dal contribuente dopo la comunicazione di irregolarità, v. PIERRO M., *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, 6, 1574, nonché *amplius*, RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 75, secondo cui anche la comunicazione di irregolarità darebbe impulso ad un contraddittorio in senso tecnico).

Quest’ultima tipologia di controllo – “di secondo livello” (il controllo formale, art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973) – non è gestita in modo automatizzato e richiede sia l’intervento del funzionario che la collaborazione del contribuente, al quale possono essere richiesti dati, chiarimenti e documenti che comprovino la spesa e l’effettuazione degli adempimenti eventualmente previsti dalla legge per fruire della detrazione, della deduzione etc. Anzi, tale è l’importanza, in questi casi, dell’interlocuzione tra Fisco e contribuente, che nella fattispecie si rinviene, secondo la dottrina, un’ipotesi di contraddittorio obbligatorio (cfr. ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di controllo cartolare delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1, 873. Le parti hanno dunque l’obbligo di confrontarsi sulla spettanza della detrazione o della deduzione che venga di volta in volta in rilievo).

Ciò premesso, v’è da chiedersi se l’adozione della *blockchain* possa avere un impatto su un sistema impostato in questi termini, e in quale dimensione possa manifestarsi; se possa incidere sulla stessa sopravvivenza della dichiarazione o influisca solo a posteriori, determinando l’ampliamento e la pervasività dei controlli automatizzati.

Volendo porre attenzione alle persone fisiche ed escludendo da questa prima area i soggetti titolari di redditi d’impresa e di lavoro autonomo, va considerato che le moderne tecnologie possano, nel medio periodo, deporre in favore di una maggiore semplificazione, ampliando significativamente l’area della precompilazione, per tipologie di reddito ulteriori rispetto a quelli oggi contemplate e mutando la stessa morfologia della dichiarazione.

Da un lato, sul fronte della raccolta dei dati suscettibili di essere riversati nella dichiarazione, è opportuno rimediare sia alla loro frammentazione, sia agli oneri legati alla custodia delle relative evidenze. Occorre abbandonare, sotto questo profilo, l’esigenza della conservazione della documentazione a supporto della dichiarazione, poiché da essa deriva un procedimento di verifica che impegna l’Amministrazione e il contribuente anche quando non ne scaturisca alcuna rettifica (ove si riscontri la sussistenza dei presupposti per fruire del beneficio fiscale inizialmente contestato).

Questo obiettivo non va perseguito, tuttavia, ampliando l’onere di allegazione “a monte” – dunque imponendo al contribuente di produrre il documento unitamente alla dichiarazione, magari sotto pena della perdita del diritto di dedurre o detrarre – ma agendo sull’attendibilità del dato, in quanto “confermato” in ciascun “nodo” della rete – ove implementabile un sistema *blockchain* – o perché riversato in un *database* condiviso.

In altri termini, se oggi la verifica viene innescata da una discordanza tra il dato dichiarato e quello comunicato da terzi (controparti del contribuente, enti erogatori, ecc.), domani la *blockchain* o un sistema condiviso potranno garantire la corrispondenza tra questi dati facendo (eventualmente) emergere l’anomalia in un momento precedente rispetto alla finalizzazione di un “documento dichiarativo”.

A questo fine – e con ciò veniamo alla morfologia dichiarativa – l’informazione raccolta deve poter confluire, già in corso d’anno e non al termine, su una piattaforma che si estrinsechi in un’applicazione dedicata.

Con riferimento alle detrazioni, ad esempio, la registrazione, da parte del cedente, degli acquisti corrispondenti ad un codice fiscale (o nuova forma di identità), deve poter determinare la trasmissione del dato alla *app*, nella quale il contribuente potrà monitorare le spese ed eventualmente “accettarle” (ciò dovrebbe avvenire di default una volta effettuata la transazione). L’utilizzo di strumenti di pagamento

elettronici determinerà un ulteriore riscontro del dato da parte del “nodo banca” (il nodo del cedente, inoltre, dovrebbe avere una capacità selettiva, vale a dire limitarsi a rendere “visibile” esclusivamente la spesa rilevante, escludendo quelle voci di costo che siano state sostenute con la medesima transazione ma che abbiano carattere “voluttuario” e come tali siano fiscalmente irrilevanti. È ben possibile, infatti, che al momento dell’acquisto di prodotti farmaceutici il contribuente comperi beni di diversa natura per i quali il diritto alla detrazione non sia fruibile. La visibilità del solo dato fiscalmente rilevante consente la tutela della riservatezza. Sulle implicazioni della *blockchain* in tema di *privacy* v. NECATI PEHLIVAN C. - ISIDRO READ I., *Blockchain and data protection: a compatible couple*, in *Global privacy law review*, 2020, 1, 39; PIATTI L., *Blockchain, decentralizzazione e privacy*, in *Cyberspazio e diritto*, 2018, 179).

In questo caso, il fatto che il dato inserito nella piattaforma sia confermato da ciascuno dei “partecipanti alla piattaforma” (cedente, acquirente, istituto di credito) dovrebbe costituire garanzia della sua attendibilità, e la risultanza digitale rappresentarne la prova (altrimenti cartacea, soggetto a conservazione e, se del caso, ad esibizione a posteriori).

Attraverso questo sistema si accoglierebbe nell’applicazione il profilo base del contribuente (residenza fiscale [dato regionale e comunale], figli a carico, ecc.) costruendo, giorno per giorno, la sua posizione in relazione agli accrediti (stipendi, pensioni, redditi fondiari sia periodici che occasionali) e alle spese (stabilendo e calcolando in automatico l’ammontare deducibile e detraibile per ciascuna di esse in base alle norme di legge).

Al termine del periodo d’imposta, l’applicazione dovrebbe aver registrato tutte le voci di reddito e di spesa fiscalmente rilevanti e risultanti in essa – comprese le ritenute effettuate e versate da parte dei sostituti d’imposta – determinando in tal modo l’importo delle imposte sui redditi da assolvere ad eventuale conguaglio (IRPEF, addizionali regionali e comunali) consentendone il rapido addebito su conto corrente collegato e il conseguente pagamento.

In questo quadro, la “dichiarazione” perderebbe la sua consistenza, non soltanto per il definitivo superamento del cartaceo, ma perché per tale si intenderebbe, in concreto, una conferma, da parte del contribuente, delle risultanze dell’applicazione.

La “precompilazione” sembra dunque destinata ad un deciso ampliamento, riferito ai redditi fondiari – non solo “stabili” ma anche occasionali, se si considera che la catena dei blocchi o il *database* condiviso potrebbe coinvolgere agevolmente anche le piattaforme per le locazioni immobiliari di breve periodo – e a quelli derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale, nelle quali la collaborazione del prestatore è altrettanto gestita mediante l’utilizzo di piattaforme (*riders*, ecc.).

Ancora, quanto ai redditi di capitale e ai redditi diversi di natura finanziaria, banche e intermediari finanziari potrebbero far confluire i flussi reddituali trasmettendo dati incontrovertibili, senza che lo Stato debba per ciò stesso rinunciare a forme di tassazione alla fonte, eventualmente applicate a titolo di acconto, assicurando se del caso il concorso dei proventi al reddito complessivo.

In ultima analisi, al di là del ridimensionamento della dichiarazione, il sistema andrebbe ampiamente centrato sulla singola persona fisica – quale collettore di ultima istanza di redditi tassabili – anche se la tecnologia lascia presagire la possibilità di implementare agevolmente forme di tassazione su base familiare, ricorrendo in tal caso ad applicazioni condivise.

3. La gestione della posizione fiscale del contribuente attraverso un registro “pubblico” potrebbe dunque consentire, in relazione alle persone fisiche, l’acquisizione di una situazione effettiva e definitiva già al momento della chiusura del periodo d’imposta. Potrebbero mutare, di conseguenza, le stesse tempistiche di versamento – a seguito della “dichiarazione confermativa” il contribuente potrebbe effettuare il pagamento di un saldo nel mese di gennaio (anticipando l’acconto al termine di un semestre) o scegliere di dilazionare il debito autorizzandone l’addebito mensile in automatico - non essendovi la necessità di attendere un semestre affinché il contribuente possa acquisire la documentazione necessaria alla prova delle spese ed effettuare tutti gli adempimenti oggi previsti ai fini della dichiarazione e dei conseguenti pagamenti (sull’esigenza di fissare, nell’ambito del diritto processuale civile, il regime

probatorio della *blockchain* v. MELO L., *Regimen juridico de blockchain: una prueba atípica*, in *Rev. de bioética y derecho*, 2019, 7, 101).

Se la *blockchain* fosse realmente implementabile si potrebbe prefigurare un sistema teoricamente perfetto, nel quale – a fronte di un sistema collaborativo in cui ogni nodo ha lo stesso valore degli altri – il controllo è automatizzato sin da principio, e non va svolto a posteriori, non essendovi la necessità di riscontrare alcuna documentazione a supporto della spettanza della deduzione/detrazione; il sistema potrebbe financo acquisire il buon esito della pratica amministrativa cui rimangono subordinati, ad esempio, i benefici fiscali in materia ambientale.

Di più, anche con il ricorso a *database* condivisi, potrebbe dirsi che un controllo non ci sia nemmeno, ma solo una risultanza dei dati attestati dai singoli partecipanti e destinati a confluire in una registrazione “unica”. Ciò dovrebbe indurre a ritenere che in futuro assisteremo ad una applicazione generalizzata del controllo automatizzato (che è *in re ipsa*) e di controllo anche formale delle dichiarazioni, poiché la validazione dei dati discenderà dalla corrispondenza del medesimo valore in capo a ciascuno dei soggetti coinvolti.

In altri termini, se già oggi il controllo automatizzato riesce a cogliere irregolarità dotate di un elevato grado di attendibilità, la sfida legata all'applicazione della *blockchain* e dei *database* condivisi è quella di escludere le incertezze legate ad una rappresentazione del presupposto diversa da quella reale (fattispecie che può emergere già oggi, v. FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti “generalizzati”, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della legge n. 311/04*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 6, I, 600).

Occorre allora chiedersi, pur in breve, quali aree di controllo potrebbero residuare in un contesto del genere e attraverso quali strumenti attuarle.

3.1 La prima rimane senz'altro la gestione degli omessi versamenti (totali o parziali).

A fronte del mancato pagamento del saldo conseguente alla dichiarazione confermata tramite *app* o di una o più rate se il contribuente abbia optato per una dilazione immediata, il recupero potrebbe essere attivato in tempi molto più rapidi rispetto a quelli attuali. L'osservazione dell'inadempimento potrà generare l'iscrizione a ruolo di importi e corrispondenti sanzioni, attivando in termini più solleciti la riscossione coattiva e le procedure esecutive relative alle imposte liquidate in dichiarazione.

È peraltro possibile presumere che tali attività diverranno automatiche, nel senso di non richiedere più l'intervento dell'uomo, saranno dunque “*smart*” anche gli avvisi bonari e gli atti conseguenti.

Il mantenimento del ruolo – a questo fine – dipenderà probabilmente dalla più generale valutazione che l'ordinamento sarà chiamato ad effettuare con riguardo alla portata della *blockchain* rispetto alla prova dei crediti, anche di tipo privatistico. Il sistema potrebbe, infatti, giungere a valorizzare, sul piano generale, la risultanza del dato elettronico rendendo superfluo il procedimento monitorio, consentendo anche ai privati la formulazione di intimazioni non precedute dal vaglio giurisdizionale e onerando il debitore di opporsi in tale sede qualora intenda contestare la pretesa o formulare domande riconvenzionali in grado di determinarne la riduzione o l'azzeramento.

Se così sarà, e se dunque muterà la stessa disciplina e la sostanza dei titoli esecutivi, anche lo strumento del ruolo, già ridimensionato da un decennio a seguito dell'introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo, potrà essere ripensato, salvo continuare a svolgere funzione di supporto nel caso in cui s'intenda mantenere ferma la separazione dell'attività di riscossione dei tributi, demandandola ad apposito ente (ma tale scelta potrebbe divenire a quel punto superflua).

Rimane fermo che l'omesso versamento totale o parziale e l'avvio dell'attività di recupero dovranno essere affidati ad un atto rispetto al quale il contribuente, come oggi, dovrà potere azionare tutele o accedere a dilazioni di secondo livello (di importi comprensivi di interessi, sanzioni e costi di riscossione).

3.2 Sotto altro profilo, andrà verificato se attraverso la *blockchain* sarà possibile gestire adeguatamente le variazioni dei redditi già risultanti dai nodi della rete e svolgere attività di accertamento.

Si pensi, a questo proposito, ai redditi fondiari, che in alcuni ordinamenti, come *quello italiano*, sono assoggettati a tassazione per imputazione. In relazione ad un fabbricato non locato *l'app* potrebbe ricevere il dato messo a disposizione dal nodo “catasto” (reddito medio ordinario), mentre in caso di locazione occorre assumere il canone validato dal nodo “Agenzia Entrate – registro” (risultanza contrattuale).

La criticità sorge per il caso di inadempimento del conduttore, poiché a seguito dello sfratto del locatario, al dato contrattuale deve subentrare quello catastale, sulla base – possibilmente – di un automatismo di tipo giurisdizionale generato dalla registrazione della convalida di sfratto (le concrete difficoltà per il raggiungimento di un tale obiettivo sono legate non solo all’informatizzazione della giustizia civile ma alla comunicazione all’Amministrazione finanziaria delle informazioni rilevanti ai fini fiscali, oggi rimessa alla trasmissione degli atti [sentenze, ordinanze, ecc.] da parte dei singoli uffici, ai fini del registro, senza che ne segua, il più delle volte, lo scrutinio a fini conoscitivi).

A parte questa specifica criticità, che non ricorre per il caso di redditi tassati per cassa come quelli di capitale o di lavoro autonomo, rimane immutata l’esigenza di controlli volti a verificare che le risultanze dei singoli nodi esauriscano effettivamente il monte-redditi del contribuente.

Ebbene, nel profilo di partenza si è ipotizzato volutamente un contribuente “base” – titolare di redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente e assimilati e di redditi diversi – poiché è presumibile che solo un’implementazione graduale della tecnologia possa consentire di immaginarne una successiva applicazione alle fattispecie più complesse (reddito di lavoro autonomo e reddito d’impresa).

Ad oggi i commentatori segnalano che la *blockchain* venga utilizzata per la gestione della contabilità (HUIBREGTSE S. - OTTONI P. - MUNOZ RODRIGUEZ S.C., *How technology is changing taxation in America Latina*, in *Bull. int. tax.*, marzo 2019, 147), per cui si ritiene che la tecnologia possa consentire all’amministrazione di effettuare, da remoto, verifiche fondate su metodologie analitiche di determinazione del reddito. Considerando che i sistemi contabili possono già oggi recepire criteri predeterminati per l’imputazione dei costi sotto il profilo temporale e quantitativo, la predisposizione di regole da implementare a priori consentirà di disporre di risultanze contabili formalmente regolari, in grado di registrare solo costi selezionati come inerenti (per esempio in base al codice Ateco), nel rispetto delle disposizioni sugli ammortamenti e con applicazione delle norme sulla competenza. Tutto ciò salvo casi particolari da gestire a posteriori per la necessità di risolvere problemi di qualificazione giuridica.

Non è detto, però, che il volume dei ricavi dichiarato corrisponda effettivamente a quello reale, di talché vi sarà comunque bisogno di controlli sostanziali affidati anche, come oggi, a modelli presuntivi, ma anche a nuovi e ancor più penetranti strumenti conoscitivi che consentano la raccolta di informazioni in un contesto digitalizzato (al riguardo l’Amministrazione sta maturando una rilevante esperienza nell’identificazione e nell’acquisizione di evidenze di carattere digitale. V., sul punto, FALCHETTI F. - SALVINI O., *L’acquisizione delle informazioni nel web e delle risorse digitali durante le ispezioni fiscali*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 2018, 6, 1677, che richiamano anche [1695] le *guidelines* adottate a tal fine dalla Guardia di Finanza e precisate nella circolare n. 1/2018).

Rimarrà ferma, dunque, l’esigenza di assicurare la tutela del contribuente, anche se potrebbero ridursi gli spazi dell’accertamento con adesione. Se esso infatti è funzionale ad una migliore conoscenza dei fatti da parte dell’Amministrazione, è pur vero che l’ambiente digitale dovrebbe consentire una piena contezza del Fisco circa la fattispecie concreta, salvo ciò che il contribuente riesca a non far transitare dal sistema.

3.3 La previsione che permanga un’area nella quale l’attività di accertamento debba essere esplicita, impone di verificare, ancor prima, in che modo un contesto digitalizzato possa essere di supporto all’attività istruttoria ed in quali termini. Se, cioè, la tecnologia risulti utile ai fini del contrasto all’evasione consentendo di intercettare informazioni in maggiore quantità e più mirate rispetto a quelle che oggi confluiscono nell’anagrafe tributaria a fronte delle comunicazioni effettuate da “terzi” (intermediari, enti, ecc.), oppure se sia utile ad attribuire un’efficacia diversa e più pregnante alle informazioni provenienti da qualunque fonte.

Sul piano oggettivo il legislatore dovrà senza dubbio tracciare dei limiti rispetto alla possibile condivisione dei nodi – e quindi alla creazione della “catena” – perché partire dal presupposto che tutto possa assumere rilievo fiscale e che l'Amministrazione finanziaria sia chiamata a selezionare a posteriori i dati rilevanti, apre la strada all'applicazione distorta di uno strumento suscettibile di violare facilmente la *privacy*.

Sul piano teorico, la *blockchain* potrebbe consentire di associare agevolmente una spesa, anche la più minuta, ad una “identità fiscale”. Limitarne la raccolta, se la tecnologia lo consente, e favorire la conservazione di quelle fiscalmente rilevanti agevola lo stesso contribuente e lo solleva da oneri di documentazione.

Allo stesso tempo, però, è presumibile che gli ordinamenti intendano sfruttare le potenzialità della *blockchain* o dei *database* condivisi nell'ottica dell'accertamento sintetico, allo scopo di far scattare con anticipo *alert* di non corrispondenza tra spese e reddito dichiarato. L'utilità, in tale ambito, potrà essere apprezzata non solo con riguardo alla qualità del dato – che risulterà più attendibile (salvo integrazioni di prezzo in contanti, che tenderanno a sfuggire) – ma anche con riferimento alla possibilità di escludere l'accertamento quando un riscontro elettronico – a prescindere dal contraddittorio – possa giustificare le spese a fronte della disponibilità di risorse già incamerate (tassate o non tassabili).

4. Se di regola i cambiamenti tecnologici sono implementati con una certa gradualità, l'impatto della *blockchain* sulla legislazione potrebbe viceversa risultare dirompente, imponendo mutamenti rapidi e radicali. Questo nuovo corso dovrà anzitutto confrontarsi con la tenuta delle reti, chiamate a sostenere la trasmissione e l'archiviazione di dati in misura ancor più massiva, richiedendo significativi investimenti per assicurarne piena efficienza; su questo punto probabilmente gli Stati dovranno approfondire maggiore impegno, possibilmente con un approccio condiviso a livello europeo.

Sul piano fiscale, però, le prospettive aperte dall'applicazione della *blockchain* suscitano notevole interesse e sembrano destinate ad apportare notevoli cambiamenti, dal procedimento di attuazione delle norme tributarie sino alla strutturazione stessa delle imposte. Allo stesso tempo, non può sottacersi che dal punto di vista tecnico l'effettivo ricorso alla *blockchain* risulti molto difficoltoso, poiché se ogni contribuente costituisce un nodo della rete, egli, per partecipare alla catena, pare tenuto a dover archiviare tutte le informazioni relative a tutti i partecipanti; per questa ragione, sembra più attuabile, secondo gli informatici, l'adozione di *database* condivisi.

In ogni caso, la direzione verso cui muove il sistema è senza dubbio quella di consentire all'Amministrazione una visione più ampia e pervasiva della sfera patrimoniale e personale del contribuente, più accettabile se compensata dalla semplificazione degli adempimenti, dall'effettiva e produttiva lotta all'evasione, dal risparmio di costi per il funzionamento della macchina amministrativa e dalla conseguente diminuzione della pressione fiscale.

Sotto altro profilo, l'impressione è che “l'automazione” influirà sulla dinamica relazionale Fisco - contribuente, destrutturando probabilmente i risultati raggiunti con lo Statuto sul piano della valorizzazione di tale rapporto. Del resto, in un sistema teoricamente perfetto, nel quale l'adempimento del dovere tributario è mediato dalla tecnologia, non dovrebbe esservi alcun contatto tra contribuente e Amministrazione, perché il suo manifestarsi paleserebbe l'essersi verificata una patologia che la “macchina” deve viceversa escludere a priori.

Gli Stati saranno infatti chiamati a disegnare una nuova fiscalità di massa, oltre a confrontarsi ulteriormente sulla tassazione delle imprese digitali, dovendosi immaginare la creazione di altrettanto dematerializzati centri di controllo, anche sovranazionali.

Tutto ciò presuppone però norme lineari, di immediata applicazione, tali da non prestarsi a contatti interpretativi. Ancor più che in passato è richiesto dunque ai legislatori degli Stati di avviare un serio percorso di semplificazione normativa e di differente scrittura delle disposizioni, sia per consentirne la traduzione in linguaggio cifrato, sia per escludere problematiche di qualificazione giuridica, essendo queste ultime risolvibili – quantomeno al momento – solo con l'intervento dell'uomo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANDERSON T.J., *Money without boundaries: how blockchain will facilitate the denationalization of money*, New York, 2019
- BARBAIN C., *La blockchain: concept, technologies, acteurs et usages*, in *Annales des Mines*, 2017, 3, 6 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributario*, Pisa, 1979
- BIANCHI R. - CHIAP G. - RANALLI J., *Blockchain: tecnologia e applicazioni per il business*, Milano, 2019
- DE FILIPPI P. - WRIGHT A., *Blockchain and the law*, Cambridge, 2018
- FALCHETTI A. - SALVINI O., *L'acquisizione delle informazioni nel web e delle risorse digitali durante le ispezioni fiscali*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 2018, 6, 1677 ss.
- FINCK M., *Blockchain regulation and governance in Europe*, Cambridge, 2019
- FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti "generalizzati", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della legge n. 311/04*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 591 ss.
- GAMBINO A.M. - BONPREZZI C., *Blockchain e criptovalute*, in FINOCCHIARO G. - FALCE V. (diretto da), *Fintech: diritti, concorrenza, regole*, Bologna, 2019, 269 ss.
- GIOVANNINI A., *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 5, I, 675 ss.
- HERBAIN C.A., *EU policy forum: fighting VAT fraud and enhancing VAT collection in a digitalized environment*, in *Intertax*, 2018, 6, 579 ss.
- HUIBREGTSE S. - OTTONI P. - MUNOZ RODRIGUEZ S.C., *How technology is changing taxation in America Latina*, in *Bull. int. tax.*, marzo 2019, 147 ss.
- LEE KUO CHUEN D. - DENG R.H., *Handbook of blockchain, digital finance and inclusion*, Hong Kong, 2018
- LOPEZ JIMENEZ D., *Blockchain: la revolucion industrial de internet*, in *Rev. Derecho*, 2018, 11, 197 ss.
- MAGNANI C., *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974
- MELO L., *Regimen juridico de blockchain: una prueba atipica*, in *Rev. de bioética y derecho*, 2019, 7, 101 ss.
- NECATI PEHLIVAN C. - ISIDRO READ I., *Blockchain and data protection: a compatible couple*, in *Global privacy law review*, 2020, 1, 39 ss.
- NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008
- PEMBERTON J.L., *Improving tax compliance in a globalized world: an issue relevant to small businesses?*, in EVANS C. - LANG M. - RUST A. - SCHUCH G. - STARINGER C. - PISTONE P. (a cura di), *Improving tax compliance in a globalized world*, Amsterdam, IBFD, 2018, 45-46
- PIATTI L., *Blockchain, decentralizzazione e privacy*, in *Cyberspazio e diritto*, 2018, 179 ss.
- PIERRO M., *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, 6, 1574 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 75 ss.
- SAMMARTINO S., *La dichiarazione d'imposta*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994
- STEVANATO D., *C'era una volta l'imposta universale*, in *Boll. trib.*, 2016, 20, 1447 ss.
- SWAMMY S. - THOMPSON R. - LOH M., *Crypto uncovered: the evolution of bitcoin and the crypto currency marketplace*, Berlino, 2019
- WIJAJA A. - LIU J.K. - SUWARSONO D.A. - ZHANG P., *A new blockchain-based Value-Added tax system*, in OKAMOTO T. - YU Y. - HO AU M. - LI Y. (a cura di), *Provable security*, Berlino, 2017, 474 ss.
- ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di controllo cartolare delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1, 873 ss.

L'inarrestabile "lotta" della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?

The Cassation's relentless "fight" against narrow-ownership companies: new defenses from tax trial reform?

FEDERICO RASI

Abstract

La scelta della Cassazione di considerare legittima l'automatica imputazione di eventuali maggiori redditi ai soci di società a ristretta base proprietaria è consolidata e inizia ormai ad applicarsi non solo se il maggiore reddito della società deriva da maggiori ricavi, ma anche se deriva da minori costi. L'ordinanza n. 25322/2022 si occupa proprio di costi, rassegnando alcune criticabili conclusioni. Sembra davvero che per i soci di queste società non ci sia più alcuna possibilità di difesa o la recente riforma della giustizia e del processo tributario potrebbe, invece, offrire nuovi spunti?

Parole chiave: costi, trasparenza, presunzioni, onere della prova

Abstract

The Supreme Court's decision to automatically allocate any higher income to the shareholders of companies with a narrow ownership is now well established and seems to apply not only if the company's higher income derives from higher revenues, but also if it derives from lower costs. Ordinance no. 25322 of 2022 deals precisely with costs, drawing some critical conclusions. Does it really seem that for the shareholders of these companies there is no longer any possibility of defense, or can the recent reform of justice and the tax trial offer any?

Keywords: cost, look through approach, presumption, burden of proof

SOMMARIO: **1.** L'ordinanza della Corte di Cassazione, sez. V., 25 agosto 2022, n. 25322: considerazioni introduttive. - **2.** La trasparenza "per presunzione" nella giurisprudenza della Cassazione. - **3.** L'imputazione di maggiori utili. - **4.** L'imputazione di minori costi. - **5.** L'imputazione nella trasparenza "per legge". - **6.** Considerazioni conclusive.

1. Con l'ordinanza 25 agosto 2022, n. 25322, la Corte di Cassazione è tornata sul tema della legittimità degli accertamenti del reddito delle società a ristretta base proprietaria, ribadendo, per l'ennesima volta, che è possibile presumere la distribuzione di questi utili ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, salva la facoltà per i soci medesimi di fornire la prova contraria che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, stati accantonati dalla società, ovvero siano stati da essa reinvestiti (per suffragare tale conclusione, nella sentenza in esame, i giudici fanno rinvio, tra le tante, a Cass. civ., sez. V, sent. 29 dicembre 2010, n. 26248; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 10 aprile 2014, n. 8473; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 23 ottobre 2019, n. 27049).

La Corte, in modo altrettanto ripetitivo, ricorda che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, normalmente, caratterizza la gestione di queste società (questa volta i giudici si accontentano di richiamare Cass. civ., sez. V, sent. 22 aprile 2009, n. 9519).

Sin qui nulla di nuovo, se non fosse per il fatto che, nel caso in esame, la Cassazione ravvisa il maggior reddito tassabile e distribuibile in minori costi della società. Si legge, infatti, che anche i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, quando essi siano "fittizi" o "indeducibili", opera la presunzione che il reddito imponibile sia maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi.

Questo principio, già espresso in termini generali dalla giurisprudenza (sono richiamate Cass. civ., sez. V, sentt. 19 ottobre 2012, nn. 17959 e 17960; per precedenti più risalenti si veda anche Cass. civ., sez. V, sent. 1° ottobre 2010, n. 20529), viene adattato al caso delle società a ristretta base proprietaria e viene affermato che esso non può non trovare applicazione anche nei loro confronti tutte le volte che, in capo a una simile società, siano ripresi a tassazione costi inesistenti in quanto non documentati e, comunque, in quanto indeducibili. In particolare, viene ritenuto che tale principio valga anche nel caso in cui la ripresa a tassazione dipenda, ad esempio, da una violazione delle regole in tema di competenza, di inerenza o siano state disapplicate altre norme fiscali, senza che a nulla rilevi che il costo contestato sia, comunque, «*stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società*».

Il mancato riconoscimento di tali costi comporta, allora, che l'effettivo reddito di impresa conseguito dalla società medesima nel corso dell'esercizio sia costituito da quello dichiarato, con l'aggiunta proprio dei costi inesistenti. Venendosi a determinare un reddito maggiore, non può non presumersi che esso sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci, secondo la logica della trasparenza per presunzione.

Tutto ciò porta i giudici di legittimità a concludere ritenendo che «*anche in tali casi la società maturi un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta*». Ciò è considerato assolutamente ragionevole in quanto, di regola, le società a ristretta base proprietaria distribuiscono tutte le somme presenti nel conto economico (dunque, anche quelli derivanti dal disconoscimento di costi) e, pertanto, se sono accertati maggiori redditi, questi devono presumersi distribuiti.

In sintesi, per la Cassazione, il disconoscimento di costi altera necessariamente il conto economico della società che, per l'effetto, risulta contenere ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche questo maggiore reddito derivante da mere rettifiche fiscali, nelle società a ristretta base partecipativa, si deve presumere distribuito ai soci (a tale riguardo viene fatto rinvio a Cass. civ., sez. V, sent. 2 febbraio 2021, n. 2224).

Non si tratta, in verità, di affermazioni del tutto nuove nella giurisprudenza della Cassazione. Si riscontrano, sul punto, taluni precedenti:

- Cass. civ., sez. V, ord. 7 marzo 2018, n. 5428, aveva considerato legittimo imputare i redditi derivanti dalla rettifica di costi di acquisto merci non documentati;
- Cass. civ., sez. V, ord. 28 novembre 2018, n. 28697, aveva confermato la legittimità dell'imputazione di utili derivanti dal disconoscimento della deducibilità dei costi indicati dalla società, in quanto «*anche ammesso che quei costi fossero indeducibili, essi erano stati comunque sostenuti dalla società, onde dalla loro indeducibilità non avrebbe comunque potuto derivare utili extra-bilancio*»;
- Cass. civ., sez. V, sent. 29 gennaio 2008, n. 1906 aveva statuito che «*l'accertata esposizione in bilancio, da parte di società di capitali, di costi fittizi è di per sé sufficiente a fare presumere l'esistenza di un maggiore reddito imponibile in misura pari ai costi falsamente dichiarati, senza alcuna necessità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare che dal maggiore reddito siano derivati maggiori*

utili distribuibili ai soci, e ferma restando la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria».

In definitiva, benché in un numero limitato di casi, già in passato la Cassazione aveva sostenuto le posizioni che l'ordinanza in esame va a ribadire.

A prescindere dalla novità delle affermazioni alla base dell'ordinanza n. 25322/2022, si osserva come tutte quelle ivi contenute sollevino più di una perplessità. Dato che la trasparenza per presunzione (pur restando discutibile) è un caposaldo della giurisprudenza della Cassazione (così da rendere un suo ripensamento improbabile), ci si soffermerà sul tema della imputabilità del reddito derivante dalla rettifica di minori costi.

Queste riflessioni rappresenteranno altresì, in chiusura di questo contributo, l'occasione per valutare anche se la riforma della giustizia e del processo tributari attuata con la L. 31 agosto 2022, n. 130, possa rappresentare l'opportunità per "mettere mano" ad almeno alcune delle posizioni della Cassazione.

2. Per comprendere la portata e i limiti (nonché le criticità) dell'ordinanza n. 25322/2022, è opportuno svolgere qualche considerazione sulla (ormai) "classica" trasparenza per presunzione.

Si tratta di quell'orientamento giurisprudenziale (criticabile, ma consolidato) per cui i maggiori utili accertati in capo alle società a ristretta base proprietaria devono ritenersi appresi dai soci. Mediante tale orientamento si realizza l'estensione ai soci delle società di capitali a ristretta base proprietaria del regime di trasparenza riservato alle società di persone (su tale consolidato orientamento giurisprudenziale si rinvia, senza pretesa di completezza, a SALVINI L., *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, 1505 ss.; TINELLI G. - PARISI F., (voce) *Società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., XIV, Torino, 1997, 323 ss., FALSITTA G., *Accertamento di utili extrabilancio a carico di società familiari e loro tassazione in complementare nei confronti dei soci*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, 2, 185 ss.; ADONNINO P., *Sulla tassabilità in complementare in testa all'azionista del maggior reddito di R.M. di società accertato extra-bilancio*, in *Rass. trib.*, 1958, 118 ss.; FICARI V., *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. trib.*, 2008, 13, 1054 ss.; MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 8, 712 ss.; CICOGNANI A., *Reddito di R.M. accertato induttivamente a carico di società di capitali e imposta complementare*, in *Dir. prat. trib.*, 1959, 6 ss.; UCKMAR V., *Il regime impositivo delle società - La società a ristretta base proprietaria*, Padova, 1966, 223 ss.; MARELLO E., *Note minime in tema di accertamento effettuato nei confronti di una società di persone in base ad indagini bancarie a carico dei soci*, in *Rass. trib.*, 2001, 3, 884 ss.; CONSOLO G., *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VII, 80 ss. Ulteriori rimandi giurisprudenziali e dottrinali si trovano in RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012).

Sinteticamente si ricorda che, in questo modo, gli Uffici cercano di contrastare il fenomeno della distribuzione di utili c.d. "occulti", ovvero di utili reali che non sono evidenziati in bilancio e che sono, invece, attribuiti ai soci in difetto di una formale delibera di distribuzione (FALSITTA G., voce *Utili e dividendi [imposizione su]*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXVII, Roma, 1993, 1 ss.).

Questo orientamento trova elettivo (ma, come si è visto, non esclusivo) campo di applicazione in casi in cui sussiste la prova di maggiori utili prodotti da una società, senza che, però, gli stessi si rinvenivano presso la società medesima o che si trovi traccia di una loro formale distribuzione ai soci.

Così è accaduto anche in una sentenza di poche settimane precedente a quella in esame: si tratta di Cass. civ., sez. V, ord. 11 agosto 2022, n. 24732 ove veniva avallato per l'ennesima volta il comportamento di un Ufficio che, muovendo «dal dato oggettivo del riscontro di utili non contabilizzati, derivanti dall'attività di impresa di una società a ristretta base sociale [...] ha dedotto che tali utili si dovessero presumere distribuiti ai soci cui incombeva, semmai, la prova della loro diversa destinazione».

In altri termini, è legittimo che, in presenza di società a ristretta base proprietaria, l'Amministrazione finanziaria operi come se la rettifica del reddito imponibile riguardasse una società di persone: come

nelle società di persone, i soci non devono attendere una formale delibera di distribuzione dell'utile per possederlo fiscalmente, altrettanto può accadere nelle società di capitali a ristretta base proprietaria ove l'assunzione di tale delibera può essere presunta. Ciò consente agli Uffici di ribaltare automaticamente in capo ai soci eventuali maggiori redditi accertati in capo alla società, senza che sia necessario dimostrare (essendo sufficiente presumerlo) un passaggio di utili dalla società ai soci.

Condizione imprescindibile per la validità di tale ragionamento è la circostanza che le società coinvolte siano a ristretta base proprietaria. Si intendono tali quelle compagini sociali composte da un numero ridotto di soci, tra loro generalmente legati da vincoli personali e familiari, nelle quali sussisterebbe una situazione di "complicità" tra i soci così forte da consentire di superare la mancanza di una formale deliberazione di distribuzione degli utili (cfr. Cass., sent. 11 ottobre 2007, n. 21415, sulla quale BENAZZI A., *La ristrettezza della base sociale legittima l'accertamento basato su criteri presuntivi*, in *Corr. trib.*, 2008, 3, 211 ss.).

Questa complicità si risolve nel fatto che la ristrettezza della base sociale permette la partecipazione collettiva dei soci alla gestione sociale, prescindendo da tutti i formalismi normalmente richiesti in sede di distribuzione degli utili nelle società di capitali.

Ciò rende la presunzione di distribuzione tra i soci degli utili extracontabili una presunzione grave, precisa, concordante: in questi casi, insomma, è assolutamente ragionevole ipotizzare la sussistenza di un accordo occulto tra i soci per la ripartizione dei maggiori utili prodotti. La particolare composizione della società è considerata sufficiente a provare, in mancanza di elementi contrari offerti dal contribuente, l'avvenuta percezione degli utili extra-bilancio da parte dei soci medesimi (*ex multis*, Cass., sez. trib., sent. 17 febbraio 1986, n. 941, relativa all'imposta sulla ricchezza mobile; Cass., sez. trib., sent. 20 giugno 1994, n. 10059; Cass., sez. trib., sent. 17 ottobre 2005, n. 20078, con nota di BATISTONI FERRARA F., *Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 12, II, 726 ss.; MUFFATO R., *La presunzione di distribuzione di utili occulti nel caso di rettifiche a società di capitali a base ristretta o familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 6, 342 ss.; PICCARDO A., *Ancora in tema di presunzione di distribuzione ai soci di maggiori utili accertati a carico di una società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 1, 26 ss.; PINO C., *L'accertamento societario legittima la presunzione di distribuzione ai soci?*, in *Giur. trib.*, 1994, 1207, ss.).

In sintesi, la presunzione di "complicità" che avvince i soci di società di capitali a ristretta base proprietaria (Cass., sez. trib., sent. 2 giugno 1995, n. 6225; Cass., sez. trib., sent. 25 maggio 1995, n. 5729) consente di presumere il trasferimento ai soci degli utili non evidenziati nei bilanci della società e di tassare tali utili per trasparenza in capo ai soci a titolo di redditi di partecipazione.

Ne deriva, poi, proprio sui soci incombe l'onere di provare che, nonostante le contrarie risultanze dei bilanci, si sia verificata la permanenza, nel patrimonio della società, degli utili da essa non evidenziati, anziché la loro distribuzione (Cass., sez. trib., sent. 3 marzo 2000, n. 2390; Cass., sez. trib., sent. 20 marzo 2000, n. 3254). All'Amministrazione finanziaria basta, invece, provare null'altro che la produzione di un maggior reddito e, appunto, la ristrettezza della base proprietaria della società accertata (per una serrata critica su questo punto, CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.).

3. Questa succinta ricostruzione dimostra come il ragionamento della Cassazione si fondi sui seguenti assunti:

- 1 a un maggior "reddito imponibile" di una società corrisponde un maggior "utile distribuibile";
- 2 la ristrettezza della base proprietaria consente di presumere l'apprensione da parte dei soci di tale maggior reddito/utile.

L'orientamento della Cassazione, qui in esame, si è formato essenzialmente a partire da casi in cui risultava provato che la società avesse conseguito ricavi in nero che sarebbero potuti (e dovuti) transitare sui conti della medesima. Non essendo stati rinvenuti tali ricavi, appariva plausibile presumere la loro

materiale distribuzione ai soci. Questi utili, non potendo essere tassati in capo alla società, dovevano essere allora tassati in capo ai soci per evitare salti di imposta.

Fondamento della menzionata impostazione è, essenzialmente, la “materialità” delle somme sottratte a tassazione e, appunto, l’assunto che la società abbia conseguito guadagni idonei a generare risorse finanziarie distribuibili. A redditi che non generano risorse finanziarie distribuibili, non si dovrebbero poter, invece, estendere le conclusioni appena rassegnate.

Questo assunto è pacifico per la dottrina che si è occupata di questo problema (STEVANATO D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario* [nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803], in *Corr. trib.*, 2004, 13, 1011 ss.; BEGHIN M., *L’occulta distribuzione dei dividendi nell’ambito delle società di capitali a “ristretta base” tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni* [nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803], in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 5, 433 ss.; LOVECCHIO L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale*, in *il fisco*, 2014, 20, 1943 ss.; PAGANI G., *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in *il fisco*, 2010, 27, 4286 ss.; ROMANO M., *Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *il fisco*, 1991, 13, 2054 ss.; MARINO T.M., *Le società di capitali a base azionaria ristretta o familiare e la presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori ricavi accertati* [Nota a Comm. Prov. Reggio Emilia, sez. VII, 1° dicembre 1997, n. 284], in *Boll. trib.*, 1998, 625 ss.). Tale dottrina ha già concluso nel senso di escludere l’ammissibilità del meccanismo di tassazione per trasparenza di cui si discute nei casi in cui l’esistenza di maggiori utili non contabilizzati derivi, ad esempio, dal ricorso a metodi presuntivi o da fattispecie inidonee a evidenziare utili realmente distribuibili ai soci. È stata così abbandonata l’idea che possa applicarsi il meccanismo in esame nei casi il cui il maggior reddito derivi da:

- a rettifiche aventi mera natura fiscale quali il disconoscimento di costi effettivamente sostenuti per difetto di inerenza o per ineducibilità totale o parziale, in base a specifiche norme di legge;
- b rettifiche di componenti negativi di reddito esposti in bilancio in misura superiore al consentito, al fine di ridurre l’imponibile fiscale, ai quali, però, non corrisponde la creazione di disponibilità monetarie (ammortamenti, accantonamenti per rischi o passività future, ecc.);
- c rettifiche delle valutazioni di poste dell’attivo patrimoniale, contabilizzate in bilancio per valori inferiori a quelli minimi previsti dalle norme fiscali (ad esempio la svalutazione delle immobilizzazioni materiali o finanziarie ovvero la svalutazione del magazzino).

Il fatto che simili riprese a tassazione non possano dar luogo a utili distribuibili lo ha sostenuto anche l’Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nella Norma di comportamento n. 198 del giugno 2017, ove si legge che «*la presunzione secondo la quale nel caso di ristretta compagine sociale i maggiori redditi imponibili definitivamente accertati in capo ad una società di capitali si presumono attribuiti pro quota ai suoi soci può trovare applicazione solo qualora il maggior reddito imponibile accertato in capo alla società implichi una comprovata esistenza di corrispondenti disponibilità finanziarie occulte*».

È questa la posizione preferibile e l’unica compatibile con i principi costituzionali: solo rettifiche relative ad operazioni che possano creare (e abbiano creato) una effettiva disponibilità monetaria possono produrre utili distribuibili ai soci. Da tale circostanza, pertanto, dovrebbe conseguire la non operatività della presunzione di distribuzione nei casi in cui i fatti contestati alla società riguardino, ad esempio, riprese a tassazione relative a valutazioni di beni che permangono nel patrimonio aziendale, oppure recuperi di costi realmente sostenuti, ma non di competenza, ovvero non inerenti. Tutti tali costi, infatti, non modificano la quantità di utili distribuibili ai soci, anche se aumentano il reddito imponibile della società.

Volendo, dunque, ritenere legittima la percezione di utili extra-bilancio conseguente all’accertamento emesso nei confronti di una società di capitali a ristretta base azionaria, deve limitarsi il suo campo di applicazione ai casi in cui possa presumersi una distribuzione di utili dalla società ai soci in quanto si sono accertati redditi idonei a determinare un effettivo maggiore afflusso di ricchezza in capo alla società o un effettivo minor deflusso della stessa.

4. Non è di questo avviso l'ordinanza n. 25322/2022, per la quale, invece, "ogni" maggior reddito comporta un maggior utile, a prescindere dalla sua manifestazione finanziaria.

Per effetto di tale orientamento si confondono, sovrapponendole, le nozioni di "reddito imponibile" e di "utili distribuibili": la prima è una nozione essenzialmente fiscale che dipende dalle regole di determinazione del reddito di impresa e, tra queste, in particolare, dalle norme che disciplinano le variazioni in aumento o in diminuzione dell'utile di conto economico; la seconda è una nozione civilistica condizionata dalla liquidità a disposizione della società.

Non esiste alcuna automatica corrispondenza tra l'accertamento di un maggior reddito e la formazione di risorse finanziarie.

Limitando l'analisi ai costi (così come fa la Cassazione), solo le rettifiche di costi esposti in bilancio, ma in realtà non sostenuti, possono aumentare le risorse finanziarie di una società. In questo caso si può assistere ad un fenomeno di distrazione di risorse presenti in una società che ben possono essere poi indirizzate ad altri soggetti, tra i quali i soci. I costi effettivamente sostenuti, ma fiscalmente indeducibili (per difetto di inerenza o per scelta del legislatore), invece, non possono aumentare le risorse distribuibili: in questo caso le risorse sono state già impiegate dalla società e non può presumersi un loro ulteriore impiego o la loro permanenza nei conti della società.

Se, come detto, la legittimità della c.d. trasparenza per presunzione presuppone la prova della distribuzione di utili, essa non può valere tutte le volte in cui non può sussistere la prova che la rettifica fiscale incrementi le risorse finanziarie della società.

In altri termini, non basta andare a vedere, come fa la Cassazione, se vi è stata o meno una rettifica fiscale, ma occorre che il costo rettificato generi un incremento delle risorse della società. Accadrà, dunque, che:

- se il costo è stato sostenuto, le disponibilità monetarie della società sono già state erose. La ripresa a tassazione genererà un maggior reddito imponibile, ma non un maggior utile distribuibile, in quanto le somme pagate non ritorneranno nella disponibilità della società;
- se il costo non è stato sostenuto, le disponibilità monetarie della società successivamente alla rettifica aumenteranno (emergeranno risorse "in nero" della società). La ripresa a tassazione genererà un maggior reddito imponibile e un maggior utile distribuibile. Più precisamente la ripresa a tassazione sarà l'indizio dell'occultamento di somme da parte della società. Si dovrà allora comprendere la destinazione di tali somme (esse potrebbero essere state destinate anche a soggetti diversi rispetto ai soci).

In definitiva, la criticità del ragionamento della Cassazione nasce dalla circostanza che, affinché possa operare la presunzione di imputazione del maggior reddito della società ai soci, occorre che si tratti di reddito suscettibile di avere una manifestazione finanziaria, prima, in capo alla società e, poi, in capo ai soci. Ciò non si verifica necessariamente in caso di verifiche aventi a oggetto costi.

La giurisprudenza in tema di trasparenza per presunzione può essere ammissibile solo se e nella misura in cui oggetto di imputazione ai soci sia l'utile della società e non il reddito.

5. Non può essere il reddito, perché il legislatore, ove ha voluto che lo fosse, lo ha espressamente affermato.

Ciò accade nelle ipotesi di trasparenza di cui all'art. 5 TUIR, ove, è testualmente previsto che oggetto di imputazione sia il "reddito imponibile" dell'ente trasparente (la norma menzionata si riferisce agli utili solo per precisare che ai soci è imputato il reddito nella stessa misura in cui sono imputati gli utili) e ove è anche altrettanto testualmente affermato che tale imputazione avviene "*indipendentemente dalla percezione*".

Il problema della legittimità di una simile regola lo ha vagliato, in tempi abbastanza recenti, la Corte costituzionale, con la sent. 17 settembre 2020, n. 201. In questa occasione, la Consulta ha ritenuto conforme alla Costituzione l'art. 5 TUIR e ha dichiarato non fondata un'articolata questione di costituziona-

lità che lo riguardava, sollevata in un caso “limite” in cui il socio accomandante di una s.a.s. lamentava la completa estromissione dalla partecipazione alla vita societaria.

Il “salvataggio” dell’art. 5 TUIR, nell’impostazione della Consulta, è stato possibile valorizzando il particolare assetto che caratterizza le società di persone quanto a diritti economici e a diritti gestori riconosciuti ai soci. Questo assetto è stato ritenuto tale da far ritenere che “*il socio possieda il reddito*”. I giudici pervengono a tale conclusione richiamando le norme civilistiche in tema di poteri di controllo dei soci nei confronti della società (CASTALDI L., *La Corte Costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all’evasione fiscale*, in *Giur. Cost.*, 2020, 5, 2329 ss.). La Corte si sofferma, con particolare insistenza, su questi ultimi poteri in quanto è proprio la loro esistenza e azionabilità a fugare ogni dubbio di incostituzionalità dell’art. 5 TUIR. Il fatto che «*i soci che non partecipano all’amministrazione [abbiano] diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di consultare i documenti relativi all’amministrazione e di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti*» e il fatto che gli stessi soci «*in ogni caso ... [abbiano] diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, e di controllarne l’esattezza, consultando i libri e gli altri documenti della società*» sono elementi necessari e sufficienti a ritenere giuridicamente percepito il reddito dal socio e a legittimare il ricorso alla trasparenza anche nei casi in cui non risulti materialmente attribuito al socio alcun reddito. L’esercitabilità astratta dei poteri di controllo surroga, dunque, la concreta percezione del reddito e fa evitare all’art. 5 TUIR ogni censura di incostituzionalità. Va precisato che per la Consulta è sufficiente l’astratta esercitabilità; non conta ciò che accade in concreto in quanto, anche se, all’atto pratico, il socio continuasse a non ottenere nulla dalla società, resterebbe «*ovviamente, salva la responsabilità [civilistica] degli amministratori per il danno derivante ai soci dalla sottrazione del reddito societario*». Per la Corte il fatto che i soci potranno alla fine rivalersi sull’amministratore e ottenere un risarcimento dei danni patiti è una circostanza più che sufficiente a far fugare ogni dubbio residuo sulla legittimità costituzionale dell’art. 5 TUIR.

È oggetto di imputazione il reddito e non l’utile anche nelle altre ipotesi di trasparenza legale di cui agli artt. 115 e 116 TUIR la cui introduzione aveva fatto sollevare il dubbio se tali norme, in particolare la seconda, legittimassero l’approccio della giurisprudenza (MARELLO E., *Il regime di trasparenza*, in TESAURO F., diretto da, *Imposta sul reddito delle società [IRES]*, Bologna, 2007, 550). Avendo, infatti, gli articoli in questione individuato il numero massimo dei soci perché una società si qualifichi come a ristretta base partecipativa, si è posto il problema se la novella legislativa possa essere interpretata quale “consacrazione” normativa della giurisprudenza in tema di trasparenza per presunzione (MENTI F., *Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, I, 421 ss.). Pare preferibile escludere questa lettura degli artt. 115 e 116 TUIR e, piuttosto, sostenere che con essi il legislatore abbia voluto, al contrario, riconoscere che l’imputazione per trasparenza del reddito in caso di società di capitali sia un fatto eccezionale, possibile solo in presenza di rigorosi requisiti e, in particolare, solo a seguito dell’esercizio di un’apposita opzione da parte di tutti i soci (oltre che, anzi più che, in presenza di una specifica compagine sociale). La novella normativa avrebbe, dunque, inteso restringere, piuttosto che allargare, il campo di applicazione della trasparenza per presunzione.

Non può, infatti, essere sminuito l’elemento di differenziazione tra l’approccio della giurisprudenza e quello del legislatore, o verosimilmente non può essere sminuito il fatto che, nell’impostazione del legislatore, le società di capitali possono diventare “trasparenti” solo per effetto dell’esercizio di un’apposita opzione da parte di tutti. Questa opzione, nella logica degli artt. 115 e 116 TUIR, si configura come un diritto di veto dei soci di minoranza rispetto a quelli di maggioranza (tale opzione deve, infatti, essere esercitata dall’intera compagine sociale). È questo l’elemento che, in definitiva, differenzia l’approccio normativo da quello giurisprudenziale impedendo che i due piani possano essere in qualunque modo sovrapposti e si possa realizzare una qualunque forma di osmosi tra i due.

6. In conclusione, la giurisprudenza che imputa per trasparenza gli esiti delle rettifiche di costi (al di fuori dei casi in cui è la legge a prevedere l'applicazione dell'approccio *look through*) è fortemente criticabile in quanto confonde diversi piani (reddito imponibile e utile distribuibile). Il problema è che un simile orientamento, che sembrava marginale in passato, sta tornando ora in rilievo e sembra destinato a consolidarsi in un futuro non troppo lontano.

Se questa è l'evoluzione, allo stato attuale, l'unica "ancora di salvezza" che resta al contribuente potrebbe rinvenirsi nelle modifiche apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, dall'art. 6 L. 31 agosto 2022, n. 130. Con questa norma è stato inserito nel menzionato art. 7, un nuovo comma *5-bis* il quale, allo scopo di ripartire (finalmente) in modo inequivoco l'onere della prova nel processo tributario, ha puntualizzato il percorso decisionale che i giudici tributari dovranno seguire nella loro attività. Tale comma dispone che «il giudice annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni» (sul tema cfr. COPPOLA P., *L'onere della prova spetta al Fisco. Il giudice annulla se la prova non c'è*, in *I Focus del Sole 24 Ore*, 15 settembre 2022, 7 ss.).

Se nel caso di accertamenti di società a ristretta base proprietaria è stato, fino ad ora, il contribuente a dover provare che i maggiori utili sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, potendosi l'Amministrazione limitare a presumere la loro distribuzione, in futuro tale approccio potrebbe cambiare e potrebbe, invece, iniziare a essere richiesto all'Amministrazione finanziaria di provare la non contraddittorietà del suo ragionamento. Se così fosse, un ragionamento che si fonda sul presupposto dell'avvenuta distribuzione di somme non distribuibili in quanto non finanziariamente rinvenibili nella società, non potrebbe superare il vaglio di alcun giudice.

È per questo che la riforma attuata con la L. n. 130/2022, nella misura in cui richiama i giudici tributari a un maggior rigore nella valutazione delle prospettazioni degli Uffici, potrebbe essere quell'elemento di novità e di favore per i contribuenti che potrebbe rimettere in discussione gli orientamenti della Cassazione.

Se ammettere che, in una società a ristretta base proprietaria, i soci apprendano gli utili ottenuti dalla stessa società è un'affermazione che, a talune condizioni, può ritenersi plausibile, ammettere che gli stessi soci abbiano appreso utili non corrispondenti a disponibilità liquide della società, è una conclusione del tutto inammissibile. È in questa ottica che la recente novella normativa può concorrere a ridisegnare lo schema della trasparenza per presunzione. Si dovrà, però, attendere di capire come la giurisprudenza applicherà il comma più volte evocato.

In definitiva, pare che il principio di diritto espresso dall'ordinanza da cui si è partiti possa, anzi debba, essere sottoposto a revisione e che le recenti novità in tema di giustizia tributaria possano rendere questa revisione oltremodo sollecita.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BENAZZI A., *La ristrettezza della base sociale legittima l'accertamento basato su criteri presuntivi*, in *Corr. trib.*, 2008, 3, 211 ss.

ADONNINO P., *Sulla tassabilità in complementare in testa all'azionista del maggior reddito di R.M. di società accertato extra-bilancio*, in *Rass. trib.*, 1958, 118 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società familiare a ristretta base azionaria: una pronuncia non convincente*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 12, II, 726 ss.

BEGHIN M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni (nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 5, 433 ss.

CASTALDI L., *La Corte Costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale*, in *Giur. Cost.*, 2020, 5, 2328 ss.

- CICOGNANI A., *Reddito di R.M. accertato induttivamente a carico di società di capitali e imposta complementare*, in *Dir. prat. trib.*, 1959, 6 ss.
- CONSOLO G., *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VII, 80 ss.
- CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.
- COPPOLA P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IX, 924 ss.
- COPPOLA P., *L'onere della prova spetta al Fisco. Il giudice annulla se la prova non c'è*, in *I Focus del Sole 24 Ore*, 15 settembre 2022, 7 ss.
- FALSITTA G., *Accertamento di utili extrabilancio a carico di società familiari e loro tassazione in complementare nei confronti dei soci*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, 2, 185 ss.
- FALSITTA G., *Utili e dividendi (imposizione su) (voce)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXVII, Roma, 1993, 1 ss.
- FICARI V., *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. trib.*, 2008, 13, 1054 ss.
- LOVECCHIO L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nelle società a ristretta base sociale*, in *il fisco*, 2014, 20, 1943 ss.
- MARELLO E., *Il regime di trasparenza*, in TESAURO F. (diretto da), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007, 550 ss.
- MARELLO E., *Note minime in tema di accertamento effettuato nei confronti di una società di persone in base ad indagini bancarie a carico dei soci*, in *Rass. trib.*, 2001, 3, 884 ss.
- MARINO T.M., *Le società di capitali a base azionaria ristretta o familiare e la presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori ricavi accertati (Nota a Comm. Prov. Reggio Emilia sez. VII, 1° dicembre 1997, n. 284)*, in *Boll. trib.*, 1998, 625 ss.
- MENTI F., *Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, I, 421 ss.
- MUFFATO R., *La presunzione di distribuzione di utili occulti nel caso di rettifiche a società di capitali a base ristretta o familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 6, 342 ss.
- MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 8, 712 ss.
- PAGANI G., *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in *il fisco*, 2010, 27, 4286 ss.
- PICCARDO A., *Ancora in tema di presunzione di distribuzione ai soci di maggiori utili accertati a carico di una società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 1, 26 ss.
- PINO C., *L'accertamento societario legittima la presunzione di distribuzione ai soci?*, in *Giur. trib.*, 1994, 1207 ss.
- RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012
- ROMANO M., *Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *il fisco*, 1991, 13, 2054 ss.
- SALVINI L., *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, 1505 ss.
- STEVANATO D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario (nota a Cass., sez. trib., 29 dicembre 2003, n. 19803)*, in *Corr. trib.*, 2004, 13, 1011 ss.
- TINELLI G. - PARISI F., (voce) *Società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., XIV, Torino, 1997, 323 ss.
- UCKMAR V., *Il regime impositivo delle società - La società a ristretta base proprietaria*, Padova, 1966

V - LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

RISCOSSIONE

Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nel diritto tributario nella recente evoluzione giurisprudenziale (*)

Opposition against the action of enforcement and opposition against the acts of enforcement in tax law in recent case law development

SAMANTHA BUTTUS

Abstract

Il presente contributo intende collocarsi idealmente oltre il limite c.d. esterno della giurisdizione tributaria tracciato dall'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 e, ripercorrendo alcune significative pronunce della Corte di Cassazione, si propone di mettere in luce la tendenza della giurisprudenza di legittimità a restringere il perimetro dei giudizi di opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. e di opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. esperibili nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria, "anticipando" la tutela avanti il Giudice tributario.

Parole chiave: opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, giurisdizione

Abstract

The present paper aims to analyze the so-called external limit of tax jurisdiction drawn by Article 2 of Legislative Decree No. 546/1992. By retracing some significant decisions of the Supreme Court, aims to highlight the tendency of case law to restrict the perimeter of the judgments of opposition to execution ex art. 615 c.p.c. and of opposition to the executive acts ex art. 617 c.p.c. in the context of tax enforcement, "anticipating" the protection before the Tax Court.

Keywords: *opposition against the action of enforcement and opposition against the acts of enforcement, jurisdiction*

SOMMARIO: **1.** Breve excursus storico. - **2.** Gli originari limiti agli incidenti di cognizione previsti nell'art. 57 D.P.R. n. 602/1973. - **3.** Il pignoramento a sorpresa. - **4.** La rilevanza dei fatti successivi alla formazione del titolo esecutivo. - **5.** (Segue). L'intervento della Sezioni Unite con l'ordinanza n. 7822/2020. - **6.** Conclusioni.

1. Come noto, sino al 1999, nel D.P.R n. 602/1973 (art. 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 della esecuzione stessa.

(*) Il testo riproduce, con alcune integrazioni e l'inserimento di bibliografia essenziale, l'intervento dell'Autrice al seminario di studi "Diritto tributario e processo civile", organizzato dal Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università di Foggia, svoltosi a Foggia, il 17 giugno 2022.

Contro gli atti dell'esattore, invece, era possibile il ricorso all'Intendente di finanza, i cui provvedimenti potevano essere opposti avanti al giudice amministrativo (VINCRE S., *Art. 57*, in TESAURO F., a cura di, *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2016, 1155 ss.; LONGO D., *Art. 57*, in CONSOLO C. - GLENDI C., a cura di, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2017, 1154 ss.).

Sino al 1999, dunque, il procedimento amministrativo di esecuzione forzata tributaria costituiva una riserva dell'Amministrazione finanziaria.

Ben note le ragioni con cui la Corte cost. aveva sempre respinto le questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento all'assenza di una specifica tutela giurisdizionale, assenza ampiamente critica dalla dottrina.

Con la riforma del 1999 vengono ammesse le opposizioni *ex art.* 615 e 617 c.p.c. e, quindi, riconosciuta tutela avanti il giudice ordinario, seppur nei limiti indicati dall'*art. 57 D.P.R. n. 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'*art. 19 D.Lgs. n. 524/1992* e ribadita, a fine 2001, al momento della riscrittura dell'*art. 2* dello stesso decreto.

Pur attribuendo tutte le controversie tributarie alla giurisdizione tributaria, il citato *art. 2* individua il c.d. limite esterno nella notificazione del titolo esecutivo (o, meglio, nella notificazione di uno degli atti elencati nell'*art. 19*): 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.

2. L'originario disegno del legislatore del 1999 prevedeva l'esclusione, con eccezione di quelle relative alla pignorabilità dei beni, delle opposizioni *ex art.* 615 c.p.c. e l'ammissibilità, in via di principio, delle opposizioni *ex art.* 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 delle opposizioni all'esecuzione *ex art.* 615 c.p.c. nell'ipotesi in cui si desse corso ad un'esecuzione forzata tributaria in mancanza di un titolo esecutivo (o a fronte di titolo esecutivo inefficace sin dall'origine) ovvero a fronte di titolo esecutivo divenuto inefficace per fatti successivi alla sua formazione.

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

3. 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 di nullità derivata e doveva, pertanto, contestarsi proponendo un'opposizione agli atti esecutivi avanti il giudice ordinario, da adirsi ai sensi dell'*art. 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'art. 615 c.p.c.

Ma si sarebbe trattato di un'opposizione preclusa dal dettato dell'art. 57 D.P.R. n. 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 note pronunce n. 13913/2017 e n. 7822/2020, la Corte di Cassazione a sezioni unite, forse cogliendo alcune sollecitazioni dottrinarie (RANDAZZO F., *L'esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2748), 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 (sulle due ordinanze, si registrano molteplici commenti dottrinari, tra cui TABET G., *In tema di pignoramento a sorpresa*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1120 ss.; GLENDI C., *Le Sezioni Unite "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 10, 762 ss.; BASILAVECCHIA M., *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corr. trib.*, 2017, 30, 2388 ss.; GLENDI C., *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. giur.*, 2020, 7, 944 ss.; BASILAVECCHIA M. - BUTTUS S. - FRANSONI G. - GUIDARA A. - ODOARDI F., *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni Unite della Corte Suprema di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 821 ss.).

Anche se rimane ferma la possibilità di far valere davanti a questo i vizi formali propri del pignoramento, come hanno statuito Cass., Sez. Un., n. 4845 e n. 4846/2021, dove la Corte, in un giudizio di opposizione ad un pignoramento presso terzi, chiamata a pronunciarsi sempre in ordine al riparto di giurisdizione, ha statuito che in presenza di plurime contestazioni che involgevano 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.

Risulta opportuno precisare che la tendenza a diminuire gli spazi del giudice dell'esecuzione in favore di quello della cognizione non riguarda solo le opposizioni nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria.

A prescindere in questa sede dalla condivisibilità o meno dell'orientamento espresso nelle citate ordinanze n. 13913/2017 e n. 7822/2020, allo stesso deve tuttavia riconoscersi una indubbia coerenza con la soluzione sancita dalle Sezioni Unite n. 22080/2017 con riferimento all'azione da proporre a fronte di un verbale di accertamento non notificato di violazione del Codice della strada quando il soggetto riceva la notifica di una cartella di pagamento (nella stessa sentenza le Sezioni Unite hanno chiarito anche quale sia il rimedio da esperire avverso un'ordinanza ingiunzione non notificata relativa ad una violazione amministrativa).

Ebbene, il soggetto che riceva la notificazione della cartella di pagamento non preceduta rispettivamente dall'ordinanza ingiunzione ovvero dal verbale di accertamento deve non già agire ex art. 615 (né, tantomeno, ex 617) c.p.c., ma proporre una c.d. opposizione recuperatoria, ai sensi rispettivamente degli artt. 6 e 7 D.Lgs. n. 150/2011 (CARRATO A., *Opposizione a cartella esattoriale fondata su verbale di accertamento non notificato: le Sezioni Unite risolvono il contrasto*, in *Corr. giur.*, 2018, 5, 614 ss.; CIRULLI M., *Titoli esecutivi di formazione amministrativa ed opposizione all'esecuzione*, in *Judicium*, 24 novembre 2017).

A ben vedere, l'opposizione è effettivamente recuperatoria quando attiene all'ordinanza-ingiunzione, visto che l'opponente può far valere anche i vizi di merito, mentre è recuperatoria in senso lato quando riguarda il verbale di accertamento di violazione del C.d.s., dato che l'opponente può far valere solo la mancata notifica dell'atto presupposto alla cartella di pagamento notificata.

In quei casi non si presentava un problema di giurisdizione, ma solo di termini dell'azione, visto che le cc.dd. opposizioni "recuperatorie" devono proporsi entro stretti termini decadenziali, mentre l'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c. non è soggetta a termini.

A fronte del limite individuato nell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992, l'ipotesi di pignoramento a sorpresa nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria ha posto innanzi tutto un problema di giurisdizione, ma la soluzione offerta dalla Corte di Cassazione è analoga a quella adottata per la cartella di pagamento non preceduta dalla notifica del verbale di accertamento o della ordinanza-ingiunzione.

Peraltro, l'azione recuperatoria davanti al giudice tributario, da proporsi nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del pignoramento (Cass., sez. trib., n. 6630/2021), in forza della consolidata lettura dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 della giurisprudenza di legittimità, sembra un'opposizione effettivamente recuperatoria, per la possibilità, giammai necessità, del ricorrente di far valere anche i vizi di merito dell'atto presupposto non notificato.

4. Quanto ai fatti successivi alla formazione del titolo esecutivo, fino alla sentenza n. 114/2018 della Corte cost., 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 sez. III della Suprema Corte, la quale si pone come antesignana dell'orientamento della Corte cost.: in un caso in cui l'opponente esecutato aveva utilizzato la definizione dei carichi di ruoli pregressi di cui alla L. n. 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 espropriazione 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 precetto, se l'esecuzione non sia stata ancora iniziata, ovvero, nel caso contrario, con un'opposizione a pignoramento, ma sarà sempre un giudizio ex art. 615 c.p.c., inammissibile secondo l'originaria previsione dell'art. 57 D.P.R. n. 602/1973.

Pertanto, non potendo immaginare una diversa soluzione a legislazione invariata, la Corte cost., con la sentenza n. 114/2018, ha ineccepibilmente sancito la parziale illegittimità costituzionale dell'art. 57 D.P.R. n. 602/1973, consentendo, così, l'allargamento del perimetro delle opposizioni all'esecuzione e del ruolo del giudice ordinario nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria (anche su tale pronuncia si registrano molteplici commenti dottrinari, tra cui GLENDI C., *La Consulta schiude le porte alle opposizioni nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. giur.*, 2018, 11, 1418 ss.; RANDAZZO F., *Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale priva di titolo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, 8/9, 658 ss.; GUIDARA A., *Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'intervento della Corte costituzionale*, in *Giur. It.*, 2018, 12, 2661 ss.; CARINCI A., *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, in *il fisco*, 2018, 27, 2642 ss.; DALLA BONTÀ S., *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo "assedio"*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, II, 2687; LONGO D., *La Corte costituzionale ridisegna il confine tra ricorso al giudice tributario e opposizione all'esecuzione*, in *Il giusto processo civile*, 2018, 4, 1088 ss.; PERRINO A.M., *"Privilegium fisci" e "ius singulare": primi passi verso il ritorno alla normalità*, in *Foro it.*, 2018, 7/8, I, 2247 ss.

Tuttavia, il giudice delle leggi ha preso in esame solo fatti successivi ad 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.

5. Con l'ordinanza n. 7822/2020, perseguendo 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 art. 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 ad esecuzione già iniziata (in coerenza con la logica della tutela impugnatoria differita).

Si tratta di un corollario della pronuncia di illegittimità dell'art. 57 D.P.R. n. 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'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile*» (in modo contrario si erano invece già espresse Cass., sez. VI, n. 418/2018 e Cass., sez. VI, n. 3990/2020, che avevano bensì ritenuto che la cognizione su tutti i fatti accaduti prima del pignoramento spettasse comunque al giudice tributario).

Senonché, al successivo punto 5 dell'ordinanza n. 7822/2020, quando viene enunciato il principio di diritto, si smarrisce la chiarezza del *discrimen* tra le due 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, Cass., Sez. Un., n. 20693/2021, n. 21642/2021, n. 1394/2022 e n. 8465/2022).

Ma in una recentissima ordinanza (Cass., Sez. Un., 25 maggio 2022, n. 16986) 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 Cass., Sez. Un., n. 34447/2019 (BAMBINO M., *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il revirement delle Sezioni Unite*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1150 ss.), 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*».

6. Provando a 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 ad 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 cost. 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, Cass., Sez. Un., n. 28709/2020, su cui BUTTUS S., *L'opponibilità del beneficium excussionis e la "facoltatività" della giurisdizione tributaria*, in questa *Rivista*, 7 luglio 2021), potrebbe forse giustificarsi in base ad 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, sintanto che sussista il limite dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 (e il pignoramento non sia legislativamente individuato come atto autonomamente impugnabile dall'art. 19 dello stesso decreto), mi pare 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 cost., un'opposizione all'esecuzione "anticipata" davanti al giudice ordinario, l'unico che possa essere chiamato ad un accertamento negativo della pretesa tributaria già portata da provvedimenti definitivi, di cui l'inefficacia sia sopravvenuta.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BAMBINO M., *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il revirement delle Sezioni Unite*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1150 ss.

BASILAVECCHIA M., *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corr. trib.*, 2017, 30, 2388 ss.

BASILAVECCHIA M. - BUTTUS S. - FRANSONI G. - GUIDARA A. - ODOARDI F., *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni Unite della Corte Suprema di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 821 ss.

BUTTUS S., *L'opponibilità del beneficium excussionis e la "facoltatività" della giurisdizione tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VI, 786 ss.

CARINCI A., *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, in *il fisco*, 2018, 27, 2642 ss.

CARRATO A., *Opposizione a cartella esattoriale fondata su verbale di accertamento non notificato: le Sezioni Unite risolvono il contrasto*, in *Corr. giur.*, 2018, 5, 614 ss.

CIRULLI M., *Titoli esecutivi di formazione amministrativa ed opposizione all'esecuzione*, in *Judicium*, 24 novembre 2017

- DALLA BONTÀ S., *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo "assedio"*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, II, 2687 ss.
- GLENDI C., *Le Sezioni Unite "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 10, 762 ss.
- GLENDI C., *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. giur.*, 2020, 7, 932 ss.
- GLENDI C., *La Consulta schiude le porte alle opposizioni nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. giur.*, 2018, 11, 1418 ss.
- GUIDARA A., *Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'intervento della Corte costituzionale*, in *Giur. It.*, 2018, 12, 2661 ss.
- LONGO D., *Art. 57*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2017, 1154 ss.
- LONGO D., *La Corte costituzionale ridisegna il confine tra ricorso al giudice tributario e opposizione all'esecuzione*, in *Il giusto processo civile*, 2018, 4, 1065 ss.
- PERRINO A.M., *"Privilegium fisci" e "ius singulare": primi passi verso il ritorno alla normalità*, in *Foro it.*, 2018, 7/8, I, 2247 ss.
- RANDAZZO F., *L'esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2745 ss.
- RANDAZZO F., *Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale priva di titolo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, 8/9, 658 ss.
- TABET G., *In tema di pignoramento a sorpresa*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1120 ss.
- VINCIRE S., *Art. 57*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2016, 1155 ss.

La Cassazione ridisegna la sequenza procedimentale dell'ipoteca dell'Agente della riscossione

The Supreme Court changes procedural rules related to mortgage for tax debts

(commento a/notes to Cass., sez. trib, 8 giugno 2022, n. 18525)

GABRIELE FERLITO

Abstract

La Suprema Corte ritorna sulla misura cautelare dell'ipoteca prevista dall'art. 77 D.P.R. n. 602/1973, individuando due passaggi necessari nell'ambito del procedimento che caratterizza l'adozione della stessa: dapprima la notifica del c.d. preavviso di iscrizione di ipoteca, atto che però è ritenuto facoltativamente impugnabile, e a seguire quella della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria, cui è attribuita la valenza di atto tipico impugnabile ai sensi della lett. e-bis) dell'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992. La ricostruzione della Suprema Corte non convince, perché l'art. 77 contempla la notifica di un solo atto, il preavviso di cui sopra, non lasciando così dubbi circa il fatto che esso sia espressione di potestà amministrativa. Inoltre con una ricostruzione di tal fatta si aggrava immotivatamente la sequenza procedimentale di adozione dell'ipoteca, con inevitabili riflessi negativi per la tutela del contribuente.

Parole chiave: ipoteca, preavviso di ipoteca, comunicazione di iscrizione ipotecaria, processo tributario

Abstract

The Supreme Court returns to the precautionary measure of the mortgage pursuant to art. 77 of the Presidential Decree n. 602/1973, identifying two necessary steps within the procedure that characterizes the adoption of such measure: first the notification of the so-called pre-notice of mortgage registration, whose appeal is considered purely optional, and then the communication of the mortgage registration, which is attributed the value of the typical actionable deed referred to in lett. e-bis) of art. 19, paragraph 1, of the legislative decree n. 546/1992. The reconstruction of the Supreme Court is not convincing, because art. 77 contemplates the notification of a single act, the aforementioned pre-notice, thus leaving no doubts as to whether it is expression of administrative power. Furthermore, with such a reconstruction, the procedural sequence of mortgage adoption is unreasonably aggravated, with inevitable negative repercussions for the protection of the taxpayer.

Keywords: mortgage, mortgage notice, notice of mortgage registration, tax process

SOMMARIO: **1.** I principi desumibili dall'ordinanza in commento. - **2.** La notifica della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria quale momento necessario del procedimento, al pari della notifica del preavviso di ipoteca: una interpretazione *praeter legem* della Suprema Corte. - **3.** Alle (criticabili) radici dell'approccio della Corte: tra l'inibizione di attività future ... - **4.** (Segue) ... e l'inquadramento del preavviso quale atto finalizzato ad avviare il contraddittorio procedimentale tra contribuente e amministrazione. - **5.** Conseguenze pregiudizievoli per la tutela del contribuente quale effetto dell'interpretazione della Suprema Corte.

1. Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte torna ad esprimersi in materia di ipoteca dell'Agente della riscossione, istituto previsto dall'art. 77 D.P.R. n. 602/1973 (su cui, in generale, limitandosi ai soli lavori monografici, si vedano: BUCCICO C., *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2016, 135-176; INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, 185-244; CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013, 89-136).

Lo fa, però, indulgiando su alcuni passaggi in cui si articola l'adozione dell'ipoteca ex art. 77, i quali richiamano l'attenzione e meritano qualche considerazione.

Si fa riferimento ai passaggi in cui si accenna al rapporto tra il preavviso di iscrizione di ipoteca, o *sic et simpliciter* preavviso di ipoteca, e la successiva comunicazione di avvenuta iscrizione, altrimenti nota come comunicazione di ipoteca. In particolare si afferma che:

- 1 il preavviso di ipoteca previsto dal comma 2-bis costituirebbe un atto «*non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992*», pertanto la proposizione di ricorso avverso il preavviso «*rapresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione ... avverso il successivo atto di iscrizione ipotecaria, la cui impugnabilità è specificamente prevista dall'art. 19*»;
- 2 «*il termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione da parte del contribuente dell'iscrizione ipotecaria su immobili decorre dalla comunicazione della iscrizione*», comunicazione che va necessariamente inviata al contribuente al pari del preavviso di ipoteca «*trattandosi proprio dell'atto che è strumentale a rendere edotto il contribuente ed a stimolarne la eventuale reazione, al fine di consentire il raggiungimento dell'eventuale inoppugnabilità dell'iscrizione ipotecaria*».

La Corte tratteggia quindi un procedimento di adozione dell'ipoteca dell'Agente della riscossione composto da due momenti necessari: il primo momento è dato dalla notifica del preavviso di ipoteca, atto la cui omissione incide sulla validità dell'iscrizione ipotecaria ma che non sarebbe suscettibile di determinare il consolidamento della misura cautelare in caso di mancata impugnazione da parte del contribuente; il secondo momento è dato dalla notifica della comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca, atto tipico ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, la cui impugnazione sarebbe invece necessaria per evitare la definitività dell'iscrizione ipotecaria.

La pronuncia si muove nel solco di alcuni precedenti della Suprema Corte, tra cui l'ordinanza 2 novembre 2017, n. 26129 (su cui GLENDI G., *La Cassazione fa chiarezza sull'atto impugnabile tipico in tema di iscrizione ipotecaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 7, 546 ss.), che viene espressamente richiamata nella motivazione e ove si legge che il preavviso di ipoteca «*non rientra nell'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992. Quindi la sua impugnazione non può che considerarsi meramente facoltativa e non preclusiva di quella del successivo atto di iscrizione ipotecaria, la cui natura di atto autonomamente ed obbligatoriamente impugnabile è invece sancita da tale disposizione legislativa processuale*». Ma anche la più recente ordinanza 29 ottobre 2021, n. 30736 (su cui ancora GLENDI G., *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l'impugnazione facoltativa anticipata e l'impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell'atto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 995 ss.) secondo cui «*il preavviso di iscrizione ipotecaria ... costituisce un atto suscettibile di essere autonomamente impugnato, ma l'impugnazione costituisce una facoltà e non un onere del destinatario, che può in ogni caso proporre ricorso contro la successiva iscrizione*».

Varie considerazioni portano a non condividere la predetta ricostruzione.

2. Non può anzitutto condividersi l'affermazione secondo cui la notifica della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria costituirebbe un momento necessario della sequenza procedimentale prevista dalla legge ai fini della valida iscrizione dell'ipoteca ex art. 77 D.P.R. n. 602/1973, al pari della notifica del preavviso di ipoteca prevista dal comma 2-bis.

Infatti, l'art. 77 impone l'obbligo di notifica del solo preavviso («*L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1*»), mentre non fa alcuna menzione della necessità di provvedere alla comunicazione di

avvenuta iscrizione ipotecaria, né tale obbligo di notifica della “comunicazione successiva” è rinvenibile *aliunde*.

Tanto è vero che la Suprema Corte conclude per la necessità della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria *«alla luce dell’art. 6 dello Statuto del contribuente, secondo cui l’amministrazione finanziaria deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati – disciplina che, in virtù del successivo art. 17, si applica anche ai soggetti che rivestono la qualifica di concessionarie di organi diretti dell’amministrazione finanziaria»*.

Dal che emerge che la rilevata necessità della comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca è frutto dell’attività ermeneutica della Corte la quale, mediante una interpretazione *praeter legem*, finisce per ridisegnare i contorni del procedimento di adozione dell’ipoteca, ponendo a carico dell’Agente della riscossione un adempimento che la legge non prevede e che difatti nella prassi non è frequente vedere.

Invero, al silenzio dell’art. 77 con riguardo alla comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca non può che attribuirsi il significato più immediato e lineare, vale a dire che tale “comunicazione successiva” non costituisce un momento necessario del procedimento di adozione dell’ipoteca così come tratteggiato dal legislatore. Ma se così è, ne consegue linearmente che la “comunicazione successiva” non può nemmeno rappresentare, come vorrebbe la Corte, l’atto tipico impugnabile contemplato dalla elencazione contenuta nell’art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 che segna i limiti interni della giurisdizione del giudice tributario.

Anzi, proprio l’analisi dell’art. 19 consente di giungere ad una diversa conclusione, posto che la lettera *e-bis*) dell’elencazione, riferita giustappunto a *«l’iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all’articolo 77 ...»*, è opportunamente generica, tanto da consentire l’impugnazione sia del preavviso che della “comunicazione successiva”.

Piuttosto, il fatto che l’art. 77 preveda la notifica del solo preavviso di ipoteca conduce ad individuare già in tale atto il momento di espressione del potere autoritativo con il quale l’Amministrazione finanziaria dispone l’adozione dell’ipoteca. In altri termini, essendo il preavviso di ipoteca l’unico atto del procedimento di cui è normativamente prevista la notifica, deve ritenersi che la comunicazione preventiva altro non è che il provvedimento che dispone la misura cautelare, che l’Agente della riscossione provvede poi ad iscrivere nei pubblici registri una volta decorsi trenta giorni dalla notifica dell’atto senza che sia intervenuto il pagamento del contribuente, così come stabilito dal comma 2-*bis* (nello stesso senso si veda GUIDARA A., *Le nuove “intimazioni” di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1510; ID., *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall’Agente della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2009, 14, 1083).

Ciò proprio in coerenza con l’art. 6 L. 27 luglio 2000, n. 212, pur richiamato dalla Suprema Corte a supporto della propria tesi ricostruttiva, che impone all’Amministrazione finanziaria l’obbligo di assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (e si ricorda che tale disposizione è pacificamente applicabile anche nei confronti dell’Agente della riscossione per effetto del richiamo operato dall’art. 17 della stessa legge). Ma nello stesso senso si pone anche l’art. 21-*bis* della legge generale sul procedimento amministrativo (L. n. 241/1990), secondo cui il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti dei destinatari solamente con la relativa comunicazione.

Ancora, un’ulteriore conferma della tesi che qui si sostiene può rinvenirsi nella disciplina che regola il fermo di beni mobili registrati (art. 86 D.P.R. n. 602/1973), che costituisce l’altra misura cautelare di cui dispone l’Agente della riscossione e che, per diversi aspetti, può essere accostata all’ipoteca dell’art. 77. Infatti, anche nel procedimento che regola l’iscrizione del fermo è normativamente prevista, a far data dal 21 agosto 2013, la notifica di una comunicazione preventiva secondo modalità del tutto assimilabili a quelle che contraddistinguono il preavviso di ipoteca (*«La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall’agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l’avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari*

...»). E con riferimento alla comunicazione preventiva del fermo non si dubita della natura di atto tipico impugnabile espressione del potere autoritativo (solo per citare alcune delle pronunce più recenti, cfr. Cass., 29 novembre 2021, n. 37259; Id. 25 febbraio 2019, n. 5469).

Né alcuna differenza sostanziale tra i due istituti potrebbe rinvenirsi nel fatto che, per quanto riguarda il fermo di beni mobili, l'art. 86 prevede espressamente la notifica del preavviso «*senza necessità di ulteriore comunicazione*», specificazione che invece manca nel testo dell'art. 77 sull'ipoteca. Infatti, se l'espressa esclusione di una ulteriore comunicazione, recata dalla disciplina del fermo, rende chiaro che l'atto notificato al contribuente è solamente uno ed è rappresentato dalla comunicazione preventiva, è altrettanto vero che – valga ribadirlo – l'art. 77 non prevede affatto alcun atto ulteriore, rispetto al preavviso di ipoteca, di cui è prevista la comunicazione al contribuente. E non è ragionevolmente sostenibile che un provvedimento amministrativo possa trarre legittimazione dal silenzio della legge in merito alla sua esistenza, essendo piuttosto vero il contrario, vale a dire che i provvedimenti amministrativi, in quanto idonei ad incidere autoritativamente nella sfera giuridica del destinatario, devono essere normativamente esplicitati, alla luce dei principi di legalità e nominatività che si pongono a fondamento dell'intera attività amministrativa (non solo in forza degli artt. 23 e 97 della Costituzione, ma anche in considerazione dell'art. 1 L. n. 241/1990: «*l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge secondo le modalità fissate dalla stessa legge ...*»).

Dato questo quadro, si deve allora concludere che la comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria è un atto con cui il contribuente riceve solamente conferma dell'effettuazione dell'iscrizione dell'ipoteca sugli immobili già identificati nel preavviso e per un importo complessivo anch'esso individuato nella comunicazione preventiva. E di tale atto successivo, ove emesso, potrebbe ipotizzarsi l'autonoma impugnabilità solamente in quelle residuali ipotesi in cui l'ipoteca venga iscritta su beni immobili/per importi che siano in tutto/in parte differenti rispetto a quelli identificati nel preavviso, trattandosi in questo caso del primo atto mediante il quale il contribuente conosce della effettiva misura cautelare disposta nei suoi confronti.

Prescindendo da tali ipotesi, l'eventuale “comunicazione successiva” manterrebbe una propria utilità limitatamente ai casi in cui l'atto tipico (preavviso) sia stato invalidamente notificato, essendo la comunicazione l'atto che occasionerebbe l'impugnazione “recuperatoria” secondo il modello dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 («*La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*»), da effettuarsi pur sempre nel termine di 60 giorni dalla ricezione della comunicazione.

3. L'impostazione adottata dalla Suprema Corte nella pronuncia in commento tende quindi a svilire il valore procedimentale del preavviso di ipoteca a favore di un diverso e successivo atto, pur non previsto dalla legge.

Le ragioni a fondamento di tale svalutazione del preavviso di ipoteca non emergono apertamente dal testo della pronuncia, ma a questo riguardo possono formularsi alcune ipotesi.

In primo luogo, può osservarsi che la soluzione della Corte richiama per certi versi un risalente indirizzo giurisprudenziale formatosi con riferimento al fermo dei beni mobili registrati (in relazione al quale possono citarsi: Cass., 28 luglio 2008, n. 20301; Id., 14 aprile 2008, n. 8890; su cui, INGRAO G., *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *Giur. trib.*, 2009, 9, 780 ss.) e secondo cui il preavviso - allora previsto per il fermo solamente dalla prassi, essendo stato introdotto normativamente solo nel 2013, così come per l'ipoteca è stato introdotto nel 2011 - non produrrebbe di per sé una immediata lesione del patrimonio del contribuente, in quanto lo stesso contribuente potrebbe disporre liberamente del bene fino al momento della iscrizione della misura cautelare nei pubblici registri. Secondo tale orientamento, peraltro, l'impugnazione del preavviso sarebbe finalizzata all'ottenimento di una pronuncia recante l'inibizione di una attività futura (giustappunto, l'iscrizione della misura cautelare nei pubblici registri), quindi di una categoria di sentenze che susciterebbe perplessità nel contesto dell'ordinamento processuale tributario.

Ma questa netta separazione tra preavviso ed iscrizione della misura cautelare nei pubblici registri, se ha senso di porsi sotto un profilo concettuale, non si rinviene sotto il profilo provvedimentale, essendo il preavviso l'unico provvedimento che legittima l'Agente della riscossione, in caso di mancato pagamento entro il termine di legge, ad apporre il vincolo sui beni interessati dalla misura cautelare. Non si è quindi in presenza di due atti differenti (il preavviso e l'iscrizione), ma è lo stesso preavviso che sfocia nell'iscrizione del vincolo alla libera disponibilità dei beni del contribuente.

L'impugnazione del preavviso, quindi, non si risolve in una azione di accertamento negativo della pretesa fiscale vantata dall'Amministrazione finanziaria, notoriamente non ammessa in materia tributaria, ma è in ogni caso finalizzata all'annullamento del provvedimento amministrativo di adozione della misura cautelare.

Non per nulla, il richiamato orientamento giurisprudenziale è stato definitivamente superato già con la pronuncia delle Sezioni Unite, 11 maggio 2009, n. 10672, resa peraltro nell'ambito del medesimo contesto normativo in cui il preavviso era contemplato solamente dalla prassi e non dalla normativa di riferimento (mentre adesso la notifica del preavviso è espressamente prevista dalla legge).

4. Sotto altro profilo, e più probabilmente, le conclusioni cui perviene la Suprema Corte con la pronuncia in commento derivano dall'inquadramento del preavviso di ipoteca quale atto funzionale ad attivare il contraddittorio procedimentale tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, volto a stimolare una interlocuzione tra le parti entro il termine di 30 giorni allo scadere del quale il comma 2-bis dell'art. 77 prevede l'iscrizione dell'ipoteca in mancanza del pagamento delle somme da parte del contribuente. Infatti, solo ragionando in questi termini si comprenderebbe la ragione per cui la Corte considera il preavviso di ipoteca un atto impugnabile in via facoltativa ed evidenzia invece in maniera marcata il momento dell'avvenuta iscrizione di ipoteca, ipotizzandone un obbligo di comunicazione al contribuente ed un conseguente onere di impugnazione a pena di definitività.

Ed in effetti, per quanto l'ordinanza in commento non si soffermi su questo aspetto, sono molte le pronunce della Corte che inquadrano il preavviso di ipoteca quale atto finalizzato ad avviare il contraddittorio procedimentale (solo per citarne alcune, cfr.: 14 giugno 2017, n. 14852; 21 aprile 2017, n. 10102; 31 marzo 2017, n. 8418; 26 febbraio 2019, n. 5577). Tutte queste pronunce hanno un denominatore comune nelle sentenze coeve rese a Sezioni Unite nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014, che hanno per prime attribuito al preavviso di ipoteca tale funzione, richiamando a supporto della propria ricostruzione il referente normativo dato dall'art. 7 della legge generale sul procedimento amministrativo (rubricato «*Comunicazione di avvio del procedimento amministrativo*»), vale a dire la disposizione fondamentale che regola la partecipazione del privato alla formazione dell'atto amministrativo.

Nei suoi lineamenti essenziali, l'art. 7, comma 1, L. n. 241/1990 prevede il generalizzato obbligo per l'Amministrazione di comunicare l'avvio del procedimento amministrativo ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti (nonché a tutti coloro ai quali l'adozione del provvedimento possa arrecare pregiudizio). Per effetto della comunicazione di avvio del procedimento, il soggetto conosce dell'esistenza di un procedimento potenzialmente idoneo ad incidere sulla propria sfera giuridica e può conseguentemente esercitare il proprio diritto alla partecipazione e al contraddittorio endoprocedimentale per il tramite della presentazione di memorie e documenti che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare nell'ottica dell'assunzione del provvedimento conclusivo del procedimento. In questo senso, la comunicazione di avvio del procedimento risponde all'esigenza di provocare l'apporto collaborativo dei soggetti interessati, consentendogli di prendere attivamente parte all'*iter* procedimentale.

Senonché, come già si è avuto modo di rilevare in precedenti lavori (sia consentito il rinvio a FERLITO G., *L'ipoteca esattoriale tra contraddittorio preventivo e atto tipico impugnabile nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 187 ss.), è la stessa legge sul procedimento amministrativo che porta a concludere per la incompatibilità tra l'ipoteca dell'Agente della riscossione e l'istituto del contraddittorio endoprocedimentale espresso nell'art. 7 L. n. 241/1990.

Difatti, l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento ex art. 7 L. n. 241/1990 è soggetto ad alcune deroghe legislativamente previste e, tra queste ipotesi legali di esonero, si annoverano anche i provvedimenti cautelari quale indubbiamente è l'ipoteca ex art. 77 (recita il comma 2 dell'art. 7: «*Nelle ipotesi di cui al comma 1 resta salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari*»). Le motivazioni di tale esclusione dall'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale sono all'evidenza da ricercare in ragioni legate a particolari esigenze di celerità del procedimento, che si presentano ogniqualvolta sia la necessità di disporre una misura cautelare, proprio perché finalizzata, per definizione, a garantire in tempi rapidi il mantenimento dello "status quo" in attesa dell'adozione del provvedimento finale.

Pertanto, il termine di 30 giorni dalla notifica del preavviso di ipoteca, previsto dal comma 2-bis dell'art. 77, non è destinato ad accogliere una fase di contraddittorio endoprocedimentale, inteso quale istituto che garantisce l'apporto collaborativo dei soggetti interessati nella fase precedente l'adozione del provvedimento amministrativo finale, nei termini di cui all'art. 7 L. n. 241/1990. Piuttosto, si tratta di un termine entro il quale il contribuente può stimolare l'esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, sollevando eventuali carenze dei presupposti per iscrivere ipoteca su alcuni o su tutti i beni immobili indicati nel preavviso.

E ciò pare confermato in maniera chiara da una recente pronuncia della Suprema Corte (21 settembre 2021, n. 25600) che, in senso difforme dai precedenti sopra richiamati, ha affermato che il preavviso di ipoteca «*non ha, come quella prevista in termini generali dalla L. n. 241 del 1990, art. 7, finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria in vista della migliore definizione dell'interesse pubblico, avendo invece la finalità di consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale (l'iscrizione) – ossia finalità di difesa dell'interesse privatistico – nonché finalità, extraprocedimentale, compulsoria (spingere il debitore inadempiente ad adempiere con la minaccia, altrimenti, dell'iscrizione)*».

Tutto quanto sopra depone, una volta di più, nel senso che il preavviso di ipoteca non è un mero atto prodromico ad un successivo e diverso provvedimento, ma è proprio l'atto tipico del procedimento di adozione dell'ipoteca dell'Agente della riscossione.

5. Insomma, la ricostruzione effettuata dalla Suprema Corte nell'ordinanza in commento non pare convincente.

E ciò non solo perché finisce con il travalicare il dettato normativo dell'art. 77, ma anche perché tale operazione ermeneutica in fin dei conti non si risolve in una semplificazione del procedimento di adozione dell'ipoteca o in maggiori spazi di tutela per il contribuente. Al contrario, ne emerge una duplicazione non necessaria di adempimenti, essendo richiesta la notifica del preavviso di ipoteca ma anche della "comunicazione successiva", con il primo atto che si pone quale antecedente necessario del secondo.

In definitiva si è di fronte ad un aggravamento ingiustificato della sequenza procedimentale dell'adozione dell'ipoteca, da cui possono derivare, per di più, potenziali conseguenze pregiudizievoli per le facoltà difensive del contribuente; ciò che è tanto più grave se si considera che il sistema di attuazione del prelievo fiscale si innesta nel quadro di una fiscalità "di massa", in cui si impone maggiormente l'esigenza di regole, anche procedimentali, certe e stabili.

Un esempio paradigmatico è dato dalla tutela cautelare. Seguendo la prospettazione della Suprema Corte, la tutela cautelare richiesta dal contribuente in sede di impugnazione dell'atto tipico – vale a dire la comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca – sarebbe destinata a non avere alcun esito, dato che interverrebbe in un momento in cui l'ipoteca risulta già iscritta. Per ottenere un provvedimento di sospensione giudiziale utile ad evitare l'iscrizione dell'ipoteca, il contribuente dovrebbe allora anticipare la richiesta cautelare impugnando il preavviso di ipoteca, che però nell'ottica della Corte è un atto impugnabile solo in via facoltativa, con la conseguenza che il contribuente dovrà comunque proporre ricorso anche avverso la successiva comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca per evitare che l'iscrizione ipotecaria divenga comunque definitiva per mancata impugnazione dell'atto tipico.

Senza considerare che la ricostruzione propugnata dalla Suprema Corte, in quanto disallineata rispetto al testo normativo, espone il contribuente al rischio che il giudice tributario di volta in volta adito possa fornire una diversa lettura del rapporto tra i due atti, magari dichiarando inammissibile l'impugnazione di quello che secondo la Corte è l'unico atto tipico, vale a dire la comunicazione successiva di adozione dell'ipoteca.

Eppure, per non incorrere in tali storture, sarebbe bastato che la Suprema Corte valorizzasse il dato positivo dell'art. 77: l'atto di cui è prevista la notifica è uno e uno solo, ossia il preavviso di ipoteca, che pertanto non può che essere l'atto tipico impugnabile del procedimento di adozione dell'ipoteca, suscettibile di consolidamento in caso di mancata impugnazione nei termini di legge. Dovendosi invece riservare l'impugnazione della comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca alle ipotesi residuali di cui si è detto sopra.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BUCCICO C., *Commento all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016, 1324 ss.
- BUCCICO C., *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2016
- CANNIZZARO S., *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013
- CANTILLO M., *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 11 ss.
- DEL FEDERICO L., *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 2117 ss.
- FERLITO G., *L'ipoteca esattoriale tra contraddittorio preventivo e atto tipico impugnabile nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 187 ss.
- GLENDI G., *La Cassazione fa chiarezza sull'atto impugnabile tipico in tema di iscrizione ipotecaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 7, 546 ss.
- GLENDI G., *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l'impugnazione facoltativa anticipata e l'impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell'atto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 986 ss.
- GLENDI G., *Note critiche alla teoria giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, 2528 ss.
- GUIDARA A., *Le nuove "intimazioni" di pagamento introdotte dal decreto sviluppo*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1499 ss.
- GUIDARA A., *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall'Agente della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2009, 14, 1080 ss.
- INGRAO G., *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *Giur. trib.*, 2009, 9, 780 ss.
- INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012
- LONGO D., *Commento all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973*, in CONSOLO C. - GLENDI C. (diretto da), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 1268 ss.
- MESSINA, S.M., *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997
- MESSINA S.M., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, I, 335 ss.

VI - IL PROCESSO TRIBUTARIO

Punti critici della definizione agevolata in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022

Critical points of the facilitated definition in Cassation pursuant to art. 5 Law no. 130/2022

ANDREA BODRITO

Abstract

La cura nell'attività della produzione legislativa tributaria, a trazione governativa e sulla quale il parlamento svolge un ruolo interstiziale (CASSESE S., *L'attività e l'efficacia del nostro Parlamento*, in www.fondazione-luigieinaudi.it, e in *Corriere della Sera*, 2 settembre 2020), lascia insoddisfatti anche con riguardo al testo dell'art. 5 L. n. 130/2022. Nella nota si individuano così alcuni punti problematici e, tenendo conto delle critiche già avanzate da dottrina e commentatori, si evidenziano luoghi in cui era sufficiente una maggiore cura e luoghi in cui era forse opportuna una maggiore riflessione.

Parole chiave: definizione agevolata, liti tributarie pendenti

Abstract

The care in the activity of tax legislative production, with government traction and on which the parliament plays an interstitial role, leaves unsatisfied also with regard to the text of the art. 5 Law 130/2022. The note thus identifies some problematic points and, taking into account the critics already advanced by doctrine and commentators, highlights places where greater care was sufficient and places where greater thought was perhaps appropriate.

Keywords: facilitated definition, pending tax disputes

SOMMARIO: **1.** Il testo dell'art. 5 L. n. 130/2022 è modellato sull'art. 6 D.L. n. 119/2018 invece che sul più accurato art. 16 L. n. 289/2002. - **2.** La contraddittorietà dell'originaria disposizione sulla nozione di controversia pendente (commi 1 e 4). - **3.** L'esclusione dalla definibilità agevolata delle liti in cui l'Amministrazione vinse totalmente nei precedenti gradi (commi 1 e 2). - **4.** L'irrazionale preclusione alla restituzione delle somme già versate eccedenti il dovuto per la definizione (comma 9). - **5.** L'estensione al coobbligato degli effetti della definizione (comma 13). - **6.** Le incertezze sull'istanza di trattazione (comma 12). - **6.1.** Il decreto di estinzione del processo. - **7.** Il deposito della domanda di definizione perfezionata in Cassazione. - **8.** La definizione agevolata degli enti territoriali e loro enti strumentali (comma 15). Facoltà o obbligo di adozione? - **9.** Un'osservazione sul procedimento di formazione della legge tributaria.

1. L'art. 5 L. n. 130/2022 disciplina la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti in Cassazione ricalcando il modello legislativo costituito dalla precedente definizione agevolata delle liti pendenti recata dall'art. 6 D.L. n. 119/2018.

La dottrina (CONTRINO A. - FARRI F., *La nuova "definizione agevolata delle liti tributarie in cassazione: vizi, virtù e possibile [in]efficacia nel contesto dell'attuale assetto della Suprema Corte*, in <https://>

www.centrostudilivativo.it, 4 novembre 2022) ha evidenziato che la formulazione legislativa di altre precedenti definizioni agevolate, recate dall'art. 16 L. n. 289/2002 e del conforme art. 39, comma 12, D.L. n. 98/2011 era più curata, e avrebbe potuto costituire un modello più conveniente per la disciplina dell'attuale definizione agevolata, come si dirà oltre.

2. Come noto, il campo di applicazione della definizione agevolata è limitata alle controversie pendenti in Cassazione. Tuttavia, né il codice di procedura civile, né la disciplina del processo tributario forniscono una definizione di "lite pendente", pertanto è il legislatore del condono che ha dovuto fornirla per le proprie esigenze.

La prima criticità è costituita proprio dall'errore contenuto nel testo originario dell'art. 5 L. n. 130/2022 con riguardo alla definizione di "controversia pendente in Cassazione". Il testo originario, infatti, palesava un contrasto tra il comma 1, per il quale erano definibili «*le liti pendenti alla data del 15 luglio 2022 innanzi alla Corte di cassazione*» e il comma 4 per il quale «*per controversie tributarie pendenti si intendono quelle per le quali il ricorso per cassazione è stato notificato alla controparte entro la data*» del 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge. È evidente che un ricorso notificato tra il 16 luglio 2022 e il 16 settembre 2022 non rientrava nella previsione del comma 1 ma rientrava nella previsione del comma 4.

Questa incongruenza è stata corretta con la L. 21 settembre 2022, n. 142, di conversione del D.L. 9 agosto 2022, n. 115 (estraneo alla materia tributaria), che ha inserito in esso l'art. 41-bis), comma 2, lett. b) la quale ha soppresso le parole «*alla data del 15 luglio 2022*» dal detto comma 1, art. 5 L. n. 130/2022. Sono state così superate le argomentazioni che subito erano state avanzate per cercare di dare un senso ordinato ai dati normativi contraddittori (per esempio, che il comma 4, avente natura definitoria è norma speciale che prevale sul comma 1 norma generale).

Possiamo aggiungere che per l'urgenza della correzione il legislatore ha utilizzato il primo mezzo utile, e precisamente la conversione del D.L. n. 142/2022 riguardante «*Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali*» e dunque misure estranee alla definizione agevolata. L'urgenza non ha consentito di rispettare il principio sancito dallo Statuto in materia di produzione di norme tributarie: l'art. 3, comma 2 dello Statuto (L. n. 212/2000) richiede che «*le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni tributarie, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima*», caso fatto salvo che non ricorre nella specie.

3. Una criticità riguarda il campo di applicazione della definizione agevolata, dal quale sono escluse le controversie in cui l'Amministrazione risulti completamente vincitrice nei precedenti gradi di giudizio. Si è infatti osservato autorevolmente (LEO M., *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?*, in *il fisco*, 2022, 39, 3707 ss.) che non è giusto escludere i contribuenti che hanno totalmente perso nei precedenti gradi di giudizio.

Il problema è individuare il parametro giuridico di riferimento.

La parità di trattamento pare problematica, perché se l'Ufficio fu completamente vittorioso la posizione delle parti è diversa rispetto a quella in cui l'Ufficio fu totalmente o parzialmente soccombente. È vero che la legge fa una valutazione predeterminata astratta circa l'esito del processo, astratta perché prescinde dalla valutazione dei motivi di ricorso per cassazione, però in effetti la probabilità di esito finale di fondatezza della pretesa è superiore se l'Ufficio vinse totalmente, rispetto al caso in cui l'Ufficio perdetto, anche solo parzialmente, uno dei gradi di merito.

Tuttavia sembra che si possano manifestare dubbi rispetto ai canoni di ragionevolezza e proporzionalità.

Se la *ratio* di questa definizione è la deflazione delle liti pendenti, allora anche le liti in cui l'Amministrazione ha vinto totalmente nei precedenti gradi meritano la deflazione. È irragionevole, rispetto alla finalità, escludere dalla deflazione le liti in cui l'Amministrazione è stata totalmente vincitrice nei gradi precedenti.

È anche un trattamento sproporzionato tra contribuenti in lite con l'ufficio. Chi ha perso anche solo parzialmente uno dei gradi di merito beneficia dello stralcio di sanzioni, interessi e dell'80% dei tributi, se ha vinto totalmente nei precedenti gradi lo stralcio dei tributi sarà del 95%, ma chi ha perso totalmente, a parità di valore della lite, non ha neppure la possibilità di uscire dal contenzioso restando potenzialmente gravato del 100% di sanzioni, tributi, interessi. V'è una manifesta sproporzione tra i due contribuenti rispetto alla possibilità di definire la lite per deflazionare il contenzioso. Forse potrà rimedio il legislatore in un prossimo provvedimento.

Vi è, comunque, un precedente in cui la Corte costituzionale ha esteso il condono a soggetti che ne erano esclusi per disparità di trattamento. La Corte costituzionale, con sentenza 13 luglio 2007, n. 270, ha ritenuto contrastante con l'art. 3 Cost. le norme riguardanti non solo il c.d. condono tombale, ma anche gli altri tipi di condono ex artt. 7, 8 e 9 L. n. 289/2002. Queste disposizioni, nel punto rilevante, consentivano l'applicazione del condono solo ove fosse ancora in corso al 31 dicembre 2002 un periodo d'imposta per il quale la dichiarazione era stata presentata entro il 31 ottobre 2003 ed escludendo invece tale applicazione ove il periodo d'imposta, non coincidente con l'anno solare e per il quale la dichiarazione era stata presentata entro tale ultima data, risultasse già chiuso al 31 dicembre 2002. La Corte rileva un'ingiustificata disparità di trattamento, perché sottopone i contribuenti che hanno presentato entro il 31 ottobre 2003 dichiarazioni dei redditi tempestive ad un regime differenziato, in ragione della sola irrilevante circostanza che l'esercizio sociale coincida o no con l'anno solare e che, quindi, il periodo di imposta corrispondente all'esercizio sia già chiuso o no al 31 dicembre 2002. Si deve evidenziare come la Corte sottolinei che tale circostanza non costituisce una idonea giustificazione della menzionata diversità di disciplina, essendo del tutto neutra e, di fatto, contingente e casuale rispetto al perseguimento della finalità dell'estensione temporale del beneficio del condono.

Posta la finalità di deflazionare il contenzioso pendente in Cassazione, si ripete, l'esclusione incondizionata dalla definizione delle liti in cui l'Amministrazione vinse totalmente i precedenti gradi appare una misura non adeguata, perché sproporzionata, e quindi meritevole di correzione.

4. Il comma 9 dell'art. 5 L. n. 130/2022 prevede che *«la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa»*.

Si tratta della differenza tra l'importo dovuto per la definizione e i versamenti eseguiti in pendenza di causa.

Qui ci sono due rilievi critici.

In primo luogo si è osservato (LEO M., *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?*, cit.) che v'è il rischio della disparità di trattamento tra chi condona avendo versato tutto il dovuto a titolo provvisorio (rilevano non solo i tributi ma anche interessi e sanzioni) e così si trova ad aver versato in eccesso rispetto al dovuto per la definizione, e chi non ha versato tutto il dovuto a titolo provvisorio, magari, aggiungiamo, essendo semplicemente riuscito a restare inerte, per cui si trova con un versato che sta dentro il tetto del dovuto: alla fine il costo della definizione è maggiore per il contribuente più diligente e collaborativo ed è minore per il contribuente meno diligente.

Si sottolineano i parametri della diligenza e della collaborazione, quali criteri giuridici di valutazione dei comportamenti dei contribuenti come sancito dall'art. 10 dello Statuto, ex lege n. 212/2000. Ne deriva che sarebbe diverso il caso del contribuente che non pagò quanto dovuto in via provvisoria perché privo di mezzi economici, perché non v'è lesione dei canoni di diligenza e collaborazione. Tuttavia ove fosse previsto la restituzione dell'eccedenza versata rispetto al dovuto, le due fattispecie sarebbero soggette, proporzionalmente, allo stesso costo di definizione agevolata.

In secondo luogo si è osservato (CONTRINO A. - FARRI F., *La nuova "definizione agevolata delle liti tributarie in cassazione: vizi, virtù e possibile [in]efficacia nel contesto dell'attuale assetto della Suprema Corte*, cit.) che c'è una criticità ancora più rilevante, costituita dal caso in cui l'eccedenza del versato rispetto al dovuto per la definizione, e quindi il mancato rimborso dell'eccedenza, derivi dal fatto che

l'Amministrazione non abbia restituito quanto doveva per esempio a seguito della sentenza di appello in tutto o in parte favorevole al contribuente. Qui l'ingiustizia è manifesta.

Sul punto quella stessa dottrina osserva che questo problema avrebbe potuto essere evitato qualora si fosse copiata la disposizione della L. n. 289/2002 che faceva salvi i «*casi di soccombenza dell'amministrazione finanziaria dello Stato*» (art. 16, comma 5, L. n. 289/2002 e l'art. 39, comma 12, D.L. n. 98/2011). Con l'art. 5 L. n. 130/2022, invece, risulta precluso il giudizio d'ottemperanza per il recupero di somme nel caso in cui il contribuente abbia diritto alla restituzione di quanto pagato a titolo provvisorio, e ciò si presta indubbiamente a limitare l'appetibilità della definizione stessa.

5. Un'ulteriore criticità riguarda la disciplina degli effetti soggettivi della definizione agevolata nei confronti dei coobbligati di colui che definisca la lite.

Il problema nasce dalla lettera del comma 13 dell'art. 5 L. n. 130/2022, il quale sancisce che «*la definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 8*». Il principio per il quale la definizione perfezionata da uno dei coobbligati giova anche agli altri risponde al principio generale per il quale le soluzioni sostanziali di un rapporto tributario plurisoggettivo si estendono a tutti i soggetti cui fa capo l'identico rapporto, salvo il caso del "rapporto chiuso". Senonché la clausola di salvezza, richiamando il comma 8, è incongruente con questa esigenza. Infatti, il secondo periodo del comma 8 dell'art. 5 L. n. 130/2022, recita che «*per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato*». Pertanto, il combinato disposto del comma 13, con la salvezza del comma 8, risulta affermare che la definizione perfezionata da un coobbligato giova agli altri fatto salvo il caso in cui questi siano coinvolti in una controversia autonoma perché hanno impugnato autonomamente l'atto loro notificato.

Un esempio. Compratore e venditore di un immobile hanno autonomamente impugnato l'accertamento notificato ai fini dell'imposta di registro. In pratica, dunque, il rinvio al comma 8 esclude che la definizione agevolata di uno di due si estenda all'altro. Il caso del radicamento di controversie autonome da parte dei coobbligati non è neppure infrequente, raro (anche perché la giurisprudenza non ritiene, tranne eccezioni, configurabile tra i coobbligati il litisconsorzio necessario).

La dottrina su menzionata ricorda che tale rinvio poteva avere un senso nella definizione regolata dal comma 11 dell'art. 11 D.L. n. 50/2017, dove si escludevano gli effetti del condono per i coobbligati che avessero avuto sentenza personale negativa passata in giudicato, ma non in questa sede, dove il rinvio al comma 8 varrebbe a escludere gli effetti del condono per i coobbligati nel generale caso in cui gli atti siano diversi e siano stati impugnati autonomamente, ossia nella larga maggioranza dei casi di coobbligazione tributaria.

Quella stessa dottrina sottolinea come l'errore del comma 13 stia nel rinvio al comma 8 invece che al comma 9 dello stesso art. 5 L. n. 130/2022, per il quale, per quanto d'interesse, «*gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge*», il 16 settembre 2022.

In pratica gli effetti della definizione non si estendono al coobbligato che abbia avuto entro il 16 settembre 2022 una sentenza negativa passata in giudicato.

Dove nasce questo errore? Ora, questo passo del comma 13 dell'art. 5 L. n. 130/2022 risulta integralmente "copiato" dall'art. 6, comma 14, D.L. n. 119/2018 e anch'esso conteneva l'identico errore. Ma l'errore era stato già notato dalla stessa Agenzia delle Entrate che nella circolare illustrativa n. 6/E/2019, par. 7.1.1., riportando il testo della norma di legge aggiungeva, accanto al rinvio al comma 8, la dicitura: «*rectius comma 9*». In pratica la stessa Agenzia aveva corretto il riferimento al comma 8 come se valesse per il comma 9, a sua volta analogo al comma 9 dell'art. 5 L. n. 130/2022.

La riscrittura della norma non è stata l'occasione per la necessaria correzione.

6. Sempre copiando, e precisamente dal comma 14 dell'art. 6 D.L. n. 119/2018, l'attuale comma 12 dell'art. 5 in commento mantiene la formulazione secondo la quale «*in mancanza di istanza di tratta-*

zione presentata dalla parte interessata, entro due mesi decorrenti dalla scadenza del termine di cui al comma 7 [che è sabato 14 gennaio 2023, n.d.r.], il processo è dichiarato estinto, con decreto del presidente. L'impugnazione del diniego vale anche come istanza di trattazione».

La dottrina evidenzia (CONTRINO A. - FARRI F., *La nuova "definizione agevolata delle liti tributarie in cassazione: vizi, virtù e possibile [in]efficacia nel contesto dell'attuale assetto della Suprema Corte*, cit.) che la formulazione in termini generali solleva il seguente problema: l'istanza di trattazione va presentata per tutte le cause pendenti e astrattamente condonabili, al fine di evitarne l'estinzione?

La risposta, sulla scorta della citata dottrina, è negativa in ragione del coordinamento tra il comma 12 e il precedente comma 10 dello stesso art. 5 L. n. 130/2022, il quale dice che le «cause definibili non sono sospese», tranne quelle per cui il contribuente faccia apposita domanda di sospensione.

Ne segue che la necessità dell'istanza di trattazione per le liti non "condonate" si pone solo nel caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di sospensione della causa per poter presentare domanda di definizione e poi non abbia presentato la domanda o la domanda non si sia perfezionata. In questo caso occorre presentare istanza di trattazione entro il termine suindicato, per evitare l'estinzione del procedimento.

Si ricorda che per l'Agenzia Entrate (circ. n. 6/2019, par. 8) la domanda di sospensione, che manifesta l'intenzione di condonare, non è vincolante. E fu la stessa Agenzia delle Entrate a chiarire che il meccanismo dell'estinzione in caso di mancata presentazione di istanza di trattazione valeva soltanto per i giudizi nei quali era stata presentata istanza di sospensione (cfr. circ. n. 6/E/2019). Tuttavia, come sottolineato dalla citata dottrina, la lettera del comma 12 dell'art. 5 L. n. 130/2022 non ha chiarito questo fondamentale aspetto.

Sul piano tecnico-processuale la dottrina (GLENDE C., *Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 221 ss.) evidenzia che la sospensione del processo in esame non rientra nel tipo della sospensione per pregiudizialità-dipendenza tra cause ex art. 295 c.p.c. Neppure rientra nella sospensione volontaria su istanza concorde delle parti ex art. 296 c.p.c. Si tratta di una figura autonoma di sospensione *ipso iure* che la legge fa dipendere dalla presentazione della domanda del contribuente, la quale integra la causa propria della figura di sospensione in esame, indipendentemente dall'intervento del giudice. Questi, ove emetta un provvedimento sulla sospensione, peraltro non previsto dalla legge, emetterà un provvedimento dichiarativo e non costitutivo dell'effetto della sospensione. Quest'ultima è definita come lo stato di quiescenza del processo durante il quale, di regola, nessun atto può essere compiuto e, particolare rilevante per quanto ci interessa, la lite non può essere decisa. La finalità della sospensione ex art. 5 L. n. 130/2022 è dunque quella di dare al contribuente un tempo libero dall'ordinario svolgersi del processo per poter compiere ogni valutazione sugli effetti della definizione agevolata come alternativa all'alea del risultato processuale.

6.1. Il comma 12 dell'art. 5 L. n. 130/2022, copiando dal precedente art. 6, comma 13, D.L. n. 119/2018, afferma che «in mancanza di istanza di trattazione...il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente». La dottrina (GLENDE C., *Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale*, cit.) aveva segnalato come la norma fosse imperfetta perché, attribuendo al presidente la competenza a pronunciare la declaratoria di estinzione, non precisava se si trattasse del presidente "del Collegio giudicante o della Sezione o addirittura dell'Ufficio stesso", cioè, nel nostro caso, della Cassazione, presso la quale pende il processo. Questo difetto di precisione non sembra risolto neppure dall'osservazione che i commi 1 e 2 dell'art. 5 L. n. 130/2022 precisano che il detto decreto è assunto ai sensi dell'art. 391 c.p.c., il quale disciplina la pronuncia della Cassazione «nei casi di estinzione del processo disposta per legge» (oltreché nel caso di rinuncia al ricorso) prevedendo, a certe condizioni, anche le forme dell'ordinanza e della sentenza. Dunque il decreto di estinzione ex art. 5 L. n. 130/2022 è espressamente ricondotto alla disciplina del detto art. 391 c.p.c. ma, nella fattispecie in esame la legge prescrive altresì che sia sempre la pronuncia monocratica del presidente con decreto l'atto che la Corte di Cassazione debba adottare per chiudere il processo, e neppure l'art. 391 c.p.c. for-

nisce espresse indicazioni sulla competenza del presidente della Sezione piuttosto che del Collegio ad assumere il provvedimento.

Peraltro lo strumento del decreto risulta adottato in ragione della sua efficienza rispetto all'ordinanza e alla sentenza, e sotto questo profilo la scelta è condivisibile.

Quanto alla motivazione, l'art. 135, comma 4 c.p.c. dispone che «*il decreto non è motivato, salvo che la motivazione sia prescritta espressamente dalla legge*». Nel nostro caso la legge, come riportato, non prevede la motivazione. Tuttavia l'art. 111, comma 6, Cost. sancisce che «*tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati*». In dottrina (MANDRIOLI C. - CARRATTA A., *Diritto processuale civile*, vol. I, XXVI ed., Torino, 2017, 513, nota 51) si osserva che la giurisprudenza della Cassazione richiede la motivazione nei decreti di natura decisoria, ma la ammette anche sommaria. Nel caso in esame dell'estinzione per definizione agevolata, la motivazione sommaria risulta soddisfacente. Sarà così sufficiente l'indicazione degli elementi basilici (tali essendo quelli emergenti dallo stesso art. 5 L. n. 130/2022 come determinanti l'effetto estintivo) che consentano di comprendere perché il giudice sia giunto a dichiarare l'estinzione.

7. Una volta presentata la domanda di definizione, preceduta dall'eventuale pagamento, occorre che la parte privata depositi la domanda stessa con i correlati documenti (PEC di accettazione a consegna; eventuale F24 di pagamento) in Cassazione? Ciò occorre per fondare la domanda di estinzione del giudizio conseguente alla definizione agevolata, estinzione che può peraltro anche essere rilevata d'ufficio dal giudice di Cassazione sulla base, però, dei documenti a disposizione perché introdotti in causa.

Il punto che si affronta è il seguente: si tratta di documenti che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 372 c.p.c. il quale, nel testo applicabile per i procedimenti pendenti al 30 giugno 2023, prescrive una notifica a controparte dell'elenco dei documenti depositati in Cassazione? Dalla lettera della norma sembrerebbe di no, perché l'art. 372 c.p.c. sancisce che «*non è ammesso il deposito di altri atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi di giudizio tranne di quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e dell'ammissibilità del ricorso e controricorso*», per cui i documenti della definizione agevolata sembrano non cadere nella salvezza prevista dallo stesso art. 372 c.p.c. Tuttavia la definizione agevolata della lite è un fatto sopravvenuto che incide sul procedere processuale e che è fondato su una norma di legge sopravvenuta alla pendenza del giudizio di cassazione, per cui il deposito dei documenti relativi si ritiene ammesso, e da tale ammissibilità segue l'applicazione dell'art. 372 c.p.c. (cfr. MARCHESELLI A., *Commentario al contenzioso tributario*, Milano, 2021, 1000). A questo punto si pone la domanda: è necessario, per i ricorsi pendenti alla data del 30 giugno 2023, notificare alla controparte l'elenco dei documenti depositati, posto che l'art. 372, comma 2 precisa che se sono depositati indipendentemente dal deposito del ricorso e del controricorso «*il deposito... deve essere notificato mediante elenco alle controparti*»?

Si osservi che Cass. n. 42048/2021, affronta il caso della domanda di definizione agevolata ex art. 6 D.L. n. 119/2018 depositata senza notifica dell'elenco all'Ufficio, e così afferma: «*l'Agenzia non ha recepito che non le siano stati notificati [i documenti della domanda di definizione, n.d.r.] ai sensi dell'art. 372, secondo comma c.p.c., sicché di detta documentazione non può non tenersi conto, reputandosi che l'Ufficio "concordi sulla verifica di quanto da detta documentazione emerge" (Cass., Sez. VI, 3 ottobre 2018, n. 24083; Cass., Sez. Lav., 2 maggio 2019, n. 11540; Cass., Sez. V, 11 febbraio 2020, n. 3245; Cass., Sez. V, 26 novembre 2020, n. 26953; Cass., Sez. V, 1° giugno 2021, n. 15197)*». Inoltre, Cass. n. 7272/2022 precisa, più espressamente, che «*ai sensi dell'art. 6, comma 10, D.L. 119/2018 deve essere dichiarato estinto il giudizio quando il contribuente, aderendo alla definizione agevolata dell'avviso di accertamento, depositi, successivamente all'instaurazione del giudizio di legittimità, istanza di estinzione per cessata materia del contendere. E ciò anche se ricorre il difetto della notificazione richiesta per la produzione di altri documenti ex art. 372 c.p.c., laddove le controparti coinvolte nel giudizio non osservino nulla circa il presunto mancato rispetto della disciplina di cui al richiamato art. 372 c.p.c.*».

Ne seguono, in sintesi, le seguenti indicazioni: la definizione agevolata è causa dell'estinzione del giudizio; l'estinzione del giudizio dev'essere dichiarata dal giudice; a tal fine è necessario depositare in causa la documentazione relativa, compresa quella riguardante eventuali versamenti integrativi ed è opportuno chiedere l'estinzione del giudizio; per il deposito di detti documenti la norma di riferimento è l'art. 372 c.p.c. che richiede la notificazione dell'elenco dei documenti depositati alla controparte; se il deposito è effettuato ma la detta notificazione non è eseguita, nel caso in cui l'Amministrazione nulla eccepisca circa il difetto di questa notificazione il giudice trarrà il convincimento che l'Ufficio nulla abbia da eccepire circa l'effetto definitorio della controversia che si evinca dai documenti depositati.

Si deve osservare che in base al nuovo testo dell'art. 372, comma 2 c.p.c. (introdotto dall'art. 3, comma 27, lett. h, D.Lgs. n. 149/2022, applicabile, ex art. 35 D.Lgs. n. 149/2022, dal 30 giugno 2023 ai procedimenti instaurati successivamente a tale data), è stato soppresso l'onere della notificazione dell'elenco dei documenti depositati, ma è stato introdotto il termine entro il quale il deposito è ammesso, ed è il termine di «quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio».

8. La dottrina (CONTRINO A. - FARRI F., *La nuova "definizione agevolata delle liti tributarie in casazione: vizi, virtù e possibile [in]efficacia nel contesto dell'attuale assetto della Suprema Corte*, cit.) affronta il seguente tema: gli enti territoriali hanno facoltà di disporre la definizione agevolata o è un obbligo?

Il comma 15 statuisce che «ciascun ente territoriale stabilisce l'applicazione delle disposizioni» sulla definizione agevolata.

L'uso del verbo di azione "stabilire" al modo indicativo presente, terza persona singolare, è la forma tipica dell'obbligo. Nella Guida alla redazione dei testi normativi (circ. Presidenza del Consiglio dei Ministri, 2 maggio 2001, n. 1, 11), si legge che «il modo verbale proprio della norma giuridica è l'indicativo presente, modo idoneo a esprimere il comando».

Così la dottrina dianzi citata traduce il comma 15 nel senso che ciascun ente territoriale "deve stabilire" l'applicazione delle disposizioni sulla definizione agevolata.

Per confronto, si porta il testo dell'art. 6, comma 18, D.L. n. 119/208, la cui lettera dice che «ciascun ente territoriale può stabilire...».

Si pone dunque un problema di valutare la conformità del detto obbligo con gli artt. 117 e 119 Cost. sul federalismo fiscale.

Sul punto si ricorda che Corte cost. n. 381/2004, si è pronunciata sui dubbi di legittimità posti da alcune regioni, le quali lamentavano che lo Stato, disciplinando con le norme impugnate forme di condono fiscale ex lege n. 289/2002, determinava effetti sostanziali incidenti in modo negativo sulle entrate regionali, come l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, comprese quelle accessorie, relative alle dichiarazioni condonate (si rammenta che per gli enti territoriali il condono delle liti pendenti era una facoltà ex art. 13, comma 3 L. n. 289/2002). La Corte ha rigettato i dubbi e ribadito l'orientamento «secondo il quale lo Stato può disporre in merito alla disciplina dei tributi da esso istituiti, anche se il correlativo gettito sia di spettanza regionale (sentenza n. 311 del 2003), purché non sia alterato il rapporto tra complessivi bisogni regionali e mezzi finanziari per farvi fronte, circostanza, quest'ultima, non emersa nel giudizio (sentenze n. 29 del 2004 e n. 337 del 2001)».

La Corte costituzionale, con sentenza n. 29/2018, depositata il 14 febbraio 2018, si è pronunciata sulla legittimità costituzionale della definizione agevolata dei ruoli (D.L. n. 193/2016, c.d. "rottamazione"), recanti pretese destinate alle regioni. La "rottamazione" prevista dalla legge statale, infatti, avendo ad oggetto anche tributi regionali, avrebbe eliminato entrate di questi enti senza prevedere meccanismi di rientro o di compensazione da parte dello Stato. Il giudice delle leggi ha osservato che quella "rottamazione" era stata introdotta per agevolare la riforma della riscossione prevista mediante lo scioglimento del gruppo Equitalia e il passaggio delle relative funzioni all'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Ciò costituiva «una riforma di sistema, sia pure limitata nel tempo, avente ad oggetto specificamente la riscossione mediante ruoli; una procedura caratterizzata da esigenze unitarie che impongono una disciplina centralizzata ed omogenea per tutte le Regioni e gli enti interessati. In questa prospettiva -

precisa la Corte - non può assumere rilievo il fatto che siano coinvolte anche le imposte "proprie" delle Regioni».

Ciò posto si deve osservare, in primo luogo, che se le misure condonistiche previste dallo Stato sono costituzionalmente legittime anche se i loro effetti determinano una riduzione del gettito degli enti locali, parimenti (in base a Corte cost. n. 381/2004) si dovrebbe ritenere legittimo il comma 15 dell'art. 5 L. n. 130/2022 anche interpretato come costitutivo di un obbligo di introduzione della definizione agevolata delle liti pendenti in materia di tributi degli enti territoriali. A supporto si può richiamare anche Corte cost. n. 29/2018, giacché l'attuale disciplina della definizione agevolata ha lo scopo di deflazionare il contenzioso pendente davanti alla Corte di Cassazione, e ciò richiede quella stessa "disciplina centralizzata" che giustificò, sul piano costituzionale, la "rottamazione" dei ruoli recanti anche tributi regionali.

9. La dottrina, come dianzi esposto, ha lamentato un difetto di cura nella produzione della norma tributaria dell'art. 5 L. n. 130/2022. Ciò si inserisce in un ritenuto calo di qualità nella produzione legislativa di questi ultimi anni, anche attribuita (CASSESE S., *L'attività e l'efficacia del nostro Parlamento*, in www.fondazioneuigiainaudi.it) al preponderante ruolo del Governo, e quindi dell'Amministrazione, nella produzione stessa. In effetti la cura nella produzione della norma tributaria sembra richiedere il concorso indefettibile di tutti i soggetti della cultura e prassi tributaria: l'Accademia, la Magistratura, l'Amministrazione e le Professioni, tutti operanti sotto la regia della politica. L'esame dei testi di legge in sede parlamentare, con l'esame nelle commissioni, le audizioni, il concorso della maggioranza e della minoranza nel più efficace rispetto della riserva relativa di legge (art. 23 Cost.) sembra il modo più efficace per consentire quegli affinamenti che si traducono in maggiore accettazione dei contenuti e minori problemi interpretativi e applicativi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CASSESE S., *L'attività e l'efficacia del nostro Parlamento*, in www.fondazioneuigiainaudi.it, e in *Corriere della Sera*, 2 settembre 2020

CONTRINO A. - FARRI F., *La nuova "definizione agevolata delle liti tributarie in cassazione: vizi, virtù e possibile (in)efficacia nel contesto dell'attuale assetto della Suprema Corte*, in <https://www.centrostudiliviatino.it>, 4 novembre 2022

CORRADO L.R., *Definizione delle liti pendenti in Cassazione: quale procedimento seguire?*, in *Quotidiano Ipsa*, 22 agosto 2022

GLENDI C., *Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 221 ss.

LEO M., *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?*, in *il fisco*, 2022, 39, 3707 ss.

MANDRIOLI C. - CARRATTA A., *Diritto processuale civile*, vol. I, XXVI ed., Torino, 2017, 513, nota 51

MARCHESELLI A., *Commentario al contenzioso tributario*, Milano, 2021

Autotutela tributaria e interesse generale alla rimozione dell'atto

Resolution of tax disputes and general interest in the invalidation of a tax decision

(commento a/notes to Cass. civ., sez. trib., 7 marzo 2022, n. 7318)

GIUSEPPE FARCOMENI

Abstract

Nella decisione in commento, la Suprema Corte si è nuovamente pronunciata sulle ragioni che legittimano, in sede giurisdizionale, la revoca del diniego di annullamento in autotutela di un provvedimento tributario. La Cassazione ha ritenuto che il sindacato sull'atto sia circoscritto alla verifica della sussistenza di ragioni di rilevante interesse generale, originarie o sopravvenute, che concorrano con l'interesse individuale alla rimozione dell'atto. Invero, i giudici di legittimità hanno affermato che il contribuente deve allegare le specifiche ragioni di interesse generale idonee a fondare l'annullamento. La pronuncia, invece, non chiarisce cosa debba intendersi per interesse generale sottostante alla caducazione dell'atto in autotutela.

Parole chiave: autotutela tributaria, impugnabilità, interesse generale, *ius superveniens*

Abstract

In the judgment in question, the Italian Supreme Court examined again when the taxpayer should appeal against an incontestable tax decision. The Supreme Court considered the review of an incontrovertible tax decision limited to verifying the existence of reasons of significant general interest, original or supervening, together with the individual interest in the invalidation of the tax decision. Indeed, the judges have stated that the taxpayer must enclose the specific reasons of general interest that should have established the invalidation. The Supreme Court, on the other hand, does not clarify what is meant by a general interest in the review of an incontestable tax decision.

Keywords: *tax dispute resolution, appeal against tax decision, general interest, supervening law*

SOMMARIO: **1.** I fatti di causa e gli enunciati della Corte. - **2.** Autotutela tributaria e interessi sottostanti alla luce degli orientamenti giurisprudenziali. - **3.** (Segue). *ius superveniens*, diritto vivente e interesse generale alla rimozione dell'atto. - **4.** Conclusioni.

1. Con l'ordinanza n. 7318/2022 la Cassazione si è pronunciata nuovamente sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela.

I fatti di causa hanno riguardato l'istanza avanzata da una società avverso un avviso di accertamento divenuto definitivo, poiché non impugnato nei termini di legge. Con l'istanza in questione, la società richiedeva la riduzione della sanzione applicata in forza di una modifica legislativa avente efficacia retroattiva.

I giudici di legittimità, preliminarmente, hanno riconosciuto la possibilità di ricorrere contro i provvedimenti emanati in sede di autotutela. Difatti, l'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, nel quale non sono ricompresi i suddetti provvedimenti, è da interpretarsi in senso estensivo. Sicché, deve essere ammessa l'impugnazione di tutti gli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria che incidano sul rapporto tributario, quando si configura un collegamento diretto tra i provvedimenti dell'Amministrazione e il rapporto tributario stesso.

La Cassazione ha, successivamente, specificato che la verifica del presupposto cui è collegato l'esercizio dell'autotutela si basa sul bilanciamento tra due differenti interessi: la corretta esazione dei tributi e la stabilità dei rapporti giuridici. Sul punto, ha richiamato la sentenza n. 181/2017 della Corte costituzionale nella quale è stata attribuita natura discrezionale all'annullamento in autotutela ed è stato affermato, altresì, che l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto «*tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente*».

Nella decisione in commento, la Suprema Corte ha, inoltre, specificato che, in seno alla valutazione dell'Amministrazione, concorrono molteplici interessi, tra i quali rientra quello alla stabilità dei rapporti giuridici, nonché «*altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa*». A tal riguardo, la Corte ha richiamato, in senso confermativo, il proprio orientamento in base al quale il sindacato sul diniego di annullamento in autotutela involge profili che attengono a ragioni di rilevante interesse generale, non essendo l'autotutela un provvedimento volto a tutelare diritti individuali del contribuente.

Ne consegue che il ricorrente non può contestare, in sede di impugnazione del rigetto di autotutela, il provvedimento tributario divenuto definitivo per vizi ormai consolidati, ma deve dimostrare la sussistenza «*di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto*». Pertanto, avverso il diniego di annullamento si possono dedurre vizi di legittimità del rifiuto senza muovere contestazioni riguardanti il merito della pretesa tributaria; altrimenti, si verificherebbe un'indebita ingerenza del giudice nell'esercizio della funzione amministrativa.

La Cassazione ha applicato tali principi al caso in esame, ritenendo che, dalle allegazioni del contribuente inerenti al solo pregiudizio individuale patito, non si evincesse la ragione per cui l'annullamento in autotutela avrebbe rappresentato «*per l'Amministrazione finanziaria una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale, superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto*».

Pertanto, i giudici di legittimità hanno rigettato il ricorso, enunciando il seguente principio di diritto: «*il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo*».

2. Nella pronuncia in esame, la Cassazione ha individuato i requisiti in base ai quali l'Amministrazione finanziaria può annullare in autotutela un atto precedentemente emesso, ancorché non più impugnabile. In materia tributaria, l'istituto dell'autotutela è disciplinato dall'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994 e dal regolamento attuativo approvato con D.M. n. 37/1997. In particolare, l'art. 2, comma 1, del suddetto decreto ministeriale, stabilisce che l'ente impositore può procedere all'annullamento (anche) in caso di inoppugnabilità o pendenza di giudizio, se sussiste «*l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione*».

Al comma 2, è specificato che «*non si procede all'annullamento d'ufficio [...] per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione*».

Occorre, quindi, distinguere tra la stabilità dell'atto che deriva dal giudicato, favorevole all'Amministrazione, e la definitività di un atto in quanto non impugnato. Nel primo caso, l'autotutela non può essere concessa per le ragioni di merito dedotte nel giudizio, mentre può essere esercitata in caso di mo-

tivi diversi da quelli vagliati dal giudice o in caso di giudicato formale (FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 234 ss.).

Diversamente, l'annullamento può riguardare un atto divenuto definitivo per mancanza di impugnazione, trattandosi di una mera preclusione processuale. Pertanto, giudicato e definitività dell'atto non attengono allo stesso piano, poiché il giudicato sostanziale determina una stabilità incontestabile, mentre inoppugnabilità rende l'atto non più vagliabile dal giudice, senza sanare i vizi di legittimità (cfr., TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 501 ss.).

Nella decisione in commento la Suprema Corte ha chiarito che, nell'impugnare il diniego di annullamento, è necessario dimostrare quali siano gli interessi sottostanti al ritiro dell'atto. In particolare, devono coesistere ragioni di rilevante interesse generale, originarie o sopravvenute, che concorrano con l'interesse individuale alla rimozione dell'atto.

La Cassazione, nel rigettare il ricorso, non specifica cosa debba intendersi per interesse generale, ma si limita ad affermare che il contribuente ha contestato l'atto deducendo soltanto un interesse proprio, senza argomentare circa le ragioni per le quali la revoca del diniego avrebbe rappresentato «una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione di un interesse di natura generale».

Ebbene, nella teoria generale del diritto, la nozione di *interesse generale*, secondo autorevole dottrina, attiene «all'esigenza di beni o valori da realizzare o da proteggere nel mondo sociale», poiché «nella vita di relazione si fanno valere e si fronteggiano in perenne vicenda interessi divergenti e contrastanti affermando l'esigenza di realizzare o proteggere beni o valori, che non possono avere attuazione pari e congiunta, ma solo attuazione differenziata secondo un rango di subordinazione». Sicché, la «funzione d'interesse pubblico, alla quale l'istituto è destinato può trovarsi a coincidere di volta in volta con un interesse privato del singolo» (BETTI E., voce *interesse [teoria generale]*, in *Noviss. dig. it.*, 1968, VIII, 838 ss.).

Da questa definizione si evince che l'interesse generale, in quanto pubblico, tende alla protezione e al soddisfacimento di beni e valori, ma al contempo coesiste con l'interesse privato individuale, con il quale si trova a concorrere e, talvolta, a coincidere.

Sembra che la Suprema Corte condivida questa qualificazione di interesse generale, laddove afferma che non è sufficiente il mero interesse del privato alla rimozione dell'atto, ma deve sussistere anche un interesse pubblico concreto e concorrente che, nel bilanciamento tra l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici e la corretta esazione di tributi, dia prevalenza al secondo dei due interessi.

Orbene, quest'approdo giurisprudenziale è il portato della sentenza n. 181/2017 della Corte costituzionale (ROSSI P., *L'incensurabilità del diniego tacito di annullamento in autotutela lascia spazio all'inerzia dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2017, 4, 1699 ss.; PIANTAVIGNA P., *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, 13, 96 ss.), nella quale, parimenti, il giudice delle leggi ha affermato che l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto tende a convergere con l'interesse del privato, ma al contempo deve essere bilanciato con l'interesse alla stabilità dei rapporti di diritto pubblico.

In passato, la Cassazione ha fatto riferimento alla nozione di interesse generale idoneo alla rimozione dell'atto in autotutela. In particolare, nell'ordinanza n. 4397/2019 la Corte ha chiarito che l'interesse ad un'imposizione commisurata alla propria capacità contributiva (art. 53 Cost.) sia astratto e coincidente con il mero ripristino della legalità violata. Al contrario, al fine di annullare un diniego di annullamento è necessario dedurre un interesse generale, concreto e specifico, «travalicante quello individuale della parte in causa».

A tal proposito, la Corte ha fornito alcune esemplificazioni, e cioè «l'interesse derivante dall'intervenuto annullamento da parte del giudice amministrativo di un atto presupposto a quello in questione; di atto basato su una affermazione di principio, suscettibile di generalizzazione, errata».

Dalla ricostruzione effettuata dalla Cassazione sembrerebbe, dunque, che l'interesse dei consociati ad un corretto riparto dei carichi tributari in base alla regola del concorso di cui al citato art. 53 Cost. sia astratto e, quindi, insufficiente a legittimare la rimozione di un atto amministrativo. In effetti, è noto che tale norma costituzionale abbia un valore programmatico e individui solamente un criterio di ripartizio-

ne delle spese pubbliche, sicché non possa qualificarsi come interesse generale concreto e concorrente con quello individuale alla rimozione dell'atto (sul tema v., tra i tanti, FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2007, 14 ss.).

Diversamente, le altre situazioni enucleate dalla Cassazione nella citata pronuncia n. 4397/2019 individuano un interesse generale alla rimozione dell'atto che va oltre la posizione del singolo, salvaguardando un valore dell'ordinamento.

Invero, la rimozione da parte del giudice amministrativo di un atto presupposto rende doverosa la caducazione degli avvisi di accertamento che su esso traggono fondamento, poiché il giudicato di annullamento su un atto a portata generale ha efficacia verso tutta la collettività, e non solo nei confronti della posizione individuale del contribuente. Allo stesso modo, se una determinata affermazione di principio individuata nell'avviso accertamento diviene errata perché, ad esempio, è sopraggiunta una norma o perché è intervenuta una pronuncia giurisprudenziale, l'interesse alla rimozione dell'atto diventa superindividuale, poiché si tratta di concedere l'autotutela in forza di un enunciato avente efficacia *erga omnes*.

3. Gli esempi di interesse generale fin qui prospettati sembrano riconducibili allo *ius superveniens* o al diritto vivente, in forza dei quali sono affermati dei principi o delle regole che consentono, da un lato, di concedere l'autotutela richiesta dal contribuente e, dall'altro, di rispondere all'interesse generale alla rimozione degli atti che devono conformarsi al diritto che produce effetti verso l'intera collettività.

È doveroso precisare che il diritto vivente si riferisce al diritto vigente come interpretato e applicato dalla giurisprudenza. Secondo la dottrina è sufficiente anche una sola pronuncia delle Magistrature Superiori, in particolare nella loro composizione in funzione nomofilattica, per determinare l'obbligatorietà del diritto vivente (MENGONI L., voce *Diritto vivente*, in *Dg. disc. priv.*, 1990, VI, 445 ss.). Pertanto tali categorie di pronunce giurisprudenziali, nell'affermare principi vincolanti, consentirebbero di individuare un interesse generale alla rimozione di tutti gli atti che si basano su regole non più rispondenti al diritto vivente.

Una conferma di tale assunto si rinviene anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kuhne & Heitz*).

Nella richiamata pronuncia la Corte afferma, preliminarmente, che il principio di certezza e stabilità dei rapporti esenta l'Amministrazione finanziaria dall'obbligo di riconsiderare un provvedimento definitivo, sia per mancata impugnazione nei termini, sia per la consumazione di tutti i mezzi di tutela giurisdizionale previsti dall'ordinamento interno. Tuttavia, tale regola non si applica nel caso in cui sussista una sentenza passata in giudicato del giudice nazionale che, alla luce della giurisprudenza successiva della Corte di giustizia europea, risulti basata su un'interpretazione erronea del diritto dell'Unione.

Verificatasi tale circostanza, l'Amministrazione è tenuta «*in applicazione del principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE, a riesaminare tale decisione al fine di tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente di diritto comunitario nel frattempo accolta dalla Corte*». A tal fine, è necessario, altresì, che «*l'organo amministrativo [...] disponga secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione*».

Anche in questo caso sussiste, invero, l'interesse generale alla corretta e uniforme applicazione del diritto dell'Unione, basato su un principio di diritto avente efficacia sovranazionale.

Sotto il diverso profilo della sopravvenienza di norme giuridiche, un ambito idoneo alla rimozione dell'atto in autotutela, in quanto funzionale al soddisfacimento di interessi generali, è sicuramente quello delle sanzioni tributarie. L'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997, in attuazione del principio di legalità, stabilisce, al comma 1, che non si può essere assoggettati a sanzione «*se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*». Il successivo comma 3, avente ad oggetto l'applicazione del c.d. *favor rei*, prevede che, nella successione delle leggi sanzionatorie nel tempo, si applica la legge più favorevole per il contribuente, tranne il caso in cui il provvedimento sia divenuto definitivo.

Preliminarmente, occorre precisare che la definitività, ostativa all'applicazione del *favor rei*, riguarda un eventuale giudicato sostanziale formatosi sul provvedimento. Al contrario, come già precisato, l'annullamento in autotutela attiene ad atti non più impugnabili per decorso del termine a ricorrere, ovvero per intervenuto giudicato formale o basato su motivi differenti da quelli vagliati nella sentenza (TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Gius. trib.*, 2008, 1, 8 ss.). Sicché, l'accezione di definitività individuata dall'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, non impedisce l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Si aggiunga che la scelta della disposizione più favorevole da applicare alla fattispecie va effettuata in concreto; difatti, non è sufficiente considerare il solo criterio della successione cronologica di norme, ma è necessario verificare le conseguenze dell'applicazione della nuova norma al caso, per appurare se sia realmente più favorevole al contribuente (cfr., da ultimo, Cass. civ., sez. trib., 28 aprile 2022, n. 13427; sul tema v., DEL FEDERICO L., *Il principio di legalità*, in DI MARTINO A. - E. MAZZADURI E, a cura di, *Diritto Sanzionatorio Amministrativo*, II, Milano, 2016, 1432 ss.).

In tale evenienza è possibile individuare un interesse generale ulteriore e concorrente con quello individuale alla rimozione dell'atto. Difatti, se, mutata la sensibilità rispetto ad un certo illecito, il legislatore ha deciso di valutare diversamente un dato comportamento del contribuente, prevedendo una diversa (e più favorevole) sanzione, la modifica normativa rappresenta un concreto interesse generale a sanzionare meno gravemente quel determinato comportamento.

Nella decisione in commento, la Suprema Corte sembra approdare alle medesime conclusioni. Difatti, i giudici non hanno negato la sussistenza di un interesse generale alla rimozione dell'atto in caso di norma sopravvenuta, ma hanno rilevato che il contribuente ha mosso soltanto censure che attengono al pregiudizio individuale sofferto, senza allegare «*le ragioni di interesse generale che avrebbero dovuto indurre l'Amministrazione finanziaria a provvedere nel senso richiesto*».

In particolare, la ricorrente non ha allegato né l'interesse generale sottostante al regime del *favor rei* nel caso concreto, né che, dall'applicazione della norma sanzionatoria più favorevole, conseguiva effettivamente una riduzione della sanzione applicabile.

Il medesimo ragionamento sulla ricorrenza di un interesse generale può essere, evidentemente, esteso alle leggi di interpretazione autentica, mediante le quali il legislatore individua il significato da attribuire ad una disposizione precedentemente entrata in vigore.

La legge di interpretazione autentica ha efficacia retroattiva, nel senso che in tutti i casi di applicazione della disposizione, dal momento della sua vigenza originaria, il significato da attribuirle è quello chiarito dal legislatore (sul tema v., VERDE G., *L'interpretazione autentica della legge*, Torino, 1997). L'unico limite alla retroattività è rappresentato dal giudicato sostanziale, per come sancito dalla Corte costituzionale (Corte cost., 7-11 giugno 1999, n. 229).

Da tale premessa, si afferma che la legge di interpretazione autentica ha natura innovativa, poiché individua l'unica interpretazione da adottare, mentre prima quell'interpretazione rappresentava solamente una di quelle possibili in un ventaglio di differenti interpretazioni ammissibili. (RESCIGNO G.U., *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive non penali incostituzionali*, in *Giur. cost.*, 1964, 772).

Dunque, se un avviso di accertamento fosse basato su un'affermazione di principio divenuta errata a seguito di una legge di interpretazione autentica sopravvenuta, sussisterebbe un interesse generale alla rimozione dell'atto. Difatti, l'interpretazione data dal legislatore individua l'esatto significato da attribuire alla disposizione, facendo emergere, nel contemperamento tra i diversi interessi contrapposti, quello che il legislatore ha inteso tutelare.

4. Da quanto sin qui affermato emerge che, nel determinarsi in merito all'autotutela, è necessario effettuare un bilanciamento tra il principio di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse alla rimozione di un atto illegittimo. A tal fine, devono sussistere nella fattispecie concreta delle ragioni di rilevante interesse generale che concorrano con quello individuale all'annullamento dell'atto, il quale, se isolato, non è sufficiente ai fini della rimozione del provvedimento.

Da ciò consegue che il contribuente, nell'impugnare il diniego di autotutela, ha l'onere di provare l'esistenza del suddetto interesse generale, il quale non deve essere astratto, ovvero coincidente con il mero ripristino della legalità, bensì concreto e specifico.

In ogni caso, resta inteso che il potere di autotutela ha natura discrezionale, con la precisazione che se, da un lato, l'Amministrazione valuta quando concedere l'annullamento dell'atto, dall'altro lato, l'attività svolta è vincolata dal rispetto della legge. Si tratta della c.d. discrezionalità tecnica, volta ad accertare la sussistenza di un interesse generale che, nel caso concreto, permetta un riesame positivo per il contribuente e renda doveroso l'annullamento dell'atto (sul tema v., BARABINO P., *L'autotutela tributaria tra il rilevante interesse generale e la ricerca della 'giusta imposizione'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 1, 196 ss.).

Difatti, in caso di valutazioni discrezionali «*la pubblicità dell'interesse non consegue alla sua soggettivizzazione in capo all'amministrazione, ma alla democraticità ed alla sua plurisoggettiva titolarità, caratteristiche tutte che consentono di far sempre emergere la giuridicità della propria situazione e la ragionevolezza della sua tutela*» (ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 109 ss.).

In definitiva, è rinvenibile un interesse generale in presenza dello *ius superveniens* o del diritto vivente delle Corti, anche sovranazionali. In casi del genere, infatti, è possibile individuare interessi generali concreti, che si radicano nella differente valutazione dettata da sopravvenuti interventi giurisprudenziali o di legge, i quali travalicano l'interesse individuale del contribuente alla rimozione del provvedimento.

Peraltro, non si può sottacere la ritrosia dei giudici nel dichiarare doveroso l'annullamento dell'atto in autotutela qualora si riscontri la sussistenza del su richiamato interesse generale concreto.

Nel caso in esame, per di più, la Cassazione, pur giudicando la norma sanzionatoria sopravvenuta come idonea, in via di principio, ad integrare l'interesse generale alla rimozione dell'atto, ha rigettato il ricorso del contribuente evidenziando come quest'ultimo non avesse esplicitato le ragioni di interesse generale che avrebbero dovuto indurre l'Amministrazione finanziaria a provvedere nel senso richiesto.

Pertanto, ferma restando l'importanza delle difese spiegate nei giudizi di merito, che dalla pronuncia di legittimità in commento non è dato comprendere adeguatamente, occorre in conclusione rilevare che gli enunciati giurisprudenziali intervenuti, nel corso del tempo, sulla questione, appaiono alquanto astratti e poco efficaci al fine di assicurare al contribuente l'ottenimento della richiesta autotutela attraverso la via giudiziale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BARABINO P., *L'autotutela tributaria tra il rilevante interesse generale e la ricerca della 'giusta imposizione'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 1, 196 ss.

BETTI E., voce *interesse (teoria generale)*, in *Noviss. dig. it.*, 1968, VIII, 838 ss.

DEL FEDERICO L., *Il principio di legalità*, in DI MARTINO A. - MAZZADURI E. (a cura di), *Diritto Sanzionatorio Amministrativo*, II, Milano, 2016, 1432 ss.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2007, 14 ss.

FIGARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999

MENGONI L., voce *Diritto vivente*, in *Dig. disc. priv.*, 1990, VI, 445 ss.

PIANTAVIGNA P., *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, 13, 96 ss.

RESCIGNO G.U., *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive non penali incostituzionali*, in *Giur. cost.*, 1964, 772

ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008

ROSSI P., *L'incensurabilità del diniego tacito di annullamento in autotutela lascia spazio all'inerzia dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2017, 4, 1699 ss.

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Gius. trib.*, 2008, 1, 8 ss.

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977

VERDE G., *L'interpretazione autentica della legge*, Torino, 1997

La giustizia predittiva in materia tributaria (*)

Predictive justice in tax law

FRANCESCO FARRI

Abstract

Il presente scritto si propone di vagliare i possibili ambiti di applicazione di meccanismi di “giustizia predittiva” in materia tributaria. In una prospettiva di diritto comparato, vengono presentate le principali esperienze di “giustizia predittiva” sperimentate all’estero e viene tratta la conclusione che, pur non essendo possibile concepire un “giudice-robot” con portata generalizzata, stante l’intrinseca vocazione umana del fenomeno giuridico, esistono possibili ambiti in cui concepire una forma di automatizzazione delle decisioni giudiziarie in materia tributaria.

Parole chiave: giustizia predittiva, giudice-robot, decisioni automatizzate, umanità del diritto

Abstract

This paper intends to examine the possible areas of application of “predictive justice” mechanisms in tax matters. It presents the main experiences of “predictive justice” made abroad under a comparative law perspective and the conclusion drawn is that, although it is not possible to conceive a “robot-judge” with a generalized scope, given the intrinsic human vocation of the juridical phenomenon, there are possible areas in which to conceive a form of automation of judicial decisions in tax matters.

Keywords: predictive justice, robot-judge, automated decisions, humanity of the law

SOMMARIO: **1.** La giustizia predittiva tra digitalizzazione della giustizia, giurimetria e giudice robot. – **2.** La giustizia predittiva nel mondo. – **2.1.** Estonia. – **2.2.** Cina. – **2.3.** Nord America. – **2.4.** Brasile. – **3.** Le difficoltà strutturali dell’applicazione della giustizia predittiva in materia tributaria. – **3.1.** Le specifiche difficoltà di automazione del sillogismo giuridico tributario. – **3.1.1.** La ricostruzione del fatto. – **3.1.2.** La ricostruzione del diritto. – **3.1.3.** La sussunzione del fatto nel diritto. – **3.2.** Il sillogismo giuridico complesso come prerogativa della mente umana. – **4.** Le ragionevoli prospettive di utilizzo di strumenti di giustizia predittiva in materia tributaria. – **4.1.** Le decisioni unilaterali dell’Amministrazione e l’esecuzione forzata. – **4.2.** Il vaglio preliminare di ammissibilità del ricorso, le misure cautelari *inaudita altera parte* e la compilazione dell’epigrafe delle decisioni. – **4.3.** La possibile scelta su base volontaria della decisione automatizzata di mediazioni semplificate e controversie su errori di calcolo. – **4.4.** Le controversie catastali. – **5.** Conclusioni.

(*) Il presente scritto costituisce il testo, corredato di note, della relazione tenuta dall’Autore al Convegno di presentazione del progetto di ricerca PRIN 2020 sul tema “*La digitalizzazione dell’Amministrazione finanziaria tra contrasto all’evasione e tutela dei diritti del contribuente*”, sezione “*Giustizia predittiva tra Leviatano e Giustiniano*”, svoltosi presso l’Università Parthenope di Napoli il 5 ottobre 2022. Lo scritto è destinato alla pubblicazione nella raccolta degli atti del Convegno.

1. Insieme alla dicotomia tra Giustiniano e Leviatano, evocata nell'intitolazione della presente sezione del convegno, il tema della "giustizia predittiva", in generale, e della "giustizia predittiva" in materia tributaria, in particolare, si presta a essere letto anche in base a una ulteriore dicotomia: quella tra apparenza, o per alcuni desiderio, e realtà.

La mia ricerca si è proposta di investigare le modalità con cui prototipi di "giustizia predittiva" sono stati realizzati, in questi anni, ma hanno dato esiti sostanzialmente negativi.

Agli entusiasmi iniziali, con cui ho rinvenuto annunci di utilizzo di modelli di "giustizia predittiva", ho dovuto prendere atto, addentrandomi nell'esame, che nel concetto di "giustizia predittiva" si sono fatti rientrare generici fenomeni di uso dell'intelligenza artificiale a supporto del processo, quando non fenomeni di mera digitalizzazione di fasi processuali.

Un caso emblematico può essere ritenuto quello francese, dove si è presentato come avanzato sistema di "giustizia predittiva" un programma informatico (la banca dati Ariane) in cui sono state caricate tutte le massime delle decisioni della *Cour de Cassation*, poi di altri giudici apicali come il *Conseil d'Etat*, poi progressivamente di giudici di grado inferiore come le *Cours d'Apel*. Ciò al fine di rinvenire rapidamente, con appropriate chiavi di ricerca, l'intero ventaglio dei precedenti giurisprudenziali su una determinata tematica, e poi di affinare progressivamente la ricerca fino a giungere ai precedenti più calzanti rispetto al caso di specie, fino a una forma di "predizione" delle probabilità di successo in una controversia mediante il portale *predictice.com*.

Senonché, nel momento in cui si è tentato di farne una sperimentazione pratica in sede giudiziaria, segnatamente nelle Corti d'appello di Rennes e Douai, i risultati sono stati negativi, per gli esiti "aberranti o inappropriati" che si sono registrati (le parole sono tratte da CEPEJ, *Carta etica europea sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari e negli ambiti connessi*, 2018, par. 6), risultando all'atto pratico il sistema insufficiente anche sul piano della valutazione semantica delle parole (sul punto cfr. LEBRETON-DERRIENE S., *La justice prédictive. Introduction à une justice "simplement" virtuelle*, in *Archives de philosophie du droit*, vol. 60, *La justice prédictive*, 2018, 5 ss.; PASCERI G., *La predittività delle decisioni*, Milano, 2022, 126).

In altri casi si è addirittura utilizzato il concetto di "predictive justice" per i programmi che richiedono la presentazione degli atti processuali in formato digitale ed eventualmente consentono lo svolgimento di udienze in videoconferenza (cfr., ad esempio, SUSSKIND R., *Online courts and the future of justice*, Oxford, 2019).

Se, invece, si adotta un concetto preciso di "giustizia predittiva", come sistema che permetta di fornire una previsione di decisione per un caso concreto, ossia di applicare il diritto al fatto per predire quale potrà essere la decisione giudiziaria in relazione a una determinata fattispecie, cala una fitta coltre di nebbia.

Eppure, mi sembra di poter dire che dovrebbe essere questo il cuore del concetto di "giustizia predittiva" ed esso si traduce in un sistema capace di fornire, all'avvocato che debba consigliare un cliente, così come a un giudice, una proposta di soluzione giuridica automatizzata del caso da risolvere. Una sorta di giudice robot, in cui si inseriscono come input gli elementi della fattispecie concreta (*narra mihi factum*) e capace di rendere il verdetto (*dabo tibi ius*) sulla base di un'elaborazione automatizzata dell'insieme di dati in suo possesso, caricati originariamente dall'elaboratore dell'algoritmo di funzionamento e autoalimentantisi sulla base delle decisioni via via assunte dalla macchina stessa ed eventualmente anche da altre macchine a essa collegate sul modello della *distributed ledger technology* (meglio conosciuta con il termine di *blockchain*, in realtà corrispondente a una sineddoche, come ho già evidenziato in *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, V, 125, nota 27).

Se il ragionamento giuridico può ancora equipararsi, come struttura, a un sillogismo, in cui la premessa maggiore è data dalla ricostruzione della fattispecie concreta, la premessa minore è data dalla ricostruzione della fattispecie normativa e la conclusione è data dal risultato della sussunzione della prima sotto la seconda, appare chiaro che soltanto in quest'ultimo caso si possa parlare di una vera e

propria giustizia “predittiva”, poiché solo in questo caso il sistema è capace di concludere il sillogismo giuridico.

Più in particolare, laddove si tratti di un sillogismo da emettere in un caso controverso, la struttura è identica, ma più complessa, poiché possono esservi – e di regola vi sono – divergenze nella ricostruzione della premessa maggiore (i fatti concreti, in relazione al quale si pensi all’intero campo del problema della valutazione delle prove), divergenze nella ricostruzione della premessa minore (la norma applicabile) e a maggior ragione divergenze nello sviluppo della conclusione del ragionamento (sussunzione della premessa maggiore nella minore). Conseguentemente, un sillogismo giuridico decisorio di una controversia è più complesso di un sillogismo giuridico unilaterale, poiché non si tratta semplicemente di inquadrare un fatto sotto il diritto, ma di farlo scegliendo tra due ricostruzioni divergenti ancorché, di regola, entrambe dotate di una caratteristica di verosimile sostenibilità. Ciò si riverbererà anche in una più complessa motivazione della conclusione del sillogismo.

Ci si permette qua di invertire l’ordine delle premesse tradizionali del sillogismo giudiziale (su cui cfr. ad esempio, CALAMANDREI P., *La genesi logica della sentenza civile*, in *Studi di diritto processuale civile*, I, Padova, 1930, 3 ss.) poiché, come si dirà infra, nei sistemi automatizzati la priorità logica è assegnata alla ricostruzione del fatto, che deve essere sintetizzato e caricato sull’applicativo programmato per individuare il quadro giuridico e formulare la sussunzione. Non cambiano, tuttavia, l’impostazione logica e le conclusioni.

Naturalmente, per la soluzione di questioni complesse occorrerà una concatenazione di una pluralità di sillogismi (CALAMANDREI P., *Opere giuridiche*, I, Napoli, 1965, 15, 51, 52), ma il procedimento logico non cambia, né sembra l’aspetto della concatenazione un elemento insuperabile per gli algoritmi, che risultano capaci di effettuare collegamenti del genere, diversamente da altri tipi di collegamenti che, come si dirà nel prosieguo, appaiono invece concepibili solo per un’intelligenza umana.

Diversamente, nelle altre possibili declinazioni utilizzate per il concetto di “giustizia predittiva”, ossia la ricerca informatica dei precedenti e lo svolgimento tecnologico dei processi, la “predizione” non è completa o non esiste affatto.

Nel caso della ricerca di precedenti, è comunque rimessa all’intelligenza umana, non sono l’indicazione dei parametri della ricerca (premesse maggiori), ma anche la fase di sussunzione del fatto concreto rispetto ai risultati della ricerca automatizzata (conclusione del sillogismo), che costituisce il cuore dell’attività giudicante, come insegna il brocardo latino che ho prima ricordato. Con la conseguenza che, come è stato giustamente osservato dai giuristi francesi in relazione al sistema di “justice prédictive” introdotto in Francia e di cui si è sopra detto (cfr. CONSEIL NATIONAL DES BARREAUX, *Préconisations d’actions pour les legaltechs du domaine de la jurimétrie*, 13 ottobre 2020), più che di giustizia predittiva, si dovrebbe parlare per questi sistemi di “giustizia aumentata” (in tal senso, ROQUILLY C., *Justice prédictive, entre séduction et répulsion*, in *The Conversation*, 3 settembre 2019, anche con riferimento a GARAPON A. - LASSÈGUE J., *Justice digitale*, Parigi, 2018, trad. it. *La giustizia digitale*, Bologna, 2019) o di “giurimetria”, per quanto evoluta (sul tema della giurimetria cfr., in particolar modo, VIOLA L., *Interpretazione della legge con modelli matematici*, Milano, 2018; ID., *Giurimetria, composizione di dati e giustizia predittiva*, in *La nuova procedura civile*, 3 luglio 2019; ID., voce *Giurimetria*, in *Diritto on line Treccani*, 2020).

Quanto alla digitalizzazione degli atti processuali e delle udienze, poi, essa ha una semplice funzione di efficientamento degli adempimenti segretariali e procuratorii, ma non incide sul ragionamento giuridico, che rimane umano sia nelle premesse maggiori e minori, sia nella conclusione. Al più, laddove la digitalizzazione si traduca nella predisposizione di moduli informatici a campiture predefinite e con opzioni di compilazione in tutto o in parte predeterminate, oppure in sistemi automatizzati di “lettura” dei contenuti dei documenti processuali (*document mining*), essa potrà essere funzionale all’automatizzazione della premessa maggiore del sillogismo (ricostruzione della fattispecie concreta), ma mai completerà la “predizione” della decisione.

2. Concentrando quindi l'attenzione sulla giustizia predittiva in termini di integrale automatizzazione del sillogismo giuridico, per decidere una controversia o una sua fase, bisogna prendere atto che allo stato attuale sistemi in grado di svolgere la funzione di giudice robot difficilmente esistono, laddove sono stati congegnati hanno spesso dato prova di cattivo funzionamento e comunque nessuno a quanto consta si è mai immaginato di utilizzarli in materia tributaria.

Se si va ad analizzare più nel dettaglio i più rinomati applicativi presentati come giudice robot, si vedrà non solo che in molti casi essi consistono in meccanismi, per quanto raffinati, di ricerca di precedenti assimilabili, ma che i loro autori tengono sempre a precisare che l'utilizzo di essi mai è destinato a sostituire l'attività umana quanto meno nel processo conclusivo del sillogismo, ossia la sussunzione del fatto concreto sotto al diritto ricostruito dalla macchina.

Come si dirà più avanti, questi *disclaimer* non devono considerarsi come prudenti difese anti-luddismo, ma si radicano nella realtà ontologica del fenomeno giuridico.

2.1. Tra i più famosi sistemi di intelligenza artificiale presentati come giudice robot vi è quello sviluppato in Estonia. L'Estonia è, come noto, tra i Paesi più tecnologicamente avanzati del mondo, un Paese che fa dell'utilizzo delle tecnologie digitali un caposaldo del proprio sviluppo imprenditoriale e sociale e della propria agenda politica. Si diffuse, nel 2019, la notizia secondo cui il Ministero della Giustizia estone avrebbe affidato al Chief Data Officer (CDO) del Governo, ossia al responsabile governativo della strategia di utilizzo dei dati, la funzione di elaborare un algoritmo capace di elaborare i dati normativi e giudiziari per rendere decisioni automatizzate alle controversie di valore inferiore a 7.000 euro. Ebbene, nel febbraio 2022 il Ministero della Giustizia dell'Estonia si è trovato a dover diramare la seguente dichiarazione ufficiale: «*As there have been a lot of questions relating the topic of AI Judge, we have to explain that the article about Estonian project of designing a "Robot/Judge" in Wired from 25th of March 2019, is misleading. There hasn't been that kind of project or even an ambition in Estonian public sector. Estonian Ministry of Justice does not develop AI robot judge for small claims procedure nor general court procedures to replace the human judge. We are still searching for ICT means to make court's workload, including administrative burden more bearable*». Si trattava, in poche parole, di un progetto di ampliamento della digitalizzazione del caricamento dei dati sulle piattaforme dei processi telematici.

Solo per l'emissione di decreti ingiuntivi è prevista una forma di automatizzazione della decisione e al riguardo è opportuna una precisazione. Il decreto ingiuntivo è una decisione giudiziaria semplificata, emessa sulla base di due elementi: una dichiarazione di parte, quella di avere un credito insoddisfatto, che ben può essere ridotta a un input digitale, come la spunta di un flag in una apposita campitura; il riscontro estrinseco della presenza di documenti riconducibili a un elenco prestabilito dal codice, come ad esempio una fattura, una scrittura contabile, una dichiarazione di parte. Nella generalità di questi casi, la premessa maggiore del sillogismo giuridico è estremamente semplificata e standardizzabile, la premessa minore altrettanto e la sussunzione si limita generalmente a un riscontro estrinseco, che non si traduce in un ragionamento giuridico complesso. Per i giudici, si tratta di un'attività seriale, già oggi spesso rimessa alla vidimazione di modelli prestampati o addirittura di moduli telematici compilati dal sistema (si pensi al decreto ingiuntivo europeo). È ben possibile, quindi, che per l'emissione di questa tipologia di decisioni si utilizzino sistemi automatizzati. Considerazioni analoghe possono dirsi per la fase di esecuzione forzata. La vera controversia giuridica sorge in caso di opposizione ed è su questo che è indispensabile l'intervento umano.

2.2. Altra notissima iniziativa in materia di giustizia predittiva è la presunta introduzione di un "giudice robot" per l'autorità giudiziaria di Shanghai. La notizia è suonata talmente epocale da trapelare anche sui notiziari generalisti. Si tratta, in questo caso, di un sistema che consente l'analisi di tutti i precedenti giudiziari locali in materia di due fattispecie di reato e la predisposizione, sulla base dei risultati di questa analisi, di una minuta di formulazione del capo d'imputazione che il sistema pone a disposizione della procura del popolo di Shanghai. Come ben si vede, si compie qua un passaggio ulteriore e di

estrema importanza verso la redazione di un atto giudiziario complesso, ma si sottolinea, per un verso, come si tratti sempre di un atto unilaterale e non dell'esito di una decisione di una controversia giudiziaria in senso proprio e, per altro verso, di un risultato che deve essere sempre e comunque vagliato da un umano prima di assumere efficacia giuridica per l'ordinamento. Come mi ha riferito il responsabile del Progetto, Prof. Shi, «*many medias have misinterpreted it, like 'a robot-magistrate project that can formulate accusations and decisions' or 'AI prosecutor that can press its own charges'. That's wrong understandings*». Pubblicheremo a breve, nell'ambito del PRIN, una traduzione italiana del saggio in cui il Prof. Shi e il suo team descrivono le modalità e i processi tramite i quali è stato possibile elaborare il progetto in questione, che al di là dei fraintendimenti in cui sono incorsi i media, costituisce indubbiamente uno dei modelli più evoluti di applicazione dell'intelligenza artificiale in campo giudiziario.

2.3. Per quanto attiene al Nordamerica, esistono sistemi che si avvicinano molto alla conclusione di un sillogismo giuridico, ma non alla risoluzione di dispute giuridiche, sistemi che si avvicinano alla risoluzione automatizzata di dispute, ma al di fuori dell'ambito di veri e propri sillogismi giuridici, nonché sistemi di calcolo di elementi specifici che concorrono alla formazione del sillogismo giudiziario.

Quanto ai primi, il più noto risulta il sistema Alexsei, che consente di descrivere una fattispecie concreta, formulare la questione giuridica e ottenere nel giro di ventiquattro ore un repor dei principali precedenti e pareri emessi in fattispecie analoghe, con conseguente proposta di risoluzione della questione giuridica. Il sistema, in altre parole, si avvicina molto all'elaborazione automatica di un sillogismo giuridico, ma non appare idoneo a risolvere una vera e propria controversia, poiché non è concepito per scegliere tra due possibili soluzioni giuridiche contrapposte. Non a caso, lo stesso software viene presentato così: «*Alexsei's proprietary AI technology cannot provide you with a subjective legal opinion – that's why your clients need you – a lawyer. Instead, Alexsei is designed to help lawyers form opinions about their clients' situations by answering legal research questions in memo format with the most relevant, up-to-date caselaw and legislation*».

Il noto Lex Machina, invece, consente oltre a un raffinato sistema di ricerca di precedenti, anche l'ottenimento di statistiche relative ai giudici e agli avvocati coinvolti nelle cause, supportando il legale nell'elaborazione della strategia difensiva.

Diversa sembra, invece, la modalità di funzionamento del celeberrimo DoNotPay. Esso consente agli utenti di risolvere problemi legali, non tanto nel senso di affrontare complesse problematiche giuridiche, quanto di svolgere in modo automatizzato determinate attività giuridiche che spaziano dalle richieste di rimborso all'attivazione di procedure giudiziali. Un ampio capitolo è dedicato, tra l'altro, alle “*property tax*”.

Quanto ai sistemi di *online dispute resolution* (ODR), essi sono invece idonei a risolvere controversie, ma unicamente se si tratta di elaborare quantificazioni di somme potenzialmente suscettibili di individuare un punto d'incontro tra le pretese delle parti. Si pensi al sistema canadese Smartsettle ONE, «*designed for two parties with simple negotiations that can be reduced to a single numerical issue*».

Quanto, infine, ai sistemi di “calcolo” di elementi costitutivi del sillogismo giudiziario, si pensi agli applicativi LSI-R, PSA o COMPAS per quantificare il rischio di recidiva, fuga o reiterazione del reato al fine della commisurazione della pena o dell'applicazione o revoca di misure cautelari. Si tratta, a volte, di sistemi assai approssimativi, che tentano ad esempio di determinare il rischio di fuga o reiterazione del reato sulla base della combinazione di una serie di dati (ad esempio, COMPAS basa il suo meccanismo predittivo sulla valutazione di precedenti penali, stili di vita del reo, attitudini personali, composizione familiare, rapporti sociali, come evidenziato da PASCERI G., *op. cit.*, 119 ss.), non soltanto discutibili sul piano della selezione dei presupposti (cfr., per tutti, CEPEJ, *Carta etica europea*, cit., parr. 117 ss.), ma anche di dubbia coerenza rispetto al giudizio da compiere (in questa prospettiva, non meraviglia che l'accuratezza di COMPAS sia stata valutata come molto ridotta: cfr. STARR S.B., *Evidence-Based Sentencing and the scientific rationalization of discrimination*, 2014, 803; DRESSER J. - FARID E.H., *The accuracy, fairness and limits of predicting recidivism*, in *Science Advances*, 17 gennaio 2018).

2.4. Tra i Paesi all'avanguardia nell'utilizzo dell'intelligenza artificiale applicata al diritto vi è senz'altro il Brasile e si segnalano alcuni dei più evolutivi applicativi utilizzati nei tribunali brasiliani.

Il sistema Victor, in uso presso il Supremo Tribunal Federal ed elaborato in collegamento con l'Università di Brasilia, così denominato in onore di Victor Nunes Leal, magistrato per anni dedicato a massimare le decisioni del Supremo Tribunal, consente di automatizzare l'iscrizione a ruolo dei ricorsi straordinari presentati di fronte al Supremo Tribunal e di fornire una valutazione preliminare di ammissibilità del ricorso. Nel sistema brasiliano, infatti, i ricorsi straordinari al Supremo Tribunal risultano ammissibili soltanto quando essi riguardino questioni con “*repercussão geral*”, in termini di speciale rilevanza giuridica, politica, sociale o economica (in base a quanto previsto dall'emendamento costituzionale n. 45/2004). Nella protocollazione telematica di un ricorso straordinario, la parte deve compilare l'apposita campitura relativa all'individuazione del motivo di “*repercussão geral*” del ricorso. Il sistema Victor legge tale indicazione, la compara con i precedenti del Tribunale ed effettua in base a ciò una prima valutazione di ammissibilità del ricorso, rimessa tuttavia alla decisione conclusiva di un magistrato umano.

Ancor più evoluto il sistema Janus, in uso per il contenzioso elettorale, il quale giunge fino all'elaborazione di minute di sentenze, combinando la selezione delle questioni fattuali rilevanti, effettuato tramite l'applicativo del processo elettronico, con il confronto dei precedenti individuati tramite il raffinato motore di ricerca (in so generalizzato presso le corti brasiliane) denominato Sinapses. La combinazione di questi due strumenti di intelligenza artificiale, nel sistema Janus, determina forse il primo caso al mondo di decisione robotica, seppure rimessa in conclusione alla vidimazione da parte di un giudice umano.

Il sistema Clara, in sperimentazione presso il Tribunale di Rio Grande do Norte (dove sono in utilizzo anche i sistemi Poti e Jerimum, rendendolo uno dei tribunali più tecnologizzati del mondo), consente una lettura automatizzata dei documenti processuali (così automatizzando la definizione della premessa maggiore), il collegamento con precedenti giudiziari rilevanti (tramite l'applicativo Sinapses) e la formulazione di una bozza di decisione del caso, da porre al vaglio del giudice umano.

In materia tributaria, invece, va segnalata la grande sperimentazione effettuata presso il 12° Tribunal das Finanças Publicas di Rio de Janeiro. Secondo i dati (PORTO RIBEIRO F., *O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do tribunal de justiça do Rio de Janeiro*, in *Revista direito em movimento*, vol. 17, 2019, 185 e 186), essa ha consentito di risolvere in appena tre giorni 6.619 casi, che senza l'ausilio dell'automazione avrebbero richiesto approssimativamente tre anni. Si è trattato, tuttavia, di casi di esecuzione forzata tributaria, specialmente in materia di tributi locali, ossia sostanzialmente del confezionamento del titolo esecutivo e dell'effettuazione di pignoramenti. Al riguardo, è opportuno ricordare che, a seguito della Lei 6830 del 1980, nel sistema brasiliano la formazione del titolo esecutivo tributario non avviene unilateralmente da parte dell'amministrazione finanziaria, come invece ad esempio succede in Italia con la formazione in sede amministrativa del ruolo o dell'ingiunzione di pagamento e oggi dell'accertamento esecutivo, ma richiede l'emissione di una decisione giudiziaria (sul modello di un decreto ingiuntivo) cui segue l'avvio di un ordinario processo di esecuzione forzata. Pertanto, l'importante sperimentazione carioca riguarda ambiti in cui il sillogismo giudiziario in materia tributaria risulta generalmente semplificato rispetto ai giudizi di merito. Ciò chiarito, deve tuttavia essere guardato con particolare interesse il meccanismo di *documenti mining* (“*mineração*”) su cui si basa l'applicativo, consentendo esso un sistema di lettura intelligente di atti e documenti, capace di tradurre in input per l'algoritmo decisorio elementi anche complessi come, ad esempio, le relate di notificazione degli atti propedeutici all'emissione del titolo esecutivo (CALIENDO P. et al., *Inteligência artificial no apoio à tomada de decisões no direito tributário*, in *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, 2020, 60).

3. In sintesi, nonostante le notizie trapelate, e nonostante lo sviluppo di software particolarmente avanzati per la ricerca e selezione di dati giuridicamente rilevanti, sembra possibile affermare che si è lontani dalla prospettiva di una giustizia predittiva in senso proprio, ossia di un giudice robot capace di

risolvere controversie giudiziarie al posto di un umano. Tanto più si è lontani da una prospettiva di questo genere in campo tributario: dei sistemi sopra menzionati, soltanto Alexsei si fregia di poter spaziare “*From civil procedure to tax law*”, mentre come si è visto il sistema brasiliano in uso presso il tribunale fiscale di Rio de Janeiro attiene essenzialmente alle operazioni dell’esecuzione forzata.

Occorre domandarsi perché non si sia stati in grado di sviluppare validi giudici robot e, in particolare, perché non si sia stati in grado di svilupparli in materia tributaria. La materia tributaria, infatti, dovrebbe in teoria prestarsi più delle altre a sviluppare un ragionamento automatizzato, vuoi perché dovrebbe trattarsi di una materia rigidamente disciplinata dal diritto positivo, vuoi perché si tratta di una branca del diritto dove più delle altre vengono in rilievo elementi numerici, come tali più idonei a essere posti a base di elaborazioni automatizzate. La base imponibile di un tributo, del resto, è spesso qualificata in teoria generale come espressione in termini numerici del presupposto del tributo.

3.1. In verità, se davvero si volesse ipotizzare l’utilizzo dell’intelligenza artificiale per risolvere controversie tributarie, si incontrerebbero in generale difficoltà sia nella ricostruzione delle premesse maggiori, sia nella ricostruzione della premessa minori, sia a maggior ragione nella conclusione del ragionamento giuridico.

3.1.1. Quanto alla premessa maggiore, per delineare una fattispecie concreta con modalità tali che essa possa essere tradotta in input da caricare in un software di intelligenza artificiale, occorre un’opera (inevitabilmente umana) di selezione e denominazione degli elementi essenziali della fattispecie stessa (sul modello delle parole chiave) e al contempo una prognosi di riconducibilità di tali concetti a concetti valorizzati dal creatore dell’algoritmo al fine di associare a essi appropriati processi decisionali automatizzati. Le due attività possono essere cumulate quando l’applicativo prevede risposte predefinite, sul modello del menu a tendina, per la compilazione del modulo di domanda, oppure quando il sistema consente forma di *document mining*, nel senso sopra specificato.

Senonché, una simile opera di definizione preliminare delle campiture della domanda, per quanto dettagliata, difficilmente potrà esaurire la complessità del reale e lo stesso dicasi a maggior ragione per le capacità dei sistemi di *document mining*. Nella maggior parte dei casi oggetto di controversie, infatti, le parti che decidono di instaurare un giudizio si appellano alla sussistenza di elementi distintivi (*hallmarks*) nella fattispecie realizzata in concreto rispetto ai casi già noti all’ordinamento, così che il lavoro di riconduzione della fattispecie concreta ai modelli predefiniti dal software può risultare impossibile oppure, nel caso dell’utilizzo di semplici parole chiave per la ricerca, richiedere un lavoro di passaggio da concetti di genere a concetti di specie e viceversa che scontano una dipendenza dal fattore umano (ad esempio nella formulazione della domanda o nell’elaborazione dell’algoritmo: cfr., sul tema, anche CARCATERRA A., *Machinae autonome e decisione robotica* e LUCIANI M., *La decisione giudiziaria robotica*, entrambi in CARLEO A., a cura di, *Decisione robotica*, Bologna, 2019, rispettivamente 33 s. e 63 ss., par. 4, lett. i; con specifico riferimento alla materia tributaria, cfr. CALIENDO P. et al., *Inteligência artificial no apoio à tomada de decisões no direito tributário*, cit., 55) tanto marcata da potersi tramutare in sostanziale aleatorietà e conseguente irrazionalità nella comprensione della premessa maggiore da parte del sistema, che inevitabilmente si riverbera in irrazionalità della conclusione del sillogismo. Tali profili problematici si prestano a verificarsi, non soltanto nei casi più innovativi e complessi, ma anche in ipotesi relativamente semplici, come può essere un ricorso avverso un avviso bonario o una conseguente cartella di pagamento, in cui il contribuente intenda far valere un errore nella dichiarazione cui la rettifica si riferisce o in una delle precedenti il cui risultato viene in essa riportato. Tutte casistiche, queste, capaci di mettere in difficoltà il pur molto affinato sistema di liquidazione automatica delle dichiarazioni e che, a maggior ragione, si presterebbero a mandare in tilt un possibile applicativo per la risoluzione automatizzata delle relative controversie.

Si pone, inoltre, un evidente problema quando i fatti costituenti la premessa maggiore non sono pacifici tra le parti, ma scontano ricostruzioni alternative, la scelta tra le quali dipende dalla valutazione delle prove. La valutazione probatoria, infatti, richiede in molti casi un processo cognitivo difficilmente

riducibile a meccanismi computazionali e ciò vale non solo per la prova testimoniale, ove il vaglio di attendibilità costituisce una tipica prerogativa della mente umana, ma anche e a ben vedere per le prove documentali, specialmente quando vengono utilizzate per ragionamenti inferenziali. Ben difficilmente, infatti, un eventuale algoritmo di valutazione probatoria potrà essere capace di enucleare a propri tutti i possibili elementi da tenere in considerazione per compiere il giudizio probatorio, né lo stock dei precedenti sarà in grado di esaurire le particolarità dei casi concreti, sebbene possa indubbiamente offrire un ausilio al giudicante umano al fine di individuare le tipologie di elementi e controlli di più frequente ricorrenza nella pratica.

3.1.2. Quanto alla premessa minore, ossia alla ricostruzione della norma, bisogna prendere atto che l'attuale sistema tributario italiano è quanto di più disfunzionale possa immaginarsi rispetto alle esigenze di un software di giustizia predittiva. I continui rinvii normativi (un articolo di legge che rinvia a un altro articolo di legge) e i rinvii normativi a cascata (un articolo di legge che rinvia a un altro articolo di legge il quale a sua volta rinvia a un altro articolo di legge e così via: cfr. ad esempio, l'art. 119 D.L. n. 34/2020, che rinvia all'art. 14 D.L. n. 63/2013, che a sua volta rinvia all'articolo 1, comma 48, L. n. 220/2010, che rinvia all'articolo 1, commi da 344 a 347, L. n. 296/2006, e così via), che pullulano in materia tributaria, già di per sé si prestano a porre in difficoltà un software di giustizia predittiva, che sulla semplificazione dei dati e dei collegamenti basa il suo funzionamento. Se a ciò si aggiunge la convulsa attitudine al mutamento che caratterizza la materia tributaria, così che spesso le norme richiamate da un'altra norma risultano abrogate o cambiate nella numerazione, senza che il legislatore si dia cura di modificare le indicazioni contenute nella norma richiamante (si pensi al caso, emblematico, del cambio di numerazione degli articoli del TUIR avvenuto a seguito della riforma del 2003: cfr., ad esempio, l'art. 7 TUIR, il cui testo rinvia all'art. 11 che ora è divenuto il 12 ed agli artt. 17 e 18 che ora sono i numeri 19 e 21), ciò sarebbe capace di mandare in tilt anche i più sofisticati sistemi di intelligenza artificiale. Tale caratteristica specifica della normazione tributaria in Italia si aggiunge alle difficoltà strutturali che sconta la ricostruzione del dato normativo in un ordinamento giuridico complesso e multilivello come quelli attuali. Attenta dottrina ha evidenziato che, per una stessa proposizione normativa, possono presentarsi fino a 72 diversi tipi di interpretazione giuridica (LOMBARDI VALLAURI L., *Corso di filosofia del diritto*, Padova, 1981, 57): la migliore scelta tra essi è attività difficilmente suscettibile di essere compiuta da un sistema automatizzato. In particolare, le forme di interpretazione sistematica sono le più difficili da poter collegare a un automa, poiché implicano continue opere di collegamento e passaggi dal generale al particolare e viceversa, che nessuna predefinitone algoritmica sembra suscettibile di standardizzare, ma che solo la mente umana con le sue insondabili capacità sembra capace di abbracciare. Se a ciò si aggiunge che i sistemi giuridici, e specialmente quelli europei, si caratterizzano per un delicato ordinamento multilivello, si comprende come l'affidamento a un automa del perfezionamento di un sillogismo giuridico, in generale, e giudiziario, in particolare, risulta prospettiva ben difficilmente realizzabile. Il vaglio di costituzionalità di una norma, l'interpretazione costituzionalmente orientata, il coordinamento con la giurisprudenza europea, la sollevazione di questioni pregiudiziali, sono attività che sembrano sfuggire a una possibilità di predeterminazione algoritmica (così anche LUCIANI M., *La decisione giudiziaria robotica*, cit., par. 4, lett. v), perché richiedono un'opera di coordinamento e bilanciamento caratterizzata da una flessibilità che un automa ben difficilmente può strutturalmente assicurare, ma che solo la mente umana e una mente umana ben formata può garantire.

Si comprende, così, come anche la funzione propriamente giurimetria, ossia di predittività di ricostruzione della premessa minore del sillogismo giudiziario, alla luce della ricerca automatizzata dei precedenti, non può considerarsi integralmente soddisfacente in materie complesse e articolate come quella tributaria. Essa potrà costituire, certo, un importante ausilio per l'interprete umano, ma non potrà mai sostituire il suo ruolo.

3.1.3. Da quanto sopra esposto discende la tendenziale impossibilità di confidare nell'intelligenza artificiale per la formulazione di affidabili sillogismi giuridici e in particolare giudiziari. Infatti, nella

conclusione del sillogismo, ossia nella sussunzione del fatto sotto il diritto, si combinano tra loro le difficoltà di ricostruzione automatizzata della premessa maggiore (il fatto) e le difficoltà di ricostruzione automatizzata della premessa minore (la norma), per cui la conclusione presenta un rischio di irrazionalità che è, non soltanto strutturale, ma anche aleatorio, presentandosi quindi come quanto più distante possa concepirsi dal concetto di giustizia. Presentandosi, in altre parole, con i tratti tipici e più mostruosi di quel Leviatano evocato nell'intitolazione della presente sezione del Convegno.

3.2. Le considerazioni sopra esposte non valgono soltanto per la materia tributaria ma, più in generale, per l'intero comparto giuridico e giudiziario.

L'attività giudicante non è il frutto di un mero confronto tra dati, secondo il meccanismo generalmente utilizzato dai sistemi di intelligenza artificiale. È qualcosa di ben più ampio, sia che si adotti una prospettiva giusfilosofica che sposi gli assunti logici fondamentali di matrice classica e radicamento aristotelico, sia e a maggior ragione che si adotti una prospettiva giusfilosofica post-razionale, sul modello del realismo e sociologismo giuridico. Per una scienza giuridica che va nella direzione della valorizzazione della complessità e nel contrasto al riduzionismo, appare radicalmente contraddittorio seguire la via della robotizzazione delle decisioni. A ben vedere, tuttavia, questo vale anche per una scienza giuridica che miri a recuperare il valore della razionalità intrinseca del diritto, ciò che non necessariamente deve avvenire nella prospettiva di una restaurazione kelseniana, ma ben si attaglia anche alle forme più evolute di giusnaturalismo contemporaneo.

Qualunque sia la prospettiva da cui si guarda, infatti, il diritto è e resta un fatto intrinsecamente umano, scaturente dalla natura dell'uomo ed espressione del suo più profondo sostrato ontologico.

Riprendendo il riferimento a Giustiniano contenuto nell'intitolazione della sezione, come non ricordare al riguardo l'epitome di Ermogeniano, il quale icasticamente afferma che «*Igitur hominum causa omne ius constitutum [est]*» (D. 1, 5, 2). Secondo l'esegesi di GROSSI P., *Prima lezione di diritto*, Roma-Bari, 2003, 10-11, ciò significa proprio che «*in una natura fenomenica priva di uomini non c'è spazio per il diritto, il quale – come ci avverte con stringente efficacia già un antico giurista romano – hominum causa si è originato, sviluppato, consolidato; il che vuol dire che è nato con l'uomo e per l'uomo, inscindibilmente collegato alla vicenda umana nello spazio e nel tempo. Insomma, il diritto non è scritto in un paesaggio fisico che attenda ancora un inserimento umano, è scritto nella storia, grande o minuta, che, dai primordi ad oggi, gli uomini hanno costantemente tessuto con la loro intelligenza e i loro sentimenti, con le loro idealità e i loro interessi, con i loro amori e i loro odi. È all'interno di questa storia costruita dagli uomini che si colloca il diritto, lì e soltanto lì*». Il diritto è, in altre parole, una vera «*vocazione umana integrale*» (LOMBARDI VALLAURI L., *op. cit.*, 198).

Non sarà l'intelligenza artificiale a poter alterare questa ontologica natura del diritto. Il diritto è, in altre parole, una delle più alte espressioni dell'animo umano e trova nell'attività giurisdizionale, nello *ius dicere*, la sua sintesi più elevata, al punto di esser stata ritenuta una delle espressioni della creaturalità dell'uomo a immagine e somiglianza divina: «*Nihil aliud est aequitas quam Deus*», dicevano gli antichi (*Summa Institutionum "Vindobonensis"*, I, 2 *gl de iustitia et iure*, attribuita a IRNERIO DA BOLOGNA), e «*Lex humana aequitatis interpret est*» (ALBERICO DA ROSCIATE, *Dictionarium ad utriusque iuris*, Lione, 1548, voce *Lex*). Utilizzando le parole di un magistrato che ha sacrificato la propria vita per il diritto, «*è proprio in questo scegliere per decidere, decidere per ordinare, che il magistrato credente può trovare un rapporto con Dio. Un rapporto diretto, perché il rendere giustizia è realizzazione di sé, è preghiera, è dedizione di sé a Dio. Un rapporto indiretto per il tramite dell'amore verso la persona giudicata. Il magistrato non credente sostituirà il riferimento al trascendente con quello al corpo sociale, con un diverso senso ma con uguale impegno spirituale [...] Compito del magistrato non deve quindi essere solo quello di rendere concreto nei casi di specie il comando astratto della legge, ma anche di dare alla legge un'anima, tenendo sempre presente che la legge è un mezzo e non un fine*» (LIVATINO R., *Fede e diritto*, Canicatti, 30 aprile 1986). Nulla di tutto ciò potrà dunque mai essere sostituito da un robot.

4. Con questa consapevolezza, è allora possibile svolgere alcune considerazioni di sintesi su quali possano essere le prospettive di utilizzo e affermazione della giustizia predittiva in materia tributaria.

Occorre a tal fine individuare possibili aree in cui la premessa maggiore (ossia la ricostruzione del fatto) si presti a essere standardizzata, in cui la premessa minore (ossia la ricostruzione del diritto) sia semplificata e in cui la conclusione del sillogismo richieda, pertanto, un'attività essenzialmente comparativa in cui siano ridotte le caratteristiche di complessità del ragionamento giuridico ed escluso il coinvolgimento di quelle facoltà intellettive che solo all'animo umano sembrano potersi collegare.

Ben si comprende, quindi, come sia del tutto semplicistico utilizzare il criterio del valore della controversia per delineare i campi di possibile applicazione della giustizia predittiva: anche cause di ridotto valore possono presentare estrema complessità giuridica e finanche assiologica, talché è verso altre tipologie di criteri selettivi che deve essere diretta l'indagine.

4.1. Nella materia tributaria, è difficile pensare a decisioni giudiziarie semplificate come il decreto ingiuntivo, ove si è già visto essere concepibile e in parte già utilizzata una forma di automatizzazione: come noto, nei rapporti tributari il titolo esecutivo è di regola creato dall'Amministrazione in virtù delle proprietà di esecutività ed esecutorietà attribuiti dalla legge ad alcuni dei suoi atti. Già da tempo, ad esempio, esiste nel nostro sistema il ruolo digitale (invero, secondo l'art. 1, comma 5-ter, lett. e le disposizioni contenute nei commi 1 e 4 dell'art. 12 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, si interpretano nel senso che i ruoli, pur se non tributari, si intendono formati e resi esecutivi anche mediante la validazione dei dati in essi contenuti, eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'Amministrazione creditrice).

Più in generale, si può osservare che l'utilizzo di sistemi automatizzati per l'emissione di decisioni unilaterali dell'Amministrazione anche finanziaria è più semplice e diffuso di quanto non possa dirsi per l'emissione di decisioni giurisdizionali. A tacer d'altro, non occorre in sede di decisioni unilaterali compiere quella scelta tra ricostruzioni alternative, e in ipotesi tutte dotate di verosimiglianza, che costituisce il *proprium* dell'attività decisoria giurisdizionale. Conseguentemente, sono ben più semplici nell'ambito delle decisioni unilaterali quelle semplificazioni nella ricostruzione della premessa maggiore e della premessa minore del sillogismo giuridico che, invece, si sono viste rendere estremamente complessa l'automazione delle decisioni contenziose. Rimane naturalmente il problema, anche nelle decisioni automatizzate di matrice unilaterale, dell'esternazione della motivazione della decisione stessa. Al di là dei problemi di espressione linguistica delle decisioni automatizzate, il problema essenziale risiede nel controllo del procedimento logico seguito che, in caso di decisioni automatizzate, corrisponde al controllo del meccanismo di funzionamento dell'algoritmo su cui esse si basano. Un'idea di come si atteggi il problema può esser data dal tema, sorto in passato, della verificabilità degli algoritmi sulla base dei quali il sistema Gerico elaborava i famigerati studi di settore. In questa prospettiva, uno degli strumenti più importanti per prevenire e correggere errori e possibili discriminazioni nei risultati applicativi dell'intelligenza artificiale è costituito dalla trasparenza e verificabilità dei criteri di elaborazione degli algoritmi: aspetto che, secondo quanto evidenziato anche dal Prof. Contrino nella relazione introduttiva, un'applicazione rigorosa della riserva di legge appare lo strumento più idoneo a garantire.

Considerazioni a quelle sopra svolte per la possibile automatizzazione del titolo esecutivo valgono anche e in modo più esteso per tutta la fase dell'esecuzione forzata. In materia tributaria, essa viene svolta in buona parte a livello domestico da parte dell'Agente per la riscossione, salvo naturalmente il caso in cui insorgano opposizioni. Come noto, tuttavia, dopo la fase di notifica del titolo esecutivo e del precetto, tali opposizioni rientrano nella cognizione del giudice ordinario, per cui esulano da ciò che si intende generalmente come "giustizia tributaria". L'esecuzione forzata, come si è accennato dianzi, è certamente un ambito nel quale gli sforzi di automatizzazione dovrebbero essere concentrati, sia perché la generalità delle procedure non presenta questioni giuridiche di particolare complessità, con conseguente ragionevolezza dell'utilizzo degli strumenti di intelligenza artificiale, salvo ovviamente il caso di insorgenza di opposizioni, sia perché si tratta di uno degli ambiti attualmente meno digitalizzati e più inefficienti dell'intero sistema della giustizia civile.

4.2. Tornando alle controversie di pertinenza della giurisdizione tributaria, si potrebbe pensare a forme di automazione delle decisioni in ordine al vaglio preliminare di ammissibilità del ricorso (art. 27 D.Lgs. n. 546/1992) o di concessione o meno di misure *cautelari inaudita altera parte* (anche se del caso a vantaggio del Fisco, ad esempio nelle ipotesi dell'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997).

Con riguardo alle prime, si potrebbe ad esempio automatizzare il vaglio di verifica della tempestività del ricorso e del deposito.

Con riguardo alle seconde, si potrebbero tipizzare indici in presenza dei quali conferire rilievo preponderante all'elemento del *periculum in mora* in attesa della valutazione in contraddittorio anche dell'elemento rappresentato dal *fumus boni iuris*.

Tali elementi, indicati in apposite campiture di compilazione dell'applicativo di deposito degli atti processuali del Sigit, potrebbero agevolmente essere analizzati dall'algoritmo ed emettere decisioni automatizzate immediate. Il limite di tali meccanismi, ovviamente, è l'esser rimessi alle dichiarazioni unilaterali delle parti e, pertanto, in caso di contestazione dovrà essere assicurata una valutazione umana in contraddittorio tra le parti.

In senso più ampio, si potrebbe evolvere il portale di deposito telematico degli atti in modo tale, per un verso, che non occorra l'intervento segretariale umano per l'apertura delle buste e conseguente assegnazione dei protocolli e, per altro verso, che i dati caricati dalle parti nel portale entrino automaticamente a formare l'epigrafe della decisione, senza necessità di intervento umano per la compilazione di tale campo del provvedimento.

4.3. Sotto altro profilo, si potrebbero concepire sistemi di decisione automatizzata anche per la fase di mediazione, nelle ipotesi in cui le parti sono disposte a concordare sull'*an* della debenza del tributo e si dibatte unicamente sul *quantum*, secondo un modello analogo a quello sopra descritto per i sistemi canadese e statunitense, riconosciuto come meritevole di attenzione anche da CEPEJ, *Carta etica europea*, cit., appendice II. Tale approccio si presterebbe senz'altro anche a risolvere i problemi di imparzialità che affliggono questa fase del contenzioso tributario, ma bisogna prendere atto che una delimitazione in tal senso dei criteri applicativi della mediazione automatizzata si prestano a renderne l'utilizzo presumibilmente assai raro e, comunque, rimesso alla facoltà di scelta della parte ricorrente.

In questa prospettiva, la scelta di accedere a meccanismi automatizzati di decisione della controversia potrebbe essere concessa anche in casi in cui il contribuente si limiti a lamentare errori di calcolo nella determinazione delle imposte richieste ovvero nella individuazione delle conseguenze giuridiche del calcolo stesso (si pensi all'incidenza sulla concessione o meno della rateizzazione di una cartella di possibili errori nel conteggio degli indici alfa e beta).

4.4. Un campo nel quale, invece, l'utilizzo di sistemi di giustizia predittiva si presta a trovare ampia e proficua applicazione generalizzata è quello delle controversie catastali.

In effetti, almeno nei casi di unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria, i procedimenti di attribuzione di classamento e rendita si fondano strutturalmente sul metodo comparativo (in particolare, sulla comparazione tra l'unità tipo e l'unità oggetto di accertamento: cfr. art. 11 D.L. n. 70/1988) e la comparazione ha ad oggetto, non già risultati di decisioni giuridiche, ma caratteristiche strutturali e urbanistiche di beni fisici. Correlativamente, sussistono tutti i presupposti per predisporre algoritmi validamente capaci di compiere tale comparazione e sistemi suscettibili di organizzare in modo preciso e funzionale la ricostruzione della premessa maggiore del sillogismo giudiziario.

Il contenzioso catastale, quindi e quanto meno con riferimento alle controversie relative a classamento e attribuzione di rendita alle unità immobiliari a destinazione ordinaria, potrebbe davvero essere un ambito in cui sperimentare e applicare in modo pieno forme di giustizia predittiva di fronte alle Corti di Giustizia tributarie.

Questa potrebbe anche essere l'occasione per affrontare un tema, quello dello svecchiamento catastale, cui ha già esattamente operato riferimento nella relazione di stamani il Prof. Paparella, che ha i suoi

problemi sia nell'incapacità di aggiornarsi rispetto ai valori del biennio 1988-1989, sia nella permanenza di criteri ormai obsoleti di individuazione delle unità tipo, sia in molteplici altri aspetti. Il completamento della digitalizzazione e automatizzazione del catasto, quindi, non soltanto varrebbe a migliorare l'efficienza di un intero e importante comparto amministrativo, ma anche a ridurre un contenzioso tanto impegnativo quanto sovente povero di contenuti giuridici.

5. Di là da questi limitati, ma pur importanti, ambiti, le prospettive della giustizia predittiva in materia tributaria non sembrano poter andare oltre rispetto all'ottimizzazione dei software di ricerca dei precedenti, ossia al miglioramento degli strumenti della giurimetria.

A questo riguardo, deve essere guardata con particolare interesse l'iniziativa Prodigit avviata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che si propone di creare una banca dati capillare della giurisprudenza di merito tributaria. Al riguardo, è possibile osservare che, al di là delle evidenti garanzie di riservatezza dei dati che il sistema dovrà assicurare nel caso in cui rendesse pubblico l'intero testo delle decisioni (sul tema e sulle difficoltà anche tecniche che un simile approccio comporta cfr. BÉGUIN-FAYNEL C., *L'open data judiciaire et les données personnelles: pseudonymisation et risque de ré-identification*, in *Archives de philosophie du droit*, vol. 60 *La justice prédictive*, 2018, 153 ss.), risulterà di particolare importanza lo svolgimento dell'opera di redazione delle massime che il sistema si accinge a operare. La complessità e delicatezza dell'operazione di massimazione nei sistemi di giurimetria risulta immediatamente evidente, poiché una massima elaborata in modo inappropriato e inserita in un sistema algoritmico si presta a reiterare l'errore in modo potenzialmente indefinito. Al contempo, l'obiettivo non dovrebbe essere quello di massimare necessariamente tutte le decisioni, poiché quelle manifestamente aberranti o incomprensibili – come purtroppo non mancano nella giustizia tributaria – non meritano di essere valorizzate. Risulta quindi ulteriormente confermato, anche sotto questo profilo, che la dimensione umana nella ricostruzione dell'algoritmo predittivo o, meglio, giurimetrico risulta decisiva e fondamentale, con conseguente necessità di garantirne la trasparenza e conoscibilità.

In Estonia, Paese che come si è detto è all'avanguardia nel mondo per quanto riguarda la digitalizzazione, gli applicativi di intelligenza artificiale vengono spesso indicati come “kratt”: il kratt è un personaggio del folklore locale che lavora continuamente per il padrone e, se si ferma, si ribella potendo provocare danni irreparabili. Unico modo per liberarsi di un “kratt” è affidargli un compito impossibile da realizzare, tale per cui lo sforzo continuativo ne provoca l'incendio e quindi la distruzione.

Ebbene, potremmo dire che l'utilizzo dell'intelligenza artificiale nella giustizia tributaria equivale davvero all'utilizzo di un kratt: funzionale se utilizzato per svolgere funzioni appropriate, ma votato alla distruzione se utilizzato in modo improprio. Congegnare un giudice robot per poter risolvere in via generalizzata le controversie tributarie, al di fuori dei circoscritti ambiti sopra delineati, equivale ad affidare al kratt qualcosa di impossibile nella realtà e comunque di indesiderabile nelle conseguenze e negli effetti. Equivale, in altre parole, a distruggere il kratt e produrre risultati opposti a quelli cui si ambisce applicando l'intelligenza artificiale alle tematiche della giustizia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALPA G., *L'intelligenza artificiale. Il contesto giuridico*, Modena, 2021

ALPA G. (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020

ANCONA M., *Giustizia predittiva*, 7 ottobre 2019

ANCONA M., *Informatica giuridica e processo telematico*, 30 maggio 2020

BÉGUIN-FAYNEL C., *L'open data judiciaire et les données personnelles: pseudonymisation et risque de ré-identification*, in *Archives de philosophie du droit*, vol. 60 *La justice prédictive*, 2018, 153 ss.

BENANTI P., *Human in the loop. Decisioni umane e intelligenze artificiali*, Milano, 2022

BUCCARELLA G. – FIMMANÒ F. – PISANO I. (a cura di), *Giustizia digitale*, Milano, 2021

CALAMANDREI P., *La genesi logica della sentenza civile*, in *Studi di diritto processuale civile*, I, Padova, 1930

CALAMANDREI P., *Opere giuridiche*, I, Napoli, 1965

- CALIENDO P. ET AL., *Inteligência artificial no apoio à tomada de decisões no direito tributário*, in *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, 2020, 60 ss.
- CALZOLAIO E. (a cura di), *La decisione nel prisma dell'intelligenza artificiale*, Padova, 2020
- CARCATERRA A., *Machinae autonome e decisione robotica*, in CARLEO A. (a cura di), *Decisione robotica*, Bologna, 2019, 33 ss.
- CARLEO A. (a cura di), *Decisione robotica*, Bologna, 2019
- CEPEJ (Commissione europea sull'efficacia della giustizia), *Carta etica europea sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari e negli ambiti connessi*, 2018
- CONSEIL NATIONAL DES BARREAUX, *Préconisations d'actions pour les legaltechs du domaine de la jurimétrie*, 13 ottobre 2020
- CONTRINO A. – RONCO S., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 3, 599 ss.
- CRISCI S., *Intelligenza artificiale ed etica dell'algoritmo*, in *Foro it.*, 2018, 10, II, 1787 ss.
- DORIGO S. (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020
- DRESSEL J. - FARID E.H., *The accuracy, fairness and limits of predicting recidivism*, in *Science Advances*, 17 gennaio 2018
- FARRI F., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, V, 115 ss.
- GARAPON A. - LASSÈGUE J., *Justice digitale*, Parigi, 2018, trad. it. *La giustizia digitale*, Bologna, 2019
- GROSSI P., *Prima lezione di diritto*, Roma-Bari, 2003
- LEBRETON-DERRIENE S., *La justice prédictive. Introduction à une justice "simplement" virtuelle*, in *Archives de philosophie du droit*, vol. 60, *La justice prédictive*, 2018, 5 ss.
- LIVATINO R., *Fede e diritto*, Canicattì, 30 aprile 1986
- LOMBARDI VALLAURI L., *Corso di filosofia del diritto*, Padova, 1981
- LUCIANI M., *La decisione giudiziaria robotica*, in CARLEO A. (a cura di), *Decisione robotica*, Bologna, 2019, 63 ss.
- NIEVA-FENOLL J., *Intelligenza artificiale e processo*, Torino, 2019
- PASCERI G., *La predittività delle decisioni*, Milano, 2022
- POINAS E., *Le tribunal des algorithmes*, Boulogne-Billancourt, 2019
- PORTO RIBEIRO F., *O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do tribunal de justiça do Rio de Janeiro*, in *Revista direito em movimento*, vol. 17, 2019
- ROQUILLY C., *Justice prédictive, entre séduction et répulsion*, in *The Conversation*, 3 settembre 2019
- RUFFOLO U., *XXVI lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*
- RUFFOLO U., *XXVI lezioni di diritto dell'intelligenza artificiale*, Torino, 2021
- SOURDIN T. - MEREDITH J. - BIN L., *Digital Technology and Justice. Justice Apps*, Oxford - NewYork, 2020
- STARR S.B., *Evidence-Based Sentencing and the scientific rationalization of discrimination*, 2014
- SUSSKIND R., *Online courts and the future of justice*, Oxford, 2019
- VIOLA L., *Interpretazione della legge con modelli matematici*, Milano, 2018
- VIOLA L., *Giurimetria, composizione di dati e giustizia predittiva*, in *La nuova procedura civile*, 3 luglio 2019
- VIOLA L., voce *Giurimetria*, in *Diritto on line Treccani*, 2020

La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura? (*)

The tax justice reform in the AS/2636 government initiative bill: major step forward or dire disaster?

ANDREA GIOVANARDI

Abstract

Il contenuto del disegno di legge di iniziativa governativa di riforma della giustizia tributaria, finalmente all'esame del Parlamento, ha dato origine a un vivace dibattito non più (*rectius*, non solo) sull'opportunità di istituire un giudice tributario professionale da concorso, ma, principalmente, sul persistente inquadramento degli organi di giustizia tributaria all'interno del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sulla mancata previsione della possibilità del passaggio dei nuovi giudici in Cassazione, sull'accesso al concorso, per ora limitato ai soli laureati in giurisprudenza, e sulla non facile disciplina della fase transitoria, che vedrà convivere i "nuovi" magistrati tributari con gli attuali giudici tributari (che cesseranno dall'incarico al compimento del settantesimo anno di età). Si sta molto discutendo anche sulle modifiche al processo e, in particolare, sulla mitigazione del divieto di prova testimoniale e sull'impugnazione a critica vincolata delle sentenze del giudice monocratico: queste ultime vengono esaminate nel presente contributo per rapidi cenni.

Parole chiave: riforma della giustizia tributaria, processo tributario, giudice tributario professionale, concorso

Abstract

Eventually being examined by the Parliament, the government bill for the reform of the Italian tax justice has given rise to much debate that parting from the advisability of establishing a professional tax judge by competition has then touched upon many sensitive issues, such: the de facto dependence of tax courts from the Ministry of Economy and Finance; the failure to foresee the potential passage of new judges to the Supreme Court of Cassation; the rules for the access to the competition, now limited to law graduates; the delicate transitional phase, in which the "new" tax magistrates will coexist with the current tax judges (who will be able to retire when they are 70 years old). There is also much discussion on the changes to the trial and, in particular, on the mitigation of the ban on witness evidence and on the restrictions to the appeal of the single judge's sentences: the latter ones are discussed briefly in this contribution.

Keywords: tax justice reform, tax process, professional tax judge, competition

SOMMARIO: **1.** Il disegno di legge AS/2636, tra riforma ordinamentale (art. 1) e riscrittura di alcune regole del processo (art. 2). - **2.** La riforma ordinamentale. Il punto di partenza: la professionalizzazione come unico strumento per risolvere alla radice il problema dell'inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle Commissioni tributarie (ma anche della Sezione tributaria della Corte di Cassazione). - **3.** (*Segue*). Il concorso: osservazioni sulle materie, sull'accesso solo per

(*) Il contributo riproduce il testo, con integrazioni e modifiche, dell'audizione dell'Autore dinanzi alle Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica (28 giugno 2022).

i laureati in giurisprudenza e sulla riserva di posti per gli attuali giudici. - **4.** (Segue). Il “definitivo” transito dei magistrati togati da destinare “prioritariamente” alle Commissioni tributarie regionali. - **5.** (Segue). Sull’esclusione della possibilità del passaggio dei magistrati tributari in Cassazione: una scelta discutibile, che andrebbe rivista. - **6.** (Segue). Il persistente inquadramento della nuova magistratura tributaria nel MEF. Sdrammatizzazione del problema anche, ma non solo, in ragione delle modalità di remunerazione del giudice tributario, previste dalla legge e volte all’equiparazione di quest’ultimo al giudice ordinario. Il ruolo, sicuramente da rafforzare, del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. - **7.** Sulla denominazione degli organi giudicanti: questione di forma o di sostanza? - **8.** La disciplina transitoria tra riduzione dell’età di cessazione dall’incarico, durata delle procedure concorsuali, timori in merito al dimezzamento dei ruoli, con conseguente allungamento dei tempi delle decisioni. La necessità del ridisegno della geografia giudiziario-tributaria. - **9.** Le modifiche alla disciplina del giudizio di merito. La più che opportuna scelta del monocratico. La discutibile disposizione sui limiti all’appellabilità delle sentenze. - **10.** (Segue). La conciliazione rafforzata. - **11.** (Segue). La rimozione (*rectius*, mitigazione) del divieto di prova testimoniale. - **12.** Considerazioni conclusive.

1. Il disegno di legge AS/2636 (di qui in avanti, D.D.L.) presentato al Parlamento dal Ministro dell’Economia e delle Finanze e dal Ministro della Giustizia si divide in due parti.

La prima, cui è dedicato l’art. 1, avente ad oggetto la riforma dell’ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria, è sicuramente la più importante perché conduce: *i*) alla riscrittura delle regole di reclutamento dei giudici tributari, i quali si trasformano da onorari in giudici professionali da concorso; *ii*) alla disciplina della fase transitoria, in cui i nuovi magistrati dovranno convivere con gli attuali, la cui professionalità va adeguatamente valorizzata; *iii*) all’immediato reclutamento di giudici togati a tempo pieno che, avendo optato per la giurisdizione tributaria, esercitino la loro funzione prioritariamente nelle Commissioni tributarie regionali e di secondo grado.

Si tratta di una svolta che la stragrande maggioranza degli operatori attende da decenni e che, peraltro, non contraddice le proposte senatoriali contenute nei DD.DD.LL. n. 243 (p.f. sen. Vitali), n. 1243 (p.f. sen. Romeo), n. 759 (p.f. sen. Nannicini), n. 1687 (p.f. sen. Fenu), n. 2476 (p.f. sen. Misiani), tutte convergenti sulla necessità di prevedere la creazione di un ruolo autonomo della magistratura tributaria composto da giudici professionali da concorso(1).

La seconda parte, cui è dedicato l’art. 2, prevede alcune modifiche, non radicali, alla disciplina del processo tributario, che, in questi anni, ha dato buona prova di sé garantendo la celerità del processo di merito, sia in primo che in secondo grado(2).

Qui di seguito ci soffermeremo sui principali contenuti del D.D.L. con particolare riferimento alle questioni ordinarie. Non mancheranno rapidi cenni alle modifiche processuali limitando l’attenzione al giudizio di merito. Non ci si soffermerà invece sul principio di diritto in materia tributaria (art. 2, comma 1, D.D.L., il quale introduce il nuovo art. 363-*bis* c.p.c.) e sul rinvio pregiudiziale (art. 2, comma

-
- (1) Ciò malgrado si è espresso con toni durissimi sul D.D.L. GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria. PNRR a rischio?*, in *Ipsos Quotidiano*, 4 giugno 2022, secondo cui, anche per la parte ordinamentale, non saremmo di fronte nemmeno a una riforma, ma a una «mini controriforma» il cui contenuto «risulta improntato, nell’insieme, in una proiezione di stampo ideologicamente verticistico ed autoritaristico, se non addirittura, vagamente totalitaristico e illiberale o, comunque, nient’affatto democratico». Il D.D.L., di cui il professore genovese critica anche la veste formale, «a dir poco dimessa (quasi da déshabillé casalingo in giorni prefestivi)», perché non è un decreto legislativo o un decreto legge, è quindi bocciato senz’appello, e ciò a prescindere dal fatto che esso deve essere esaminato, vagliato, modificato dal Parlamento, che, quindi, dovrebbe garantire quei presidi democratici che si assumono mancanti.
- (2) Sul fatto che non vi sia bisogno di una riforma radicale del processo non si registrano voci discordanti. Vd. sul punto, DELLA VALLE E., *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, p. 2; FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”: A) il “Principio di diritto in materia tributaria”*, in *www.fransoni.it.*, 22 maggio 2022.

2, lett. g), D.D.L., il quale introduce il nuovo art. 62-ter D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), istituti di nuovo conio che sono stati pesantemente criticati dai primi commentatori(3).

2. Il D.D.L. muove dalla consapevolezza della centralità del problema ordinamentale sposando senza esitazioni la soluzione della professionalizzazione del giudice tributario da ottenersi attraverso un concorso per esami(4).

Si tratta di scelta, si è già avuto modo di evidenziarlo(5), che si fonda sulla presa d'atto: *i)* della complessiva inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle Commissioni tributarie(6); *ii)* del conseguente incentivo all'impugnazione delle pronunce; *iii)* dell'ulteriormente conseguente accumulazione delle controversie di fronte alla Suprema Corte (circa cinquantamila oggi su un totale di centoventimila cause civili); *iv)* dell'impossibilità per la Corte di Cassazione di svolgere al meglio la funzione nomofilattica; *v)* dell'inevitabile ulteriore peggioramento, si tratta di circolo vizioso, della qualità delle sentenze dovuta ai (dis)orientamenti interpretativi di un giudice di legittimità subissato di cause; *vi)* dell'irresistibile tentazione che da tutto ciò deriva, quella di varare periodicamente, se ne auspica l'introduzione anche nella relazione al D.D.L.(7), provvedimenti di definizione agevolata che, inevitabilmente discriminatori, si sono rivelati anche inutili, tanto da dover essere continuamente riproposti.

-
- (3) Sul primo cfr., senza pretesa di esaustività, GLENDI C., *Procuratore generale della Cassazione: invitato, non di pietra, nel processo tributario?*, in *Ipsa Quotidiano*, 11 giugno 2022, il quale definisce l'istituto come un «pericoloso strumento di alterazione verticalistica della struttura del processo [...] con effetti distorsivi assai gravi» e FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": A) il "Principio di diritto in materia tributaria"*, cit., il quale evidenzia che «una funzione giurisdizionale esercitata in modo avulso dalle peculiarità del singolo caso inevitabilmente si trasfigura assumendo sembianze molto prossime a quelle della funzione legislativa» e finisce per assumere su di sé anche alcune delle competenze oggi riconosciute come proprie dell'amministrazione perché il ricorso del Procuratore generale finisce per «acquistare molti dei caratteri propri dell'interpello».
- Sul secondo cfr., per tutti, GLENDI C., *Nuovi giudici tributari: "ventriloqui" della Cassazione?*, in *Ipsa Quotidiano*, 18 giugno 2022, il quale pone l'accento sull'alterazione dell'«ordinato svolgimento del processo» conseguente alla sottrazione alle parti del «diritto di ottenere dal proprio giudice naturale il vaglio delle proprie ragioni nel merito con l'imposta traumatica sospensione del processo e la proiezione della causa verticalmente nell'ultimo grado di legittimità».
- (4) Centralità che è emersa anche dai lavori della Commissione interministeriale presieduta da Giacinto della Cananea, la quale, pur non essendo giunta ad una soluzione condivisa, ha avuto il merito di rappresentare la spaccatura tra due componenti, quella magistratuale, propensa a salvaguardare l'esistente, fatta salva l'introduzione nel solo secondo grado di giudici che lavorino a tempo pieno o prevalente provenendo dalle altre magistrature, dall'accademia o dalle professioni, e quella accademico-professionale, che invece ha preferito una soluzione che mira al varo di una quinta magistratura che si impervi sul giudice professionale da concorso. Si fa comunque rinvio per ulteriori ragguagli alla relazione finale disponibile nel sito del Ministero della Giustizia.
- (5) GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 3 e 4. Del fatto che non ci sia altra strada per migliorare la qualità delle sentenze che pensare alla riforma dello status del giudice è apparso convinto anche il Primo Presidente della Corte di Cassazione, Pietro Curzio, il quale ha avuto modo di affermare, in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario 2022 (21 gennaio 2022), che: *i)* «a fine 2020, le pendenze complessive dei giudizi civili in cassazione erano 120.473, di queste ben 53.482 in materia tributaria. A fine 2021 le pendenze complessive dei giudizi civili in cassazione erano 111.241, di queste ben 47.364 in materia tributaria»; *ii)* vi è «un larghissimo consenso sulla necessità di riformare la giustizia tributaria affidandola a giudici che la trattino a tempo pieno, mentre oggi per i componenti delle Commissioni (a cominciare dai magistrati che sono circa 1.450) è un secondo lavoro. Sarebbe un passaggio cruciale»; *iii)* «una riforma reale della giustizia tributaria è forse l'atto più di ogni altro in grado di incidere sui problemi del giudizio di legittimità, riequilibrando il vertice del sistema giudiziario».
- (6) Ritene invece che non vi sia un problema di qualità delle sentenze di merito TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022, p. 3 e 5 e in questo fascicolo.
- (7) Nella relazione al D.D.L. si fa presente che gli istituti del rinvio pregiudiziale e del principio di diritto in materia tributaria (vd. *supra*, nt. 3) hanno certamente lo scopo di contribuire alla soluzione della crisi della funzione nomofilattica della Suprema Corte, ma che «tali misure scontano inevitabilmente la consapevolezza della necessità di un consistente alleggerimento del carico delle pendenze attualmente gravanti sulla Sezione specializzata onde aumentarne le chance di successo». Detto in altri termini, «risulta evidente che i prospettati interventi normativi debbano essere accompagnati e integrati con incisive disposizioni legislative per la definizione agevolata delle controversie pendenti avanti la sezione specializzata, pur limitandole allo stretto necessario per raggiungere una "soglia critica" di deflazione immediata che consenta, de residuo, l'impostazione di un programma triennale di smaltimento dell'arretrato e di stabilizzazione operativa con ragionevoli probabilità di successo».

A ciò si aggiunga che il diritto tributario è materia particolarmente complessa anche in ragione della sua interdisciplinarietà. Decisive per orientarsi sono le interrelazioni con il diritto costituzionale, il diritto dell'Unione Europea, il diritto amministrativo, il diritto civile, il diritto commerciale, il diritto penale, il diritto internazionale, il diritto processuale civile. Non solo discipline giuridiche, giacché è impossibile districarsi nella complessa trama del reddito di impresa senza conoscere le regole aziendalistiche della contabilità e bilancio e i principi contabili. Più in generale, estranee agli altri giuristi e anche agli economisti d'azienda sono i principi e le regole disciplinanti le singole imposte.

Chi non avverte come urgente necessità quella del giudice professionale è quindi vittima della sottovalutazione della centralità della cultura speciale della giurisdizione nella progettazione di organi di giustizia che, solo se ed in quanto siano in grado di conoscere approfonditamente la materia su cui sono chiamati a decidere, possono ambire ad essere indipendenti(8).

3. In questa prospettiva, e allo scopo di raggiungere l'obiettivo di migliorare la qualità delle sentenze, è molto importante che il concorso di accesso sia selettivo. Quello disciplinato dal D.D.L. lo è: «*bando per i posti che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo*», si articola in una prova scritta, che consiste in «*due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova pratica relativa alla redazione di una sentenza tributaria*» (cfr. art. 1, comma 1, lett. c), D.D.L., che riscrive l'art. 4 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). La prova orale verte invece sulle seguenti materie: diritto tributario anche processuale, diritto civile e diritto processuale civile, diritto penale, diritto costituzionale e diritto amministrativo, diritto commerciale e fallimentare, diritto dell'Unione Europea, diritto internazionale pubblico e privato, elementi di contabilità aziendale e bilancio, elementi di informatica giuridica e colloquio in lingua straniera scelte tra inglese, spagnolo, francese e tedesco(9). Il concorso si svolge «*con cadenza di norma annuale*» (cfr. art. 1, comma 1, lett. d), D.D.L., che introduce l'art. 4-bis nel D.Lgs. n. 545/1992) a partire dal 2024 fino al 2030 (68 unità l'anno per un totale di 476 giudici, art. 1, comma 9).

Ciò detto soffermiamoci sulle critiche emerse nel corso del dibattito, in primo luogo con riferimento alle materie d'esame.

La prima proviene (anche) dal Presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Elbano de Nuccio, il quale, nella sua lettera aperta ai due Ministri e ai Presidenti delle Commissioni Giustizia e Finanze di Camera e Senato del 6 giugno 2022, ha ritenuto l'utilizzo del termine «*elementi di*» riferito alla contabilità aziendale e al bilancio «*riduttivo*» se non «*inappropriato*» in

Nel senso della necessità di un provvedimento di definizione delle liti anche CHINDEMI D., *Giustizia tributaria a rischio di paralisi con la riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 maggio 2022.

- (8) È il caso di ricordare che, secondo TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, IV ed., 2017, 9, «*il problema dell'indipendenza dei giudici tributari è stato posto, ed è tuttora da porre, in termini di idoneità tecnica*».
- (9) Evidenti i passi in avanti rispetto ai disegni di legge di fonte senatoriale. Ed invero, per quel che riguarda le prove dell'esame di concorso i DD.DD.LL. n. 243 (Vitali) e n. 1243 (Romeo) prevedono esami solo orali in diritto tributario e in diritto processuale civile. Si tratterebbe di concorso assai poco selettivo e comunque insufficiente allo scopo a cui dovrebbe tendere la selezione concorsuale, quello di garantire che il magistrato tributario disponga delle conoscenze necessarie per l'adeguato svolgimento della funzione. Migliori da questo punto di vista: *i*) il D.D.L. n. 759 (Nannicini), il quale, oltre a prevedere la necessità, per accedere alla prova, dei requisiti previsti per l'accesso alla magistratura dall'art. 2, commi 1 e 2, D.Lgs. 5 aprile 2006, n. 160 e cinque anni di esperienza dimostrabile nella materia tributaria, articola il concorso in una prima prova preselettiva, tra cui è prevista anche una prova volta a verificare le capacità logiche deduttive del candidato, una prova scritta, comprensiva anche di quella che obbliga il candidato a predisporre una sentenza tributaria su un caso specifico, e una prova orale su un nutrito gruppo di materie; *ii*) il D.D.L. n. 1661 (Fenu), più tradizionale nel suo impianto, il quale articola l'esame in prove scritte e orali su un nutrito gruppo di materie e prevede, dopo il superamento delle prove, un periodo di formazione obbligatorio (che, per il vero, non sembra particolarmente utile per chi ha appena superato un impegnativo concorso se si articola in lezioni frontali, per quanto approfondite, su tematiche specifiche, ma vd. sul punto, *infra*, nel testo); *iii*) il D.D.L. n. 2476 (Misiani), anch'esso tradizionalmente improntato sull'articolazione dell'esame in prove scritte (in numero di due e limitate al solo diritto tributario e diritto tributario processuale) e in una prova orale su sette materie, quattro delle quali, tuttavia, tra cui oltre a economia aziendale, diritto costituzionale e amministrativo, unitariamente considerati, e diritto penale, ridotte all'essenziale con il ricorso alla discussa locuzione «*elementi di*».

ragione delle «rilevanti questioni in materia di fiscalità di impresa sulle quali i futuri magistrati saranno chiamati a pronunciarsi»(10). Si tratta di osservazione condivisibile: limitare, ai fini concorsuali, la conoscenza dell'economia aziendale (e dei principi contabili) all'essenziale è il segno della sottovalutazione dell'importanza della disciplina per l'adeguata comprensione del diritto tributario dell'impresa. La norma andrebbe quindi modificata espungendo dal nuovo art. 4, comma 4, lett. h), D.Lgs. n. 545/1992, «elementi di».

La seconda riguarda l'esclusione tra le prove scritte del diritto amministrativo, ritenuta non auspicabile «se sottintende la riserva mentale secondo la quale il sindacato di legittimità sull'azione amministrativa degli enti impositori dovrà avere un rilievo secondario nelle decisioni in materia tributaria»(11). La preoccupazione è forse eccessiva se solo si considera che tra le prove scritte vi è (ovviamente) quella in diritto tributario, disciplina che, per tutta la parte procedimentale, è riconducibile al diritto amministrativo, vertendo per l'appunto sullo studio delle condizioni di legittimità dell'agire dell'Amministrazione finanziaria.

La terza riguarda l'inclusione del diritto internazionale privato tra le materie d'esame, scelta che, effettivamente, appare discutibile anche se non di certo idonea a giustificare affermazioni sopra le righe, polemiche e demolitorie quale quelle secondo la quale la lista delle materie sarebbe addirittura «stravagante»(12) e comunque tale da denotare una non sufficiente conoscenza della materia tributaria da parte degli estensori del provvedimento(13).

Più controversa e impegnativa è invece altra questione, quella cioè della prevista possibilità di accedere al concorso solo per i laureati in giurisprudenza che abbiano conseguito il diploma al termine di un corso di laurea di durata non inferiore a quattro anni (art. 1, comma 1, lett. d), il quale introduce il nuovo art. 4-bis D.Lgs. n. 545/1992). Evidentemente si è ritenuto che le conoscenze giuridiche richieste possano essere garantite solo da un corso di laurea in giurisprudenza. A ciò si aggiunga che la riforma porta con sé anche il varo del monocratico per le cause inferiori a 3.000 euro di valore (sul punto, vd. *infra*), con la conseguenza che si potrebbe sostenere, da parte degli oppositori all'allargamento dei requisiti d'accesso, che le competenze specialistiche del laureato in economia, di grande importanza in sede collegiale, si trasformino in un limite, perché non accompagnate da sufficienti conoscenze giuridiche, in tutti i casi in cui il giudice decide da solo.

Si tratta di argomentazioni, sicuramente non prive di una qualche consistenza argomentativa, che, tuttavia, non riescono a convincere del tutto(14) per le seguenti fondamentali ragioni:

i non pare particolarmente coerente che i laureati in economia che, una volta superato l'esame di stato di dottore commercialista e intervenuta l'iscrizione al corrispondente albo, possono svolgere la

(10) La critica è condivisa anche da MELIS G., *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 giugno 2022.

(11) BASILAVECCHIA M., *Riforma della giustizia tributaria. Una "storica" prima pietra, tra luci e ombre*, in *IPSOA Quotidiano*, 21 maggio 2022.

(12) Così MELIS G., *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, cit., il quale fonda la perentoria osservazione anche sulla già descritta limitazione delle materie economia aziendale e bilancio.

(13) MELIS G., *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari": una giustizia tributaria sull'orlo del precipizio*, in *www.giustiziainsieme.it*, 30 giugno 2022 (si tratta del testo depositato in occasione dell'audizione avanti le Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica del 28 giugno 2022), estende le critiche di cui si è già detto alla mancata inclusione tra le materie d'esame del diritto processuale penale, del diritto del lavoro e della previdenza sociale e degli elementi di ordinamento giudiziario, "dimenticanze" queste che inducono l'Autore alla seguente tranciante conclusione: «la selezione degli argomenti di esame denota dunque una conoscenza non sufficientemente approfondita della materia tributaria da parte degli estensori del provvedimento, includendo materie inutili ed escludendo materie non meno importanti di quelle incluse».

(14) Condivide TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., p. 9. In senso contrario, invece, TIENGO M., *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, avanti le Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica, 28 giugno 2022; UNCAT, *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, avanti le Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica, 28 giugno 2022.

funzione di difensore tributario avanti le Commissioni di merito non possano partecipare ai concorsi per diventare magistrati tributari;

- ii i nuovi magistrati tributari non potranno ambire al “passaggio” in Cassazione (ma sul punto vd. *infra*), con la conseguenza che viene meno anche l’elemento che poteva indurre a preferire (era stata questa la scelta della Commissione della Cananea, parte accademico-professionale) i laureati in giurisprudenza (è difficile, anche se non impossibile, immaginare che al definitivo *upgrade* aggiungano laureati in economia al termine della carriera di magistrato tributario);
- iii il concorso si presenta come particolarmente selettivo, con la conseguenza che l’esito positivo dovrebbe certificare il possesso di adeguate conoscenze da parte del candidato, rendendo irrilevante il fatto che sia laureato in giurisprudenza o in economia;
- iv i diplomi di laurea che, ai sensi dell’art. 40, comma 4, D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, consentono a chi ne è in possesso di sostenere l’esame di stato di dottore commercialista prevedono il sostenimento di un numero significativo di esami giuridici (tra cui diritto tributario, non sempre obbligatorio a giurisprudenza), sicché, anche da questo punto di vista, non pare del tutto giustificata la mancata inclusione tra i possibili candidati dei laureati in economia (va ovviamente limitato l’accesso a coloro il cui corso di studi consente il sostenimento dell’anzidetto esame di stato, come peraltro a chiare lettere sostenuto nella già citata lettera aperta del Presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili).

In alternativa, e in considerazione del fatto che il sostenimento dell’esame di stato di dottore commercialista prevede tre prove scritte e una orale oltre che nelle materie contabili anche in diritto privato, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, diritto processuale civile (cfr. art. 46, comma 2, D.Lgs. n. 139/2005), si potrebbe optare per la previsione secondo la quale possano accedere al concorso i laureati in economia che siano anche abilitati all’esercizio della professione.

Non è fuori luogo rilevare, in questa prospettiva, che la necessità della laurea magistrale in giurisprudenza o in materie economico-aziendali e equipollenti era prevista anche nei D.D.L. di provenienza senatoriale⁽¹⁵⁾.

Per quel che riguarda, infine, gli attuali giudici è il caso di ricordare che, molto opportunamente, si è previsto all’art. 1, comma 3, che «*i primi tre bandi di concorso di cui all’articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dal comma 1 del presente articolo, [...], prevedono una riserva di posti nella misura del 15 per cento a favore dei giudici tributari presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all’articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, diversi dai giudici ordinari, amministrativi, contabili o militari, in servizio o a riposo*» in possesso del requisito della laurea in giurisprudenza o in economia (si tratta di ulteriore elemento che induce, se non altro per ragioni di coerenza, ad “aprire” il concorso ai laureati in economia), che siano presenti nel ruolo unico da almeno sei anni, che non siano titolari di alcun trattamento pensionistico e che non abbiano compiuto alla data di scadenza del bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione i 67 anni di età (requisito quest’ultimo previsto dall’art. 1, comma 1, lett. g), il quale abbassa il precedente limite previsto dall’art. 7, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 545/1992).

Da respingere invece, in quanto non in linea con la filosofia di fondo del provvedimento, ispirato alla necessità di selezionare in modo rigoroso i nuovi magistrati, sia l’ipotesi di prevedere un vero e

(15) Le locuzioni utilizzate per il vero non sono identiche, atteso che nel D.D.L. n. 243 (Vitali) e nel D.D.L. n. 1243 (Romeo) si fa riferimento alla laurea magistrale in economia e commercio, nel D.D.L. n. 759 (Nannicini) alla laurea in discipline economico-aziendali, nel D.D.L. n. 1661 (Fenu) alla laurea in materie economico-aziendali o equipollenti e anche ai diplomi di laurea conseguiti prima del D.M. 3 novembre 1999, n. 509, nel D.D.L. n. 2476 (Misiani) alle lauree magistrali in discipline economico-aziendali, a condizione che siano stati sostenuti, ma vale anche per la laurea in giurisprudenza, un esame di diritto tributario e uno di diritto tributario processuale.

proprio concorso riservato⁽¹⁶⁾, sia quella di estendere *sine die* la finestra temporale triennale di cui si è in precedenza detto.

Ancora più discutibile è la tesi secondo la quale «*si prevede una riserva di posti nel concorso per i non togati che hanno un'età media di 60 anni e che dovrebbero pertanto rimettersi a studiare sui libri come ventenni, quando l'obiettivo di raggiungere uno "zoccolo duro" di magistrati a tempo pieno avrebbe potuto realizzarsi mediante un concorso per soli titoli per coloro che, non diversamente dai togati, hanno pur sempre conseguito l'esperienza del diritto e del processo tributario sul campo*»⁽¹⁷⁾, e ciò per le seguenti ragioni:

- i i titoli a cui fare riferimento in sede di selezione non possono che essere la laurea in giurisprudenza o in economia (o tutt'al più un master o un dottorato) e l'anzianità di servizio, titoli questi che, di per sé, non costituiscono sicura garanzia della preparazione professionale del giudice;
- ii chiarito ciò, non può che risultare con chiarezza che un concorso così strutturato per accedere al pubblico impiego desta rilevanti perplessità fors'anche dal punto di vista costituzionale, essendo tutt'altro che pacifico che la deroga alle normali regole concorsuali (quelle che prevedono un esame), con conseguente riduzione delle possibilità di accesso per tutti gli altri aspiranti, possa considerarsi, nell'ipotesi prospettata, ispirata ai principi di ragionevolezza, cui la Corte fa costantemente riferimento (cfr. sentenza n. 141/1999 e n. 34/2004);
- iii la posizione dei togati non è da questo punto di vista equiparabile, dato che essi hanno già superato un concorso (a differenza degli attuali giudici, i quali, stante l'art. 11 D.Lgs. n. 545/1992, non sono legati all'Amministrazione per cui prestano servizio da un rapporto di pubblico impiego);
- iv il passaggio automatico al rango di magistrati tributari dei giudici laici sulla base dei titoli di cui dispongono si pone, anche a prescindere da quanto fin qui detto, in palese conflitto con la filosofia di fondo del disegno di legge, il quale, sulla scorta di un giudizio, condiviso dalla maggioranza degli osservatori, in merito al non soddisfacente livello delle sentenze di merito nel loro complesso considerate, individua nel concorso per esami lo strumento per garantire l'*upgrade* qualitativo della giustizia tributaria.

4. L'organico dei nuovi magistrati si completa con il meccanismo previsto dall'art. 1, commi 4-7, D.D.L., il quale stabilisce che, in numero massimo di cento, di cui cinquanta giudici ordinari, «*i magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari*» di età non superiore a sessant'anni che siano da almeno cinque anni giudici tributari «*possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria*» (comma 4). Il Consiglio Superiore della Giustizia Tributaria (di qui in avanti CPGT), «*previa individuazione e pubblicazione dell'elenco delle sedi giudiziarie con posti vacanti, prioritariamente presso le commissioni tributarie regionali e di secondo grado, [...], bandisce l'interpello per la copertura degli stessi*» (comma 7).

Si tratta di meccanismo decisivo ai fini del funzionamento del sistema, atteso che il concorso da tenersi dal 2024 al 2030 è ovviamente previsto per le Commissioni tributarie provinciali: il passaggio alla giurisdizione tributaria dei togati consentirà quindi di disporre fin da subito (dal 2023) di un giudice tributario a tempo pieno in grado d'appello, con rimarchevoli effetti sulla riduzione dei carichi cui è sottoposta la Cassazione.

Ciò detto sulla necessità della scelta legislativa (peraltro caldeggiata anche dalla Commissione della Cananea), occorre riflettere, anche in considerazione dell'effettiva attrattività della prefigurata opzione⁽¹⁸⁾:

(16) BASILAVECCHIA M., *Riforma della giustizia tributaria. Una "storica" prima pietra, tra luci e ombre*, cit., è invece a favore del concorso riservato o, addirittura, del transito su opzione per i laici come quello attualmente previsto per i giudici togati.

(17) Ancora MELIS G., *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, cit.

(18) Cfr., per le condivisibili osservazioni, MELIS G., *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari": una*

- i sull'opportunità di mantenere il riferimento alla necessità che il passaggio sia a titolo definitivo, circostanza questa che, derogando all'art. 211, comma 2, della legge sull'ordinamento giudiziario (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12), il quale permette di "tornare indietro" a chi abbia prestato ininterrottamente servizio in una magistratura speciale, sembrerebbe impedire il rientro nella magistratura di provenienza (sulla questione è il caso di soffermarsi anche alla luce della possibilità che i magistrati ordinari "rientrino" per poi tentare il passaggio alla Corte di Cassazione forti della preparazione specifica derivante dall'esercizio della funzione giurisdizionale, anche a tempo pieno, nelle Commissioni tributarie);
- ii sul rapporto tra il numero dei magistrati ordinari a cui è consentito il trasferimento (50) e il peso di questi ultimi, superiore all'80 per cento, sul totale dei togati tributari (è molto difficile, considerando il numero dei giudici che potrebbero optare, 742 secondo la Relazione tecnica, e il peso dei magistrati non ordinari sui togati complessivamente considerati, che si arrivi a coprire la quota "riservata" a questi ultimi);
- iii sull'opportunità di consentire al CPGT di decidere che questi magistrati vengano assegnati "prioritariamente" e non "esclusivamente", come prevedeva la proposta accademico-professionale della Commissione della Cananea(19), alle Commissioni tributarie regionali o di secondo grado, laddove effettivamente, e finanche nella prospettiva del miglioramento della situazione in cui versa la Suprema Corte, più si sente il bisogno del giudice tributario che svolga fin da subito a tempo pieno la funzione giurisdizionale;
- iv sull'opportunità di prevedere un meccanismo che consenta al MEF, fino alla conclusione delle tornate concorsuali già previste (nella fase transitoria, quindi) di assumere, in caso di defezioni che superino una determinata percentuale, ulteriori magistrati che optino per il passaggio in modo da giungere al ripristino dell'originario numero di cento.

5. Ciò detto veniamo alle critiche più "di sistema" al disegno di legge in esame.

La prima concerne la mancata previsione della possibilità del passaggio dei nuovi magistrati tributari nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione(20).

Il rilievo coglie nel segno: la previsione di tale possibilità, che, evidentemente, deve essere accompagnata dalla istituzione per legge della Sezione tributaria, è auspicabile. Lo scopo, infatti, è duplice: *i*) evitare la marginalizzazione dei nuovi giudici, che, per quanto oggi si prevede, non contribuiranno, si tratta certamente di un'anomalia, a formare gli orientamenti giurisprudenziali di vertice nella materia che a loro è assegnata; *ii*) garantire la migliore specializzazione dei Supremi giudici in un contesto in cui l'unicità della giurisdizione di legittimità verrebbe comunque preservata qualora si stabilisse che il passaggio sia subordinato alla valutazione positiva del Consiglio Superiore della Magistratura (CSM) e che la maggioranza dei giudici della Sezione e la presidenza siano appannaggio dei magistrati ordinari. Si tratta di possibilità prevista dalla proposta della componente accademico-professionale della Commissione della Cananea e supportata anche da Franco Gallo, il quale ha evidenziato, nell'audizione innanzi la Commissione, che tale soluzione trova supporto: *i*) sia nell'art. 111, comma 7, Cost., che «*riconduce a identità il rapporto tra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario*»; *ii*) sia nell'art. 102, comma 2, Cost., il quale «*prevede che possono istituirsi "presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la parte-*

giustizia tributaria sull'orlo del precipizio, cit.

(19) Cfr. Relazione della Commissione della Cananea, cit., 106.

(20) RAGUCCI G., *La giustizia tributaria rischia una duplice dipendenza culturale*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 maggio 2022; DELLA VALLE E., *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, cit., p. 5-6; TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., p. 5; UNCAT, *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, cit. In argomento, sia consentito di rinviare anche ad GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, cit., 11.

cipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura»(21). Ebbene, se possono entrare nelle Sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter accedere magistrati che, per aver superato un concorso, sono equiparabili ai giudici ordinari. In tal senso, peraltro, anche la Corte Costituzionale nella sentenza n. 1/1983, laddove si legge che «basta [...] por mente alla formulazione dell'art. 102, capoverso, secondo periodo, Cost., per rendersi conto che, in armonia con il disposto dell'art. 108, primo comma, Cost. l'istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di "sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura", è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore, al qual soltanto spetta di valutare l'opportunità di istituire per specifiche materie siffatte sezioni specializzate, determinandone la composizione».

6. La seconda critica "di sistema" al D.D.L. attiene alla persistente dipendenza dal MEF dei giudici tributari. Si è osservato, con riferimento alle anticipazioni di stampa su quello che diventerà poi il disegno di legge presentato dai due Ministri, che «*il mantenimento sotto altri profili (non quello della remunerazione, n.d.r.) dello status quo potrà sottoporre i nuovi giudici, già sminuiti dal diniego dell'accesso alla funzione nomofilattica, a gravi ipoteche. Si pensi alla vigilanza sul loro operato, all'aggiornamento professionale, alla rilevazione delle questioni di interesse (o alla tenuta del Massimario, almeno finché non avrà trovato attuazione il progetto di open access del Cpgt): tutti compiti ancora affidati al Mef*». Di qui l'assunto secondo il quale il nuovo giudice nascerebbe già, per così dire, dimidiato e, quindi, "minore" in quanto componente di una magistratura «*esposta al rischio di una duplice dipendenza culturale, che fa dubitare della possibilità del reale progresso del diritto tributario*»(22). Vi è chi è andato anche oltre sostenendo che il giudice tributario sarà reclutato direttamente dal MEF, «*da cui dipenderà quindi non più solo economicamente – come purtroppo già oggi avviene – ma anche formalmente, con buona pace della terzietà*»(23).

Il problema non è trascurabile, soprattutto per quel che concerne l'apparenza di indipendenza(24), ma si sdrammatizza notevolmente in ragione delle modalità della retribuzione del magistrato, fondamentali al fine di garantirne l'indipendenza: l'art. 1, comma 1, lett. n), D.D.L., il quale introduce l'art. 13-bis nel D.Lgs. n. 545/1992, stabilisce che «*ai magistrati tributari reclutati per concorso [...] si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari, in quanto compatibili*». Si supera quindi l'attuale situazione, in cui gli irrisori compensi dei giudici tributari sono determinati dal MEF e pagati dagli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie regionali e di secondo grado competenti territorialmente.

Un fondamentale passo in avanti, quindi, verso l'effettiva indipendenza del giudice tributario(25).

(21) GALLO F., *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 758.

(22) RAGUCCI G., *op. ult. cit.* Sulla questione, con riferimento all'attuale magistratura tributaria, cfr., senza pretesa di esaustività, GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 314; MARONGIU G., *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 4, I, 801; MARCHESELLI A., *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della CEDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, 387; DAMIANI M., *È compatibile la disciplina del processo tributario con la CEDU?*, in *Giur. trib.*, 2015, 1, 46; LAMORGESE A., *La giustizia tributaria. Introduzione all'obiettivo*, in *Questione Giustizia*, 2016, 3, 7; GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in *Il Corriere giuridico*, 2019, 7, 877; BUCCICO C. - LETIZIA L., *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, 4, 264.

(23) *Ex multis*, BLASI L.M., *Allarme controriforma: la giustizia tributaria torna domestica?*, in *L'opinione delle libertà*, 15 giugno 2022.

(24) Cfr. sul punto, per tutti, PISTOLESI F., *Spunti per una riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in www.giustiziainsieme.it, 20 luglio 2021.

(25) Nel senso che «*quel che più conta ai fini della terzietà e indipendenza dei giudici tributari, come del resto pone in luce la citata relazione finale della Commissione della Cananea, è la determinazione del loro compenso*» DELLA VALLE E., *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, cit., p. 8. È invece dell'idea che l'appartenenza organica della giurisdizione tributaria sia inconciliabile con i requisiti di indipendenza, terzietà e imparzialità del giudice TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., 8.

È pur vero, si può sostenere, in una prospettiva particolarmente formalistica, che i nuovi magistrati diventino dipendenti del MEF(26). Si tratta di dato tuttavia che, in sé considerato, non risulta decisivo perché il delineato rapporto datoriale non è in grado di influire sull'autonomia del giudice non solo in ragione della ricordata congruità del compenso, stabilito per legge, ma anche in forza della necessità di considerare presenza e ruolo del CPGT, il quale:

- i delibera il numero dei posti messi a concorso (nuovo art. 4-ter D.Lgs. n. 545/1992 introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.D.L.);
- ii nomina la Commissione di esame che gestisce le procedure concorsuali, scegliendo i componenti nell'ambito delle categorie previste dalla legge (e non dal MEF) (nuovo art. 4-quater D.Lgs. n. 545/1992 introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.D.L.);
- iii delibera previamente alla nomina dei magistrati, che avviene con decreto del MEF che, tuttavia, presuppone l'anzidetta delibera (nuovo art. 9 D.Lgs. n. 545/1992 introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.D.L.);
- iv bandisce l'interpello per la copertura dei posti da parte dei magistrati che transitano definitivamente alla magistratura tributaria (art. 1, comma 5, D.D.L.).

Non corrispondono al vero quindi le affermazioni secondo le quali i nuovi magistrati saranno reclutati sotto il controllo del Ministero dell'Economia(27). Al MEF, ma non potrebbe essere diversamente, è devoluta esclusivamente la gestione organizzativa delle procedure di selezione (affitto locali, PC, *front office* per l'accesso dei candidati, pagamento dei compensi dei commissari d'esame), il tutto secondo un modello che è identico a quello previsto per il reclutamento dei magistrati ordinari (in cui il CSM delibera sui posti da mettere a concorso e il Ministero della Giustizia ratifica con decreto quanto stabilito dall'organo di autogoverno)(28).

Non si può non rilevare poi che il CPGT, su cui, sia chiaro, sicuramente occorrerà ulteriormente intervenire, non solo per disciplinare le regole della rappresentatività in seno ad esso di magistrati e giudici tributari ma anche per valorizzarne il ruolo come organo di autogoverno, esce rafforzato dalla riforma(29), atteso che:

- i il nuovo art. 24, comma 2-bis, D.Lgs. n. 545/1992 [introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. o), D.D.L.), istituisce presso il Consiglio l'Ufficio ispettivo (cui sono assegnati sei magistrati o giudici tributari),

(26) Osserva polemicamente MELIS G. in un suo post su LinkedIn del 25 giugno 2022: «*come spiegheremo ai nostri clienti che la loro causa verrà decisa da un giudice che è dipendente di un Ministero che stipula con la sua controparte una convenzione che fissa obiettivi il cui raggiungimento (il gettito è un indicatore di impatto delle azioni previste) dipende dall'accoglimento della tesi erariale?*». Al che si può replicare, anche senza soffermarsi sul ruolo del CPGT: come spieghiamo oggi (e abbiamo spiegato fino ad oggi) ai nostri clienti che la loro causa verrà decisa da giudici pagati pochissimo dallo stesso Ministero (e, che, quindi, quanto meno per i laici, dipendono ancor di più da quel Ministero di quanto da esso dipenderanno una volta ottenuto il diritto a una retribuzione congrua prevista per legge) e che oltretutto svolgono la loro attività come secondo lavoro non avendo superato nessuna selezione concorsuale volta ad attestare la conoscenza del diritto tributario?

(27) STANCATI G. - ATTARDI C. - DEL CORSO G. - NOBILE L. - RENDA A., *Giustizia tributaria: nuovo assetto organizzativo a rischio di incostituzionalità?*, in *Ipsos Quotidiano*, 23 giugno 2022, sostengono, non avvedendosi di quanto indicato nel testo con riferimento al ruolo del CPGT, nemmeno menzionato nell'articolo, che il concorso come disciplinato dal D.D.L. è condotto e organizzato dal MEF, circostanza questa che genererebbe dei dubbi sulla tenuta costituzionale della scelta legislativa. A ciò gli Autori aggiungono anche che le segreterie dipendono organizzativamente dal MEF, il che deporrebbe a favore della sostenuta (per il vero in modo timido) incostituzionalità. Se così fosse, tuttavia, occorrerebbe prendere atto anche della incostituzionalità delle attuali commissioni tributarie.

(28) TIENGO M., *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, cit., si sofferma criticamente sull'art. 1, comma 10, D.D.L.: esso prevede che vengano istituiti presso il MEF, Dipartimento delle finanze, «*due uffici dirigenziali di livello non generale, aventi funzioni rispettivamente, in materia di status giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei magistrati tributari*». Preso atto delle interessanti soluzioni che Tiengo suggerisce (passaggio degli uffici al CPGT oppure a un nuovo Dipartimento della giustizia tributaria da incardinarsi pur sempre nel MEF sotto cui trasferire l'attuale Direzione della giustizia tributaria), è il caso di segnalare che dalla previsione normativa si desume che tali uffici avranno compiti essenzialmente gestionali e organizzativi, non tali quindi da incidere sull'indipendenza e terzietà dei magistrati tributari.

(29) *Contra* TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfetibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., p. 8.

che può svolgere le sue funzioni in modo autonomo o, qualora lo ritenga, insieme alla Direzione della Giustizia tributaria del Dipartimento delle Finanze del MEF (qui la norma andrebbe migliorata perché, pur prendendo atto della facoltatività della richiesta di intervento del Mef, meglio sarebbe se la funzione ispettiva fosse riservata esclusivamente al CPGT(30));

- ii il nuovo art. 24-*bis* D.Lgs. n. 545/1992 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *p*), D.D.L.) istituisce presso il Consiglio l'Ufficio del massimario nazionale, al quale sono assegnati un direttore e quindi magistrati o giudici tributari.

A ciò si aggiunga che, come osservato dalla Corte dei Conti nell'audizione innanzi alle Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato del 29 marzo 2022:

- i il Presidente del Consiglio dei Ministri (e non il MEF) esercita: *a*) ai sensi dell'art. 29 D.Lgs. n. 545/1992, l'alta sorveglianza sulle Commissioni tributarie e sui giudici tributari; *b*) il procedimento disciplinare nei confronti dei giudici tributari insieme al Presidente della Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione presta servizio l'incolpato (art. 16 D.Lgs. n. 545/1992);
- ii il passaggio delle segreterie dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri genererebbe maggiori costi, che comunque vanno considerati nell'architettura complessiva della riforma, la quale dovrebbe tendere, con riferimento a ciò che non è assolutamente necessario, al contenimento delle spese (anche la proposta della componente accademico-professionale della Commissione della Cananea si era concentrata su questo specifico aspetto).

7. Un illustre Autore ha ritenuto non confacente alla «vera giurisdizionalizzazione» del processo tributario il mantenimento della denominazione “Commissioni tributarie”: «*tribunali e Corti d'appello tributarie non possono aspettare. Al diritto tributario va tolta quella caratteristica genetica di diritto antipatico “per eccellenza”, che fatica a ragionare in termini di diritti soggettivi perfetti, di ragionevolezza e parità delle armi, di giusto processo e rispetto del diritto di difesa*»(31).

Non è, per il vero, che l'“antipatia” della disciplina potrà venir meno per effetto del cambio di nome delle Commissioni, così come è certo che i condivisibili principi evocati non vengono garantiti dall'auspicata mutazione.

Ciononostante, la portata dell'intervento, il suo carattere epocale dovrebbero indurre ad attribuire alle odierne Commissioni un nome che sia maggiormente evocativo del salto di qualità a cui la riforma tende, quello per l'appunto di Tribunali e di Corti d'Appello tributari.

8. Il tentativo di trasformare giudici onorari in giudici professionali da concorso è particolarmente impegnativo perché obbliga il legislatore a disciplinare il non breve periodo transitorio in cui gli attuali giudici lavoreranno insieme ai nuovi magistrati tributari.

Si tratta di fase che si impone non solo per salvaguardare le professionalità esistenti, ma anche perché non è ipotizzabile la messa a bando di centinaia di posti in un sol colpo, atteso che tale scelta inciderebbe in modo negativo sulla qualità dei magistrati così selezionati.

Ciò detto, va qui segnalato che:

- i gli attuali giudici tributari continueranno a svolgere le loro funzioni giurisdizionali nelle Commissioni tributarie provinciali e regionali fino al, qualora lo vogliano, raggiungimento del limite d'età previsto dalla legge per l'esercizio della funzione;
- ii il D.D.L. interviene sull'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 545/1992, riducendo l'età di cessazione dall'incarico da 75 a 70 anni in linea con quanto previsto per le altre magistrature.

Si tratta di scelta, quest'ultima, molto controversa che comporterebbe, secondo alcuni, il venir meno della «*metà degli attuali giudici, con tempi medi del giudizio di merito raddoppiati rispetto agli attuali*

(30) Sul punto particolarmente critico GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria. PNRR a rischio?*, cit.

(31) DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022.

tre anni»(32). Si perderebbero fin da subito quindi importanti professionalità e ciò genererebbe, si è rilevato da altri, «una scopertura drammatica di organico, che porterebbe alla paralisi del servizio. È stato infatti calcolato che dal primo gennaio 2023 verrebbero a mancare 656 giudici, di cui 30 presidenti di commissione, 110 presidenti di sezione, 139 presidenti e 377 giudici. È necessaria una moratoria»(33).

A fronte di tutto ciò, e nell'arroventato clima di questi giorni, tra stato di agitazione dei giudici tributari(34) e continue polemiche di cui è fatto oggetto il provvedimento, le considerazioni che sembrano necessarie sono le seguenti.

La prima. L'affermazione secondo cui si perderebbero fin da subito metà degli attuali giudici tributari (attualmente in numero di 2.608, di cui 1861 unità che non svolgono funzioni direttive e 747 con funzioni direttive) è smentita dai dati della relazione tecnica, da cui risulta che: *i) nei primi cinque anni dall'entrata in vigore della riforma, fino al 31 dicembre 2027 quindi, cesseranno dall'incarico 1.118 giudici (43%); ii) nei primi dieci 1.623 giudici (62%). Non si arriva quindi a metà nemmeno dopo cinque anni.*

La seconda. Con riferimento agli incarichi direttivi, i dati del MEF sono nel senso che nel periodo 2023-2030 si assisterà alla fuoriuscita di 77 presidenti di Commissione tributaria, 235 vicepresidenti di Sezione (e 916 giudici ordinari). Nel 2032 resteranno ancora operativi 985 giudici, di cui 820 togati e 165 non togati, che quindi dovrebbero essere in grado di rimpiazzare le fuoriuscite collegate al raggiungimento del settantesimo anno di età. La prefigurata paralisi non risulta quindi dimostrata dai numeri e, comunque, dipende dal tempo di effettuazione dei concorsi che dovrebbero consentire, come si è visto, l'accesso alla magistratura tributaria a 68 giudici l'anno a partire dal 2024 fino al 2030(35).

La terza. Al di là dei riportati numeri, così come della contestata attendibilità del calcolo della produttività dei nuovi giudici, a cui, nella relazione tecnica, si attribuisce la capacità di contribuire alla redazione di 374 sentenze annue, pari a 4,5 volte quelle che sono ogni anno mediamente redatte dagli attuali giudicanti (che ne scrivono 83 non essendo a tempo pieno)(36), quel che va evidenziato è che tutti questi rilievi si palesano erronei nel metodo ancora prima che nei contenuti perché l'idea che sembra muovere la penna dei critici è che sia possibile calcolare *ex ante* e senza incertezza alcuna il numero dei

(32) MELIS G., *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, cit.

(33) BLASI L.M., *Allarme controriforma: la giustizia tributaria torna domestica?*, cit., il quale oltretutto prefigura ricorsi contro il provvedimento (che, per il vero, sarebbe una legge) perché «un licenziamento in tronco (di chi non è nemmeno un pubblico dipendente, n.d.r.) senza alcuna tutela assistenziale e previdenziale e neppure una indennità perequativa, per la perdita di cinque anni di attività, sarebbe in contrasto con le pronunce della Corte di giustizia europea». In termini analoghi (sul rischio di scopertura dei ruoli) D. Chindemi, *Giustizia tributaria a rischio di paralisi con la riforma*, cit., secondo cui bisogna correre ai ripari per evitare un «un disastro epocale della giustizia tributaria».

(34) Deliberato dal Comitato direttivo dell'Associazione Magistrati Tributari in data 11 maggio 2022.

(35) MELIS G., *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari": una giustizia tributaria sull'orlo del precipizio*, cit., fornisce ulteriori ragguagli sui problemi di copertura delle posizioni, anche in relazione all'ipotizzata più che massiccia adesione al concorso (si presume da parte dell'Autore, tra le altre cose, che tutti coloro che hanno tentato l'ultimo concorso in magistratura ordinaria tentino anche questo concorso, dato che le materie sarebbero sostanzialmente le medesime, affermazione questa che oltre a non collimare con le critiche di Melis alla lista di cui si è in precedenza detto, non tengono conto del fatto che le prove scritte si incentrano, due su tre, sul diritto tributario e che nell'orale c'è anche «elementi di economia aziendale e bilancio»); l'attuale strutturazione delle modalità concorsuali, che in tesi dovrebbero durare anni, porterebbe la magistratura tributaria al dimezzamento dell'organico nel 2029. Sul punto, si rinvia a quanto indicato nel testo in merito alla discutibilità metodologica di calcoli che si fondano su ipotesi necessariamente non dimostrate e sul presupposto che il legislatore non possa più intervenire per tener conto delle mutate situazioni rispetto quelle originariamente previste.

(36) *Contra* MELIS G., *op. ult. cit.*, secondo il quale il numero sarebbe abnorme anche perché si parte dal presupposto che «il tempo per "singola sentenza" dei nuovi giudici dovrebbe essere lo stesso dei vecchi giudici, in piena antitesi con l'esigenza di qualità propria della scelta del "tempo pieno", vale a dire la possibilità di dedicare un tempo maggiore ad ogni singola sentenza». Il ragionamento è in realtà erroneo perché è evidente che chi si dedica a tempo pieno all'attività giurisdizionale sarà in grado, grazie all'esperienza accumulata e alla continuità dell'impegno, di dedicare minor tempo alla singola sentenza che, comunque, risulterà di qualità più elevata. Il chirurgo specializzato nell'intervento ai legamenti del ginocchio ci metterà minor tempo per ogni singolo intervento rispetto al chirurgo che interviene su un ginocchio una volta al mese e, malgrado questo, la qualità dell'operazione sarà certamente superiore.

magistrati che comporranno la magistratura tributaria nei prossimi dieci/vent'anni (e i loro carichi di lavoro con assoluta precisione).

La quarta. Una delle critiche attiene alla mancata previsione del tirocinio, con la conseguenza che «i “nuovi” magistrati tributari entrerebbero direttamente nelle loro funzioni senza alcun periodo di formazione adeguato e “vigilato”. In altri termini, la funzione decisoria sarebbe immediatamente assegnata a soggetti che, per il semplice superamento dell'esame scritto e orale con la sufficienza, si troverebbero a decidere controversie spesso di grande rilevanza»⁽³⁷⁾. Ebbene, si tratta di osservazione che, oltre a porsi in modo dissonante con le evidenziate necessità di velocizzare i tempi di ingresso dei nuovi magistrati in modo da evitare drastici cali di organico, non tiene conto del fatto che l'importanza del superamento di un concorso così selettivo viene oltremodo sminuita se si ipotizza la necessità di un ulteriore anno (o magari anche di più) in cui i magistrati di nuova nomina dovrebbero frequentare corsi di formazione con esame finale che condizioni l'accesso alla magistratura (in questo senso il d.d.l. n. 1661 [Fenu], valorizzato dalla citata dottrina). Ci sono valide ragioni, invece, per ritenere lungimirante la diversa opzione verso cui si è orientato l'estensore del D.D.L.: essa, oltre a porsi in linea con quanto previsto per il giudice amministrativo e per il giudice contabile, per i quali non è prevista alcuna forma di tirocinio, si giustifica sia in ragione della collegialità delle decisioni per le liti superiori al limite minimo di 3.000 euro (il nuovo giudice non decide da solo!), sia per il fatto che non si possono ipotizzare per la giustizia tributaria le molteplici possibilità di impiego che, invece, sono fisiologicamente previste nella magistratura ordinaria.

La quinta. È evidente che una riforma di questa portata richiede necessariamente il ridisegno della pianta organica, non solo per tener conto dell'ingresso dei magistrati da concorso a tempo pieno, ma anche perché non ci si può esimere dal verificare il grado di efficienza dell'attuale geografia giudiziaria di prossimità, la quale prevede la presenza di una Commissione tributaria in ogni provincia. La Commissione della Cananea, nella sua componente accademico-professionale, aveva ben presente la questione, tanto da prevedere nella bozza di delega che «in presenza di esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti e allo scopo di garantire la massima efficienza nello svolgimento delle funzioni giurisdizionali, l'accorpamento di Tribunali tributari appartenenti a province tra loro confinanti situate nella stessa regione». Oltretutto, dopo il varo del processo tributario telematico, che rende non più necessarie lunghe trasferte per il deposito di atti e documenti, l'anzidetta semplificazione si rivela come passaggio imprescindibile, non potendo immaginarsi che vengano tenute in piedi piccole e piccolissime Commissioni (56 su 103 hanno 1 o 2 sezioni, 30 circa ne hanno solo una) che gestiscono meno di 300 ricorsi l'anno e che quindi non garantiscono quel bagaglio esperienziale che sta alla base della continua crescita professionale (lo stesso potrebbe dirsi anche di alcune sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali). Nel D.D.L. una previsione di questo tipo, che potrebbe anche essere, per la difficoltà, anche politica, di dare attuazione a un siffatto ridisegno, contenuta in una norma di delega in cui vengono indicati i criteri per l'accorpamento, manca, il che, evidentemente, non fa che inasprire il tono delle polemiche di chi si vede, *d'emblée*, limitata la durata temporale della funzione giurisdizionale. Quel che è certo è che si tratta di passaggio tanto cruciale quanto impegnativo, anche perché il ricordato ripensamento deve andare di pari passo con la progettazione della fase transitoria. Non deve sfuggire in questa prospettiva che, a complicare le cose, stanno: *i*) il non uniforme flusso dei ricorsi nelle diverse aree del Paese; *ii*) la non uniforme tipologia di cause, atteso che la gran parte delle controversie bagatellari (e seriali, spesso incentrate su atti della riscossione), che costituiscono, si fa riferimento alle liti inferiori al valore di 3.000 euro, il 50% per cento delle controversie di primo grado, sono concentrate nel Mezzogiorno del Paese.

(37) MELIS G., *op. ult. cit.*

9. Il calcolo del numero dei magistrati e il necessario ridisegno della geografia giudiziaria (a cui si può arrivare anche in un secondo momento, vd. paragrafo precedente) inducono a interrogarsi sull'opportunità (o meno) di fare ricorso a un giudice che decida in composizione monocratica. Occorrerebbe poi chiedersi se debba essere, a regime, un togato (e quindi uno dei nuovi giudici) o un onorario (una sorta di giudice di pace tributario). Va infine deciso: *i*) se il monocratico debba operare solo in primo grado o anche in secondo; *ii*) se le cause che gli vengono assegnate debbano o meno essere solo quelle di minor valore.

Nel D.D.L. si è deciso di puntare sul monocratico non onorario (ovviamente a regime) per le liti minori (quelle fino a 3.000 euro di valore) nel primo grado di giudizio: il nuovo art. 4-*bis*, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 2, comma 2, lett. a), D.D.L., stabilisce che «*le commissioni tributarie provinciali decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro. Sono escluse le controversie di valore indeterminabile*».

Si tratta di scelte condivisibili, anche se, in alternativa, poteva sicuramente essere percorsa la strada del monocratico onorario a regime⁽³⁸⁾.

Due sono i rilevanti profili di criticità.

Il primo deriva dal fatto che l'Amministrazione finanziaria emette spesso atti per più annualità aventi ad oggetto la stessa contestazione, alcuni dei quali, comunque concernenti questioni di fatto e di diritto complesse, potrebbero andare "sotto soglia": andrebbe quindi stabilito che non possano essere ricondotte alle liti minori quelle che appaiano collegate, anche potenzialmente, a liti di competenza collegiale alle quali dovrebbero essere riunite per connessione oggettiva e soggettiva.

Il secondo si connette alla previsione contenuta nel nuovo art. 52, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 2, comma 6, lett. f), D.D.L.: «*la sentenza della commissione provinciale pronunciata dal giudice monocratico di cui all'articolo 4-bis può essere appellata esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, nonché per violazione di norme costituzionali o di diritto dell'Unione europea, ovvero dei principi regolatori della materia. La disposizione del periodo precedente non si applica alle controversie riguardanti le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione*». Si tratta di statuizione che, a mio parere, andrebbe espunta dall'articolato per le seguenti ragioni:

i essa ripropone l'art. 339, comma 3, c.p.c., il quale limita l'appellabilità delle sentenze del giudice di pace che siano pronunciate secondo equità, in un contesto in cui le sentenze del monocratico rimangono rese secondo diritto⁽³⁹⁾;

(38) Nel D.D.L. n. 243 (Vitali) si istituisce il giudice monocratico, che dovrebbe essere togato, sia per il primo che per il secondo grado, soluzione quest'ultima che lascia perplessi perché la collegialità nel grado d'appello dovrebbe influire positivamente sulla qualità delle decisioni, così riducendo il rischio del proliferare dei ricorsi in Corte di Cassazione, già subissata, come si è visto, da un'enorme mole di controversie tributarie. Al monocratico andrebbero assegnate le liti di valore fino a 20.000 euro (soglia questa che è alta e che destinerebbe al monocratico, che però sarebbe un togato, una grandissima parte delle liti) e anche quelle sulle liti catastali. Molto simile la soluzione adottata nel D.D.L. n. 1243 (Romeo), con l'unica differenza che la soglia è elevata da 20.000 euro a 30.000 euro. Il giudice monocratico è molto importante anche nel D.D.L. n. 759 (Nannicini): si tratta di un togato che opererebbe in primo grado senza limite di valore. In definitiva, i Tribunali tributari deciderebbero esclusivamente in composizione monocratica, soluzione questa non accettabile, non potendo ammettersi che si privino della garanzia della collegialità controversie di rilevante o relevantissimo valore in un contesto in cui la sconfitta del contribuente potrebbe dare origine a esiziali azioni esecutive in forza della perdurante presenza nell'ordinamento dell'istituto della riscossione frazionata (cfr. art. 68 D.Lgs. n. 546/1992). Diversa la soluzione adottata nel D.D.L. n. 1661 (Fenu), laddove si istituisce, a regime e solo nell'ambito dei tribunali tributari, la figura del magistrato tributario onorario, il quale decide, in composizione monocratica, non solo le controversie per le quali l'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 non prevede l'obbligo dell'assistenza tecnica, ma anche quelle catastali e i giudizi di ottemperanza senza limite di importo.

(39) Lo ha rilevato FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari"*: C) il giudizio monocratico a critica vincolata, in www.fransoni.it, 4 giugno 2022

- ii la rinuncia alla collegialità, che già è un'attenuazione delle garanzie del contribuente, non può accompagnarsi anche alle anzidette limitazioni all'impugnabilità delle sentenze;
- iii il riferimento alle violazioni delle norme costituzionali o di diritto dell'Unione genererà confusione e non ridurrà il contenzioso, visto che è da attendersi che le difese sosterranno, anche in considerazione del fatto che i principi della materia sono tutt'altro che compiutamente definiti, che la decisione del monocratico è comunque da ritenersi appellabile (e, per questo, la appelleranno)(40);
- iv è anche possibile, stante l'art. 111, comma 7, Cost., che le anzidette limitazioni generino uno specifico contenzioso in Cassazione, con effetti opposti a quelli, deflattivi, che, evidentemente, la disposizione in commento ha l'obiettivo di generare;
- v rilevanti sono i dubbi di legittimità costituzionale della norma per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., tanto più in una situazione, lo si è già evidenziato, in cui il valore ridotto della lite non implica che la questione sottoposta al giudice sia di pronta e facile soluzione e non produca deflagranti effetti anche su annualità connesse (in assenza di un meccanismo volto a ricondurle al collegiale).

10. Per quel che riguarda la conciliazione giudiziale, se ne è prevista, in linea con la proposta già avanzata dalla Commissione della Cananea(41), una forma rafforzata, disciplinata dal nuovo art. 48-bis.1, D.Lgs. n. 546/1992, come introdotto dall'art. 2, comma 2, lett. d), D.D.L., per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-bis del medesimo decreto, «*avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*». Si tratta di disposizione interessante e innovativa, perché, mutuando lo schema dell'art. 185-bis c.p.c., introduce per la prima volta nel processo la conciliazione su iniziativa del giudice, sull'assunto che: *i) l'attuale reclamo/mediazione meriti di essere mantenuto in ragione dei positivi risultati in termini di deflazione del contenzioso(42); ii) non sia il caso, anche per la difficoltà di creare dal nulla una tale struttura e per il fatto che essa si porrebbe in quell'ambigua zona tra mediazione e attività decisoria, di fare ricorso a un organo terzo diverso dal giudicante.*

Non è inutile segnalare che i Ministri proponenti hanno integralmente condiviso la proposta della Commissione della Cananea, componente accademico-professionale, anche per quel che riguarda la modifica all'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, il cui nuovo comma 2-octies prevede che «*qualora una delle parti ovvero il giudice abbiano formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta da essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione*».

È da rilevare, infine, che, a quel che risulta, non si ravvisano particolari critiche all'anzidetta scelta legislativa(43).

(40) In tal senso, ponendosi dubitativamente nei confronti dell'effettiva efficacia deflattiva del contenzioso, FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": C) il giudizio monocratico a critica vincolata*, cit., il quale tuttavia non valuta negativamente la norma in discussione ritenendo anzi che la stessa potrebbe trasformarsi in un «*laboratorio concettuale assai interessante*». Particolarmente critico invece MELIS G., *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari": una giustizia tributaria sull'orlo del precipizio*, cit. Analogamente, UNCAT, *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, cit.

(41) Cfr. Relazione finale della Commissione, cit., 120 e s.

(42) Cfr. Relazione finale della Commissione, cit., 14.

(43) Con l'eccezione di GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria. PNRR a rischio?*, cit. È il caso di ricordare inoltre che sia nel D.D.L. n. 759 (Nannicini) che nel D.D.L. n. 1661 (Fenu) si attribuisce al giudice tributario un ruolo anche nella fase di mediazione. Nel primo è prevista una vera e propria Sezione mediazione presso ciascun tribunale tributario, «*organo non giurisdizionale e terzo rispetto rispetto all'ente impositore*» che dovrebbe operare per le controversie di valore non superiore a 250.000 euro e per quelle di valore indeterminato (una soglia altissima quindi). Si prevede altresì, si tratta di norma di più che dubbia costituzionalità, che se il ricorrente non partecipa senza giustificato motivo alle udienze avanti la Sezione mediazione «*è irrogata (da chi?, n.d.r.) una sanzione amministrativa pari al 2 per cento del valore della controversia, con un minimo di 200 euro*». Nel secondo, invece, la funzione è attribuita al magistrato tributario onorario per le liti per cui è previsto il reclamo e la mediazione ai sensi dell'art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992 e, quindi, attualmente,

11. Diversamente è accaduto, invece, con riferimento alla norma che interviene in modifica dell'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 (art. 2, comma 2, lett. b), D.D.L.) e ciò non tanto in merito all'opportunità di superare il divieto di prova testimoniale, risultando generalmente condivisa la tesi secondo la quale, acclarata da tempo la non incostituzionalità della scelta legislativa (cfr. Corte Cost. n. 18/2000(44), confermativa delle precedenti n. 128/1972 e delle ordinanze n. 506/1987, n. 76/1989 e 76/1991), dovrebbe prendersi atto che la persistenza della preclusione mette in crisi il principio della parità delle parti nel processo.

Chiarito ciò, è il caso di rilevare che la formulazione del nuovo art. 7, comma 4, quale risulta dal D.D.L. non è:

- i) soddisfacente laddove limita l'ammissione della prova al caso in cui il giudicante «*lo ritenga assolutamente necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti*», giacché la valutazione che si pretende dalla Commissione è sommamente impegnativa sia per l'ambiguità del concetto di assoluta necessità (basterebbe necessità) sia per il carattere necessariamente prognostico della valutazione medesima (come si fa a decidere *ex ante* se l'acquisizione della prova non sia assolutamente necessaria ai fini della decisione?)(45);
- ii) chiara laddove statuisce che la prova può essere ammessa «*quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso*», sull'assunto che, comunque, «*in tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate da pubblico ufficiale*».

Sembrerebbe infatti che il divieto non operi solo quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso e che, comunque, la specificazione sembrerebbe ovvia, non vi sia spazio per la prova testimoniale allorché essa si basi su circostanze di fatto attestate dal pubblico ufficiale. Diventa necessario quindi: *i)* chiedersi se e quando la richiesta fiscale possa non nascere da verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso e ragionare sul significato del mantenimento del divieto di prova testimoniale in questi casi; *ii)* interrogarsi sulla locuzione «*verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso*», risultando perfino pacifico che, a rigore, non è l'atto che fa fede fino a querela di falso, ma solo le circostanze di fatto in esso attestate dal pubblico ufficiale, per le quali è ribadita nell'ultimo periodo, per il vero inutilmente, la necessità di fare ricorso alla querela di falso(46).

È necessario quindi rendere la rimozione (*rectius*, mitigazione) del divieto funzionale all'obiettivo che tale opportuna modifica deve porsi, che è quello di ristabilire la parità delle parti nel processo, consentendo al contribuente di esercitare appieno il diritto al contraddittorio in tutti i casi in cui l'Amministrazione abbia assunto nel corso dell'istruttoria, in sede extraprocessuale quindi, prove testimoniali

per le liti fino a 50.000 euro di valore. Si tratta di soluzioni che non riescono a convincere del tutto, per gli stessi motivi ben spiegati nella relazione della Commissione della Cananea, la quale, incontrando il favore dell'estensore del D.D.L., ha preferito puntare sul rafforzamento della conciliazione giudiziale (da questo punto di vista è invece condivisibile l'idea di consentire alle parti di conciliare anche quando la causa è incardinata in Cassazione quale risulta dal d.d.l. n. 759 [Nannicini]). Si intende riferirsi non solo alla difficoltà di creare *ex novo* una struttura di mediazione, anche in considerazione dei costi e dei tempi necessari, ma soprattutto alla ricordata ambiguità sulle funzioni di un tale organismo, tra la pura mediazione e l'attività decisoria.

(44) Corte Cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 557 s., con nota di Russo P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*.

(45) In argomento, cfr. FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": B) la prova testimoniale e i suoi limiti oggettivi*, in www.fransoni.it, 29 maggio 2022, il quale evidenzia che «*l'ammissibilità si sovrappone alla e si confonde con la rilevanza. Ed è inutile dire che tutte le figure concettualmente ibride sono sempre foriere di problemi applicativi di non lieve momento*».

(46) Per un tentativo di attribuire un diverso significato alla norma FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": B) la prova testimoniale e i suoi limiti oggettivi*, cit., il quale, anche in ragione dell'anzidetto sforzo interpretativo, critica la perspicuità della formulazione legislativa. Analogamente e giustamente critici MELIS G., *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari": una giustizia tributaria sull'orlo del precipizio*, cit.; TIENGO M., *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, cit.

che, pur avendo secondo costante giurisprudenza di legittimità valore esclusivamente indiziario, sono in grado di interferire (non raramente in modo decisivo) sul libero convincimento del giudice.

Va, dunque recuperata la proposta della Commissione della Cananea, parte accademico-professionale, la quale riscriveva in tal modo l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992: «*Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori*»(47).

12. Per molto tempo si è insistito da parte della grande maggioranza degli operatori e degli studiosi sulla necessità di giungere a un giudice tributario professionale da concorso. D'altra parte, rilevava Francesco Tesauro, «*se una giurisdizione può essere esercitata anche da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata solo da giudici onorari*»(48).

Malgrado ciò, alcune critiche al D.D.L. evocano disastri epocali, rovinose paralisi, precipizi senza fine. Eppure, se è indubitabile che ci sono alcuni aspetti da ripensare (anche per quel che riguarda le modifiche processuali), è anche vero che i contenuti del provvedimento all'esame del Parlamento garantiscono quel passo in avanti che era lecito attendersi. La riscrittura delle regole ordinamentali interviene su autentici nervi scoperti (il primo dei quali è il destino di coloro che per anni hanno lavorato per “*tenerne in piedi la baracca*” del processo tributario) ed è, *ça va sans dire*, molto complessa, tanto che è perfino ovvio evidenziare che il disegno riformatore non potrà compiersi in modo definitivo con l'approvazione del D.D.L., per quanto emendato, qui in commento: una riforma di queste proporzioni resta, inevitabilmente, per un tempo non breve, un cantiere aperto, come tale bisognoso di interventi sulla struttura del progettato edificio che, tuttavia, nel caso che ci riguarda è assolutamente solida.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Riforma della giustizia tributaria. Una “storica” prima pietra, tra luci e ombre*, in *IPSOA Quotidiano*, 21 maggio 2022
- BLASI L.M., *Allarme controriforma: la giustizia tributaria torna domestica?*, in *L'opinione delle libertà*, 15 giugno 2022
- BUCCICO C. - LETIZIA L., *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, 4, 264 ss.
- CHINDEMI D., *Giustizia tributaria a rischio di paralisi con la riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 maggio 2022
- DAMIANI M., *È compatibile la disciplina del processo tributario con la CEDU?*, in *Giur. trib.*, 2015, 1, 46 ss.
- DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022
- DELLA VALLE E., *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 33 ss.
- FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”: A) il “Principio di diritto in materia tributaria”*, in www.fransoni.it, 22 maggio 2022
- FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”: B) la prova testimoniale e i suoi limiti oggettivi*, in www.fransoni.it, 29 maggio 2022
- FRANSONI G., *Considerazioni sul d.d.l.: “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”: C) il giudizio monocratico a critica vincolata*, in www.fransoni.it, 4 giugno 2022
- GALLO F., *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11 ss.
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.
- GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in *Il Corriere giuridico*, 2019, 7, 877 ss.

(47) Cfr., anche qui, Relazione finale della Commissione, cit., 138 s.

(48) TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 10.

- GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria. PNRR a rischio?*, in *Ipsa Quotidiano*, 4 giugno 2022
- GLENDI C., *Procuratore generale della Cassazione: invitato, non di pietra, nel processo tributario?*, in *Ipsa Quotidiano*, 11 giugno 2022
- GLENDI C., *Nuovi giudici tributari: "ventriloqui" della Cassazione?*, in *Ipsa Quotidiano*, 18 giugno 2022
- LAMORGESE A., *La giustizia tributaria. Introduzione all'obiettivo*, in *Questione Giustizia*, 2016, 3, 7 ss.
- MARCHESELLI A., *La (in) dipendenza del giudice tributario italiano nella lentezza della CEDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, 387 ss.
- MARONGIU G., *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2009, 4, I, 801 ss.
- MELIS G., *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari": una giustizia tributaria sull'orlo del precipizio*, in www.giustizainsieme.it, 30 giugno 2022
- MELIS G., *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 giugno 2022
- RAGUCCI G., *La giustizia tributaria rischia una duplice dipendenza culturale*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 maggio 2022
- PISTOLESI F., *Spunti per una riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in www.giustizainsieme.it, 20 luglio 2021
- RUSSO P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 57 ss.
- STANCATI G. - ATTARDI C. - DEL CORSO G. - NOBILE L. - RENDA A., *Giustizia tributaria: nuovo assetto organizzativo a rischio di incostituzionalità?*, in *Ipsa Quotidiano*, 23 giugno 2022
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 314 ss.
- TIENGO M., *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, avanti le Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica, 28 giugno 2022
- TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022 e in questo fascicolo
- UNCAT, *Testo della relazione sulla riforma della giustizia tributaria*, avanti le Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica, 28 giugno 2022

L'udienza di trattazione delle controversie tra istanze di digitalizzazione, crisi pandemica e riforma del processo tributario (*)

The hearing for the discussion of disputes among requests for digitalization, pandemic crisis and reform of the tax litigation

ANDREA GIOVANARDI

Abstract

La recente legge di riforma dei giudici e del processo tributario è intervenuta anche sulla disciplina dell'udienza di trattazione delle controversie con l'obiettivo di giungere a un equilibrato compromesso tra la necessità di garantire il contraddittorio processuale nella sua forma più piena e l'avvertita esigenza di consentire alle parti, che ne facciano congiunta richiesta, di poter optare, senza il rischio del diniego del giudice, per l'udienza da remoto. Esaminata l'evoluzione della disciplina dal debutto della videoconferenza (art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018) alle modifiche apportate all'istituto in conseguenza della crisi pandemica, nel saggio ci si concentra sulla nuova disposizione nel tentativo di dare conto delle logiche sottese alla scelta legislativa: udienza in presenza, salva la richiesta unanime della parti che preferiscano il collegamento audiovisivo, udienza da remoto per quelle tenute avanti la Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica e per quelle cautelari, fatta salva la possibilità di chiedere per comprovate ragioni l'udienza in presenza.

Parole chiave: riforma della giustizia e del processo tributario, udienza da remoto, crisi pandemica

Abstract

The recent law for the reform of judges and the tax litigation also intervened on the discipline of the hearing for the discussion of disputes with the aim of reaching a balanced compromise between the need to guarantee the procedural right to a fair hearing in its fullest form and the perceived need to allow the parties, who make a joint request, to be able to opt for a remote hearing, without the risk of the refusal of the judge. Having examined the evolution of the discipline from the debut of videoconferencing (art.16, co. 4, of the decree law n. 119 of 2018) to the changes made to the law as a result of the pandemic crisis, the essay focuses on the new provision in an attempt to examine the reasons underlying the legislative choice: hearing in presence, with the possibility for the parties unanimously to opt for the audiovisual connection, remote hearing for those held in front of the first degree tax Court in monocratic composition and for precautionary ones, without prejudice to the possibility to ask for a hearing in presence for proven reasons.

Keywords: reform of judges and the tax litigation, remote hearing, pandemic crisis

SOMMARIO: **1.** Rapidi cenni sulle modalità di trattazione nella causa nel processo tributario. - **2.** Il debutto dell'udienza da remoto nel processo tributario e la sua originaria disciplina. - **3.** La trattazione in udienza delle cause tributarie nel periodo dell'emergenza pandemica. - **4.** Le

(*) Contributo destinato al volume di prossima pubblicazione per i tipi di Giuffrè a cura di CARINCI A. - PISTOLESI F., *La riforma del processo e dei giudici tributari*.

udienze pubbliche e camerali nella riforma del processo tributario: il nuovo art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Nel processo tributario, come è noto, la trattazione della controversia in pubblica udienza dovrebbe costituire una mera eventualità: l'art. 33, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, individua infatti, quale regola generale per la discussione delle cause, la Camera di consiglio, fatta salva la diversa volontà di almeno una delle parti, la quale richieda, nel ricorso, nelle controdeduzioni o con separato atto, che la trattazione avvenga in pubblica udienza ai sensi dell'art. 34 del medesimo decreto(1).

Non è difficile tuttavia rilevare che per quanto il giudizio tributario risulti marcatamente documentale, con la conseguenza che in sede di udienza le parti non possono che limitarsi a illustrare quanto già dedotto negli atti processuali, ciò non di meno risulta di fondamentale importanza l'interlocuzione diretta tra le parti e il giudice(2), giacché, specie per le controversie più complesse, solo per il tramite dell'interazione verbale sarà possibile mettere il collegio nella condizione di comprendere a pieno i fatti di causa. Ragion per cui, nella pratica, la gran parte delle cause è trattata, previa istanza che proviene quasi sempre fin dalla proposizione del ricorso dalla parte ricorrente, nella forma della pubblica udienza.

Non si tratta, è appena il caso di ricordarlo, dell'unico caso di udienza previsto nella disciplina del processo tributario. Esiste infatti, nelle ipotesi espressamente individuate dal legislatore, nell'ambito cioè dei procedimenti cautelari(3) e nel giudizio di ottemperanza(4), la c.d. "udienza camerale", nella quale il confronto tra le parti e il giudice avviene in camera di consiglio (non a caso, alla fattispecie ci si riferisce spesso anche con la locuzione "camera di consiglio partecipata").

La trattazione delle controversie nell'ambito del processo tributario può quindi avvenire secondo tre modalità:

- i Camera di consiglio, in tutti i casi in cui non sia prevista dalla legge la trattazione in udienza camerale e nessuna delle parti abbia chiesto la pubblica udienza;

(1) Sulla per certi versi inopinata scelta del legislatore, che non sembra essersi attenuto alla "filosofia di fondo" che ha ispirato il legislatore delegante (L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 30, lett. g, n. 1), quella cioè del progressivo «adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», cfr. DE DOMENICO F., *La trattazione della controversia: camera di consiglio e pubblica udienza*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice del processo tributario. Diritto e pratica*, Piacenza, 2007, 635 ss., il quale osserva che la previsione del rito camerale quale modalità ordinaria di svolgimento dell'udienza risponde a «esigenze di economia processuale, ritenute prevalenti rispetto a quelle di un regime di pubblicità delle udienze, tale da garantire un controllo dell'opinione pubblica». Si tratta di scelta che ha passato indenne il vaglio della Corte costituzionale (sent. 24 aprile 1998, n. 141). Critici sulla presa di posizione della Corte, sull'assunto che l'oralità costituisce esigenza imprescindibile di ogni processo, GALLO F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 1, 15; CONSOLO C., *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, 125-136; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 485; MOSCHETTI F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 9, I, 853. *Contra*, invece, PERRUCCI U., *Il nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 179; PEZZUTI V., *Commento all'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 291. In argomento cfr. anche GOBBI C., *Il processo tributario*, Milano, 2011, 373-375; PRAVISANO R., *La trattazione della causa: la decisione e gli atti del giudizio*, in CARINCI A. - RASIA C., *Il processo tributario*, Milano, 2020, 410-412. Da segnalare che, di recente, la Corte costituzionale si è nuovamente occupata della questione, addivenendo agli stessi esiti interpretativi (sent. 6 aprile 2022, n. 73).

(2) Lo evidenzia con particolare chiarezza PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 178-179.

(3) Le udienze in materia cautelare sono disciplinate: i) dall'art. 47, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 (trattazione dell'istanza di sospensione dell'atto impugnato); ii) dall'art. 52, comma 5 (trattazione dell'istanza di sospensione della sentenza appellata); iii) dall'art. 62-bis, comma 4 (trattazione dell'istanza di sospensione della sentenza per cui sia stato proposto ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione); iv) dall'art. 65, comma 3-bis (trattazione dell'istanza di sospensione della sentenza per cui sia stato instaurato il giudizio di revocazione); v) dall'art. 19, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (trattazione dell'istanza con cui viene richiesta alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni relative all'atto impugnato); vi) dall'art. 23, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 (trattazione delle istanze di sospensione dei provvedimenti con i quali l'Amministrazione finanziaria sospende o compensa un credito del contribuente a fronte della presenza di una pretesa vantata nei suoi confronti).

(4) Cfr. l'art. 70, commi 6 e 7, D.Lgs. n. 546/1992.

- ii udienza camerale, nelle ipotesi tassativamente previste dalla legge (procedimenti cautelari e giudizio di ottemperanza), a cui partecipano sia il collegio giudicante che le parti, ma a cui il pubblico non può presenziare;
- iii pubblica udienza, previa apposita istanza di almeno una delle parti del processo, alla quale partecipano, oltre ai componenti del collegio giudicante, le parti e chiunque voglia assistervi.

2. Le istanze di digitalizzazione del processo tributario hanno indotto il legislatore a intervenire sulla disciplina sommariamente descritta: si è infatti previsto, come vedremo qui di seguito, che le udienze potessero essere celebrate prescindendo dalla presenza fisica dei soggetti coinvolti dalla trattazione medesima presso i locali delle Commissioni tributarie (ora, a seguito della riforma di cui alla L. 31 agosto 2022, n. 130, Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado).

Più precisamente, la possibilità di partecipare alla trattazione della causa da remoto è stata prevista dall'art. 16, comma 4, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119(5), il quale, nella sua originaria formulazione, stabiliva che *«la partecipazione delle parti all'udienza pubblica di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, può avvenire a distanza, su apposita richiesta formulata da almeno una delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio impositore o dai soggetti della riscossione con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e la possibilità di udire quanto viene detto»*.

La norma consentiva dunque la partecipazione in videoconferenza:

- alle sole parti del processo, e dunque non ai membri del collegio giudicante, né al segretario, né al pubblico che intendesse presenziare all'udienza;
- nell'ipotesi in cui la trattazione avvenisse in pubblica udienza, e dunque non anche nelle ipotesi di udienza camerale;
- mediante un collegamento audiovisivo che fosse tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone, nonché la possibilità di udire quanto viene detto (ed evidentemente di intervenire nella discussione);
- previa apposita richiesta formulata da almeno una delle parti nel primo atto depositato in relazione alla fase del giudizio a cui si riferisce l'udienza a cui si intende presenziare da remoto.

Essa suscitò, fin dalla sua introduzione, più di qualche dubbio di carattere interpretativo, il più rilevante dei quali atteneva all'ammissione all'udienza, giacché nulla riusciva a desumersi dal riportato testo normativo in merito ai margini di discrezionalità del giudice nel concedere o meno tale facoltà alla parte istante. Ed invero, l'art. 16, comma 4, si limitava a fare menzione della *«apposita richiesta formulata da almeno una delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo»*, senza tuttavia prevedere espressamente che detta istanza, onde addivenire al risultato sperato, dovesse essere accolta in apposito provvedimento del giudice che consentisse alla parte richiedente di partecipare all'udienza da remoto.

Sul punto si è convincentemente ritenuto che, pur nel silenzio della legge, rimanesse ferma la necessità dell'autorizzazione, *«non essendo sostenibile la tesi in base alla quale a seguito della richiesta*

(5) L'utilizzo della videoconferenza per partecipare all'udienza non rappresenta una novità assoluta. Ed invero, nell'ambito del processo penale, tale possibilità era stata prevista, in ipotesi del tutto eccezionali e al fine di tutelare la sicurezza dei soggetti ammessi ai programmi di protezione, dall'art. 7 D.L. 8 giugno 1992, n. 306. Sempre nel settore penale, la partecipazione alle udienze mediante collegamenti da remoto è stata ulteriormente valorizzata con la L. 7 gennaio 1998, n. 11, al fine di evitare i costi e i pericoli di fuga dei detenuti. RIVELLO P., *Il collegamento audiovisivo nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, 141, pone tuttavia l'accento sul fatto che lo scopo dell'intervento legislativo qui in commento era quello di ridurre i costi (intesi in senso lato) gravanti sulle parti del processo e derivanti dall'esigenza di recarsi fisicamente presso i locali delle Commissioni per partecipare all'udienza, sicché si può affermare che se non è una novità assoluta l'udienza in videoconferenza, certamente nuovi sono i motivi per cui essa è stata introdotta.

scatterebbe ex lege, in via automatica e consequenziale, l'obbligo dell'attivazione della partecipazione a distanza, senza la necessità di un provvedimento»(6).

Si trattava, tuttavia, di problematiche destinate a rimanere per lungo tempo confinate al piano teorico perché la possibilità di partecipare all'udienza da remoto, seppur prevista dal legislatore, non poteva in fatto trovare manifestazione, atteso che l'art. 16, comma 4, penultimo periodo, disponeva che «*con uno o più provvedimenti del direttore generale delle finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e l'Agenzia per l'Italia Digitale, sono individuate le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza, la conservazione della visione delle relative immagini, e le Commissioni tributarie presso le quali attivare l'udienza pubblica a distanza*». Con tale previsione, il legislatore condizionava, per ovvie ragioni, la concreta operatività dell'udienza a distanza all'adozione, da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), delle regole tecnico-operative da seguire per garantire il funzionamento dei collegamenti audiovisivi. La possibilità introdotta dall'art. 16, comma 4, è rimasta pertanto "lettera morta" per oltre due anni, in quanto il decreto attuativo in parola non venne adottato che l'11 novembre 2020(7).

3. Il tentativo di inserire nel processo tributario l'udienza da remoto ha dovuto fare ben presto i conti con la crisi pandemica, che, ovviamente, ha avuto rilevanti effetti anche sull'ordinato svolgimento dell'attività giurisdizionale.

Occorre far menzione, quindi, dell'art. 83 D.L. 17 marzo 2020, n. 18, il quale, oltre a disporre il rinvio delle udienze programmate e la sospensione della decorrenza dei termini processuali, demandava ai capi degli uffici giudiziari l'adozione di misure volte a consentire l'esercizio delle funzioni giurisdizionali nel rispetto delle indicazioni igienico-sanitarie contenute nei diversi D.P.C.M. susseguitisi dall'8 marzo 2020 in poi. Si prevedeva infatti, al comma 7(8), la possibilità di disporre:

- il rinvio dell'udienza a una data successiva al 30 giugno 2020;
- lo svolgimento dell'udienza da remoto;
- lo svolgimento dell'udienza con lo scambio e il deposito telematico di note scritte contenenti le conclusioni.

Il provvedimento attuativo necessario per svolgere le udienze a distanza è stato adottato il 20 marzo 2020 dal Direttore Generale dei Sistemi Informativi Automatizzati (DGSIA) del Ministero della Giustizia. Vi era tuttavia il dubbio che le indicazioni tecnico-operative in esso contenute non potessero essere utilizzate anche nell'ambito del processo tributario in ragione della non riconducibilità delle Commissioni tributarie all'anzidetto dicastero(9). Interveniva quindi il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il quale, prospettando l'imminente varo del decreto del MEF circa gli strumenti da utilizzare per le udienze da remoto in ambito tributario (decreto che, come si è visto, sarà invece varato molti mesi dopo, nel novembre 2020), raccomandava, con nota del 17 aprile 2020, n. 549, di promuovere la video-

(6) Vd. RIVELLO P., *Il collegamento audiovisivo nel processo tributario*, cit., 142, il quale ebbe comunque a precisare che l'eventuale mancato accoglimento dell'istanza avrebbe dovuto essere motivato con riferimento alle specifiche ragioni per le quali si è ritenuto di negare all'istante la richiesta possibilità.

(7) Decreto del Direttore Generale del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'11 novembre 2020, recante «*Individuazione delle regole tecnico-operative per lo svolgimento e la partecipazione all'udienza a distanza ex art. 16, comma 4, del decreto-legge n. 119/2018 e art. 27 del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137*» (in riferimento al quale, art. 27 cit., vd. *infra*, par. 3).

(8) La norma, pur riferendosi alle udienze civili e penali, era applicabile anche alle udienze del processo tributario, atteso che il medesimo art. 83, comma 21, disponeva espressamente che «*le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle giurisdizioni speciale non contemplate dal presente decreto-legge, agli arbitrati rituali, alle commissioni tributarie e alla magistratura militare*».

(9) Cfr., a tal proposito, la circolare dell'Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi del 24 marzo 2020. In particolare, il problema principale consisteva nel fatto che i programmi informatici previsti per effettuare il collegamento in remoto dal provvedimento del DGSIA (*Skipe for business* e *Teams*) non erano disponibili presso il MEF, da cui dipendono gli organi della giurisdizione tributaria.

udienza quale modalità per la trattazione delle controversie fiscali. La gran parte delle Commissioni non era però attrezzata a supportare lo svolgimento delle udienze in modalità telematica, sicché la trattazione delle cause per le quali era stata richiesta la pubblica udienza, o che comunque avrebbero dovuto svolgersi con udienza camerale, avvenne, come si vedrà di seguito, nella maggioranza dei casi mediante lo scambio e il deposito in telematico di note scritte.

Nel successivo mese di maggio il legislatore, con l'art. 135, comma 2, D.L. 19 maggio 2020, n. 24, interveniva sull'art. 16, comma 4:

- estendendo l'ambito di applicazione, dal punto di vista oggettivo, alle trattazioni in camera di consiglio (ovviamente per i soli giudici)(10), dal punto di vista soggettivo ai giudici tributari e al personale amministrativo delle Commissioni tributarie;
- prevedendo la possibilità di presentare istanza per la partecipazione alla trattazione a distanza anche dopo la proposizione del ricorso o il deposito del primo atto difensivo, ma pur sempre prima della comunicazione dell'avviso di trattazione(11);
- condizionando la partecipazione da remoto all'udienza (pubblica o camerale che fosse) all'autorizzazione da parte del collegio, a cui spetta il vaglio in merito all'opportunità di concederla o meno sulla base dei "criteri-guida" individuati con decreto dal presidente della Commissione stessa.

Un sicuro miglioramento, non ancora però sufficiente a garantire l'ordinato (ed equilibrato) svolgimento delle udienze. L'art. 16, comma 4, come riformulato nel 2020, che ancora oggi è in vigore (vd. *infra*, par. 4), permette infatti che le udienze si svolgano con modalità, per così dire, miste, nei casi in cui: *i*) la parte istante, a ciò autorizzata, interviene all'udienza da remoto e la sua controparte interviene invece in presenza; *ii*) i giudici celebrano l'udienza da remoto alla presenza fisica, di una o di entrambe le parti. È anche capitato, dopo la crisi pandemica, che, malgrado la richiesta, anche congiunta, di udienza a distanza, il giudice abbia respinto l'istanza obbligando quindi le parti alla presenza fisica nei locali delle Commissioni/Corti.

Successivamente, l'art. 27 D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 ha stabilito, in deroga all'art. 16, comma 4, che il presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale avrebbe potuto autorizzare lo svolgimento delle udienze in collegamento audiovisivo (comma 1)(12). In alternativa si prevedeva che

(10) A ciò si aggiunga che, per quanto l'art. 16, comma 4, si riferisce unicamente alle trattazioni in camera di consiglio e a quelle in pubblica udienza, non pareva ragionevole escludere dall'ambito applicativo della disciplina le udienze camerale. L'applicabilità dell'art. 16, comma 4, anche a queste ultime è stata (implicitamente) confermata dall'art. 1 D.M. 11 novembre 2020, il quale dispone che «*il seguente provvedimento individua le regole tecnico-operative per lo svolgimento delle udienze pubbliche o camerale attraverso collegamenti da remoto, al fine di consentire l'attivazione delle udienze a distanza*».

(11) Sul fatto che il termine ultimo per presentare istanza di partecipazione all'udienza da remoto venisse fatto coincidere con quello di comunicazione dell'avviso di trattazione (che, ai sensi dell'art. 31, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, deve precedere di almeno 30 giorni la data della trattazione stessa) critici BRUZZONE M.G., *I Decreti del MEF su udienze a distanza e sentenze digitali non eliminano le criticità*, in *il fisco*, 2020, 46, 4439, e LOVECCHIO L., *Lo svolgimento delle udienze in Commissione Tributaria in periodo di pandemia*, in *il fisco*, 2021, 5, 435): si rilevava infatti che l'esercizio della facoltà delle parti di optare per l'udienza a distanza finiva per essere condizionato dalla tempestività del personale di segreteria nel comunicare l'avviso di trattazione. La previsione assolveva a esigenze puramente organizzative, e cioè quelle di fissare nella medesima giornata le trattazioni di tutte le controversie per cui le parti avessero chiesto la partecipazione da remoto. In ogni caso, deve rilevarsi che il termine era stato interpretato da talune commissioni come meramente ordinatorio (Commissione tributaria regionale della Lombardia, decreto 11 aprile 2022, n. 9), sicché, non essendo previsto alcun termine a espressa pena di decadenza, ciascuna parte avrebbe potuto comunque chiedere la partecipazione all'udienza da remoto con istanza depositata e notificata almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza. Con questa interpretazione, che pure non trova sicuro riscontro nella *littera legis*, si riusciva a riallineare il termine per chiedere l'istanza di partecipazione da remoto con quello previsto per chiedere la trattazione in pubblica udienza della causa.

(12) Nell'originaria versione della norma si stabiliva che la stessa dovesse trovare applicazione laddove sussistessero «*divieti, limiti, impossibilità di circolazione su tutto o parte del territorio nazionale conseguenti allo stato di emergenza, ovvero altre situazioni di pericolo per l'incolumità pubblica o dei soggetti a vario titolo interessati nel processo tributario*». L'inciso, che contribuiva a circoscrivere l'ambito di applicabilità della norma alle sole ipotesi ivi ricordate, è stato soppresso dall'art. 6, comma 1, D.L. 1° aprile 2021, n. 44. Per effetto di tale soppressione, la norma ha finito per applicarsi fino al 30 aprile 2022, data in cui è venuto meno lo "stato di emergenza", a tutte le controversie che avrebbero dovuto

la causa, ancorché fosse stata richiesta per essa la pubblica udienza, passasse in decisione sulla base degli atti, facendo tuttavia salva la facoltà di insistere per la discussione con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite in giudizio e da depositare presso la Commissione almeno due giorni liberi prima della data fissata per la trattazione (che sarebbe altrimenti avvenuta in camera di consiglio secondo le ordinarie regole). Nel caso in cui, malgrado l'«insistenza», non fosse possibile discutere la causa da remoto, «*si procede mediante trattazione scritta con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica*» (comma 2)(13).

In definitiva, si prevedeva che la trattazione delle cause per cui fosse stata presentata istanza di pubblica udienza (o per cui fosse prevista *ex lege* la trattazione in udienza camerale) avvenisse alternativamente:

- in collegamento da remoto, se autorizzato/disposto dal presidente della Commissione, di propria spontanea iniziativa o su istanza specifica di parte;
- con la possibilità di presentare ulteriori memorie nei termini sopra ricordati nel caso in cui una delle parti avesse insistito per la discussione da remoto e si fosse vista opporre un provvedimento di diniego;
- in camera di consiglio secondo le ordinarie regole, sulla base cioè degli atti depositati nel processo nei termini di legge, negli altri casi.

Quel che è accaduto, per la mancata disponibilità dei mezzi operativi necessari per le video-udienze(14), è che nella maggioranza dei casi le controversie sono state trattate in una delle due varianti della camera di consiglio sopra meglio individuate (si è soliti riferirsi alla prima con il termine “udienza cartolare”), con non irrilevanti sacrifici del diritto alla difesa e del giusto processo(15).

Con la fine dello stato di emergenza (30 aprile 2022), l'art. 27 D.L. n. 137/2020 ha cessato di produrre effetti. Conseguentemente, la modalità di svolgimento delle udienze è tornata a essere quella di cui agli artt. 33 e 34 D.Lgs. n. 546/1992, fatta salva la possibilità, per le parti, i membri del collegio giudicante e il segretario d'udienza di presenziare da remoto ai sensi del plurimenzionato art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018(16).

4. È nel contesto fin qui descritto che si inserisce la recente riforma. Ed invero, il contrastato debutto della udienza da remoto nel processo tributario, dovuto non solo alle difficoltà che inevitabilmente si sono affrontate nel periodo pandemico, ma anche all'applicazione profondamente diseguale dell'istituto nel territorio nazionale in ragione delle carenze strutturali di molte Commissioni e dell'eccessiva discrezionalità riconosciuta al giudice, ha indotto il legislatore della riforma a riscrivere completamente, con l'art. 4, comma 4, L. n. 130/2022, il più volte ricordato art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018. Si tratta tuttavia di disposizioni che si applicano «*ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023*» (nuovo art. 16, comma 4-bis del citato decreto), e ciò evidentemente per consentire a tutte le Corti di munirsi delle attrezzature e delle *skills* necessarie per garantire il funzionamento a regime delle udienze.

essere trattate in pubblica udienza o con udienza camerale.

- (13) In argomento cfr. BRUZZONE M.G., *I Decreti del MEF su udienze a distanza e sentenze digitali non eliminano le criticità*, cit., 4440.
- (14) Cfr. sulle difficoltà tecniche CIMMARUSTI I., *Videoudienza con lo smartphone del giudice*, in *Il Sole 24 ore*, 25 febbraio 2021; MIANI M., *Nel processo tributario udienza da remoto o rinvio*, *ibid.*, 10 dicembre 2020.
- (15) In tal senso si v. MONTELEONE C., *Udienza da remoto: attuazione del contraddittorio e rimedi giudiziali*, in *L'Accertamento*, 2022, 1, 81-82.
- (16) Cfr. tuttavia, in argomento, BIZIOLI G., *Liti fiscali, l'abuso delle udienze da remoto mina il diritto di difesa del contribuente*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 ottobre 2022, il quale denuncia che a tutt'oggi molti collegi continuano a celebrare le udienze in forma cartolare, il tutto in aperta violazione delle norme vigenti, le quali prevedono, lo si è detto nel testo, che le udienze debbano essere tenute secondo le regole previste dagli artt. 33 e 34 D.Lgs. n. 546/1992, fatta salva la possibilità di chiedere l'udienza a distanza ai sensi dell'art. 16, comma 4, D.Lgs. n. 119/2018.

Sofferamoci, ciò detto, sulla nuova disposizione.

Nel riscritto art. 16, comma 4, si distingue tra: *i*) udienze collegiali di cui agli artt. 33 e 34 D.Lgs. n. 546/1992 e *ii*) udienza di cui all'art. 34 tenute dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica e udienze cautelari di cui agli artt. 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto.

Per le prime, si prevede, oltre alla possibilità per le parti, per i giudici e per il personale amministrativo delle Corti di giustizia tributaria di partecipare *«mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto»* e all'equiparazione del luogo dove avviene il collegamento da remoto all'aula d'udienza (nulla di nuovo rispetto all'attuale versione dell'art. 16, comma 4), che la partecipazione a distanza *«può essere richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione»*. Si superano quindi i problemi derivanti dalla precedente formulazione, potendosi addivenire alla richiesta almeno venti giorni liberi dall'udienza e non anche entro la data, non prevedibile dalle parti, della comunicazione della fissazione della trattazione della controversia ai sensi dell'art. 31, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Ma la novità più importante è un'altra, quella di cui al terzo periodo del nuovo art. 16, comma 4, a mente del quale *«l'udienza si tiene a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo»*, trovando altrimenti applicazione la disciplina della udienza pubblica prevista dall'art. 34 D.Lgs. n. 546/1992. Il legislatore ha quindi deciso di attribuire alle parti, si tratta di scelta corretta e avveduta, la decisione in merito alle modalità di svolgimento dell'udienza, con la conseguenza che, qualora queste ultime concordemente optino perché essa si tenga a distanza, non vi sarà nessuna possibilità per il giudice di opporre alla richiesta congiunta un provvedimento di diniego. Viceversa, se solo una delle parti interponga istanza, la mancata adesione anche di una sola delle altre, la quale, evidentemente, riterrà meglio confacente alle sue esigenze difensive la discussione secondo le ordinarie regole, determinerà inevitabilmente (e giustamente) che l'udienza si tenga in presenza: non può essere in alcun modo conculcato infatti il diritto di usufruire del principio del contraddittorio nella sua forma più piena e soddisfacente, che è, senza dubbio, quella garantita dalla pubblica udienza presso i locali della Corte di giustizia tributaria (se non fosse altro per la ragione che, grazie ad essa, si può meglio interagire con il collegio giudicante esponendo in modo più immediato e interattivo le ragioni della difesa).

In definitiva, la norma conferma il diritto all'udienza in presenza, in un contesto in cui quest'ultima rimane comunque condizionata all'istanza di parte, e introduce la possibilità dell'udienza a distanza, che diventa diritto qualora tutte le parti del processo concordino nel richiederla. Viene meno quindi la possibilità di udienze miste con giudici e parti che possono essere, nella stessa udienza, a distanza o in presenza, e ciò evidentemente per garantire, nel momento del confronto in contraddittorio, la parità delle armi (e, sia consentito, per evitare situazioni surreali quali quelle del difensore che in aula di udienza si produca nell'esercizio solitario dell'attività difensionale rivolgendosi ai monitor dietro cui si trovano i giudici e la/e controparte/i).

Per le seconde (udienze del monocratico e quelle cautelari), vale invece diversa regola, nel senso che queste ultime *«si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria»*. È quindi il giudice a decidere sulla richiesta, contenuta nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, dell'udienza in presenza (a differenza di quanto accade nell'attuale situazione, in cui il collegio decide in merito all'istanza di udienza da remoto), dandone comunicazione con l'avviso di trattazione. Si è evidentemente ritenuto che il contenuto valore della lite, da una parte, e l'oggetto della decisione delle udienze cautelari, incentrato sulla delibazione della sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, dall'altra, permetta di optare per l'interazione telematica, senza che ciò danneggi eccessivamente la piena realizzazione del diritto al contraddittorio processuale (anche in forza della possibilità di addurre comprovate ragioni per chiedere lo svolgimento dell'udienza in presenza).

Non può sfuggire inoltre che la riscrittura delle regole è coerente con la previsione di cui al nuovo art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 (come modificato dall'art. 4, comma 1, lett. *f*, L. n. 130/2022), il quale: *i*) stabilisce che «*l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia*» (il divieto di sovrapposizione consente quindi di differenziare le regole dell'udienza); *ii*) obbliga le Corti a tenere l'udienza cautelare non oltre trenta giorni dalla presentazione dell'istanza, incombenza questa a cui si potrà più agevolmente adempiere grazie alla ricordata regola della trattazione a distanza.

Infine, quattro ultime osservazioni.

La prima. Il giudice monocratico o il collegio che accolga l'istanza dovrà disporre che l'udienza si svolga in presenza per tutti e non anche per la sola parte istante: si evitano in tal modo quelle paradossali situazioni di presenza fisica/virtuale mista che certamente non contribuiscono all'ordinato (e serio) svolgimento dell'udienza.

La seconda. L'eventuale diniego dovrà essere motivato dando conto delle ragioni per cui si è ritenuto di non aderire alla richiesta, che a sua volta deve essere supportata da comprovate ragioni. È evidente, infatti, che le parti potranno contestare, il riferimento è alle decisioni del monocratico, in sede di appello o di ricorso per cassazione, che vi erano comprovate ragioni che dovevano indurre il giudice ad ascoltare le parti in presenza perché solo in tal modo il diritto al contraddittorio riesce a trovare la sua più completa realizzazione. Qualche problema in più si pone per le udienze cautelari, non sussistendo alcuna tutela nei confronti del diniego immotivato da parte del collegio, il che, tuttavia, in considerazione dell'oggetto dell'udienza cautelare e dei ricordati vantaggi a fronte delle nuove regole, non pare elemento sufficiente per mettere in discussione la correttezza dell'operata scelta (anche in considerazione del fatto che, a fronte di situazioni particolarmente delicate, sarà comunque possibile chiedere al giudice che l'udienza cautelare si tenga in presenza).

La terza. Si è saggiamente deciso di confermare l'operatività del decreto del Direttore Generale delle Finanze dell'11 novembre 2020, prevedendo altresì, in modo da garantire la massima flessibilità a fronte dell'evoluzione tecnologica, la possibilità per quest'ultimo di modificare il decreto, sentito il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale.

La quarta. Non è chiaro il motivo, probabilmente si è trattato di una svista, per cui si è deciso di non estendere la disciplina stabilita per le udienze del monocratico e, per le cautelari, anche all'udienza prevista per il giudizio di ottemperanza dall'art. 70, commi 6-7, D.Lgs. n. 546/1992 e a quelle di cui agli artt. 62-*bis* D.Lgs. n. 546/1992 (sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata in Cassazione) e 65, comma 3-*bis*, del medesimo decreto (sospensione dell'esecutività della sentenza di cui è stata chiesta la revocazione). Occorrerebbe quindi intervenire sul nuovo art. 16, comma 4, aggiungendo le ricordate fattispecie.

5. La riscrittura dell'art. 16, comma 4, D.Lgs. n. 119/2018 da parte del legislatore della riforma del processo tributario, a quattro anni dal debutto dell'udienza da remoto e dopo il difficilissimo periodo pandemico, va valutata in modo positivo.

La precedente disciplina, ancora in vigore per tutti i ricorsi che verranno notificati fino al 31 agosto 2023 (questo forse l'unico grande difetto dell'innovazione normativa, il lungo tempo che dovrà ancora passare prima che essa possa trovare applicazione), mostra infatti evidenti limiti, laddove: *i*) non distingue tra le pubbliche udienze e le udienze camerali; *ii*) attribuisce al giudice un'eccessiva discrezionalità in merito alla possibilità di concedere o meno la trattazione a distanza. Notevoli perplessità inoltre derivano dalle decisioni, certamente coerenti con l'attuale formulazione dell'art. 16, comma 4, di consentire udienze miste in presenza/da remoto e di negare la possibilità del collegamento audiovisivo anche nei casi in cui sia richiesto da tutte le parti del processo.

La nuova disposizione, che si fonda sul condivisibile presupposto secondo il quale l'udienza che meglio garantisce il contraddittorio processuale sia quella in presenza, alla quale si deve poter accedere qualora se ne faccia richiesta nei termini di legge in forza di quanto previsto dall'art. 34 D.Lgs. n. 546/1992, consente altresì di poter contare senza incertezze sull'udienza da remoto, sempre che tutte le

parti la richiedano congiuntamente, e ciò per le ragioni dianzi evidenziate, volte ad evitare che udienze spurie generino sovrapposizioni di codici comunicativi tra chi si vede e si parla senza intermediari e chi invece deve consegnare il suo intervento in udienza a un monitor munito di videocamera e microfono.

A diverse conclusioni si deve invece giungere per le udienze del monocratico e per quelle cautelari: qui la regola, per il ridotto valore delle controversie e per il particolare oggetto su cui il collegio è chiamato a decidere, può essere quella opposta, e cioè la discussione da remoto, fatta salva la possibilità del giudice di prendere atto della sussistenza delle comprovate ragioni esposte dal richiedente la pubblica udienza e di concedere la presenza.

Un equilibrato compromesso quindi tra la necessità di garantire nella sua forma più piena il confronto tra le parti e il giudice in udienza (e quindi il contraddittorio processuale) e le esigenze della contemporaneità, che sempre più richiedono agli uomini di poter interagire senza dover stare fisicamente in tutti i luoghi in cui si lascia una traccia del proprio agire quotidiano.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BIZIOLI G., *Liti fiscali, l'abuso delle udienze da remoto mina il diritto di difesa del contribuente*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 ottobre 2022
- BRUZZONE M.G., *I Decreti del MEF su udienze a distanza e sentenze digitali non eliminano le criticità*, in *il fisco*, 2020, 46, 4437 ss.
- CIMMARUSTI I., *Videoudienza con lo smartphone del giudice*, in *Il Sole 24 ore*, 25 febbraio 2021
- CONSOLO C., *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, 125-136
- DE DOMENICO F., *La trattazione della controversia: camera di consiglio e pubblica udienza*, in UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), *Codice del processo tributario. Diritto e pratica*, Piacenza, 2007, 635 ss.
- GALLO F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 1, 13 ss.
- GOBBI C., *Il processo tributario*, Milano, 2011, 373-375
- LOVECCHIO L., *Lo svolgimento delle udienze in Commissione Tributaria in periodo di pandemia*, in *il fisco*, 2021, 5, 434 ss.
- MIANI M., *Nel processo tributario udienza da remoto o rinvio*, in *Il Sole 24 ore*, 10 dicembre 2020
- MONTELEONE C., *Udienza da remoto: attuazione del contraddittorio e rimedi giudiziali*, in *L'Accertamento*, 2022, 1, 81-82
- MOSCHETTI F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 9, I, 837 - 856
- PERRUCCI U., *Il nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 179 ss.
- PEZZUTI V., *Commento all'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 291 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 178-179
- PRAVISANO R., *La trattazione della causa: la decisione e gli atti del giudizio*, in CARINCI A. - RASIA C., *Il processo tributario*, Milano, 2020, 410-412
- RIVELLO P., *Il collegamento audiovisivo nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, 135 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 485

Intelligenza artificiale e giustizia predittiva: il bivio tra Giustiniano e il Leviatano e il pericolo Coca Cola (*)

Artificial intelligence and predictive justice: the crossroad between Justinian and the Leviathan and the Coca Cola risk

ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

Il saggio affronta il tema della giustizia predittiva in materia tributaria, evidenziando i rischi che possono corrersi compiendo eccessivo affidamento nelle capacità predittive degli algoritmi giudiziari. Si evidenzia, in particolare, come risulti indispensabile una esatta opera di definizione delle massime delle decisioni poste a base dell'algoritmo, evidenziando alcune distorsioni già verificatesi solo sulla base di strumenti tecnologici meno automatizzati. Ciò anche alla luce del fatto che i meccanismi di intelligenza artificiale si prestano a propagare indefinitamente eventuali errori o imprecisioni dei dati di partenza, con risultati potenzialmente aberranti. Si tracciano, infine, alcuni criteri volti a contenere tali rischi.

Parole chiave: giustizia predittiva, intelligenza artificiale, massime delle sentenze

Abstract

This paper deals with the issue of predictive justice in tax matters. It highlights the risks that may be encountered through an excessive trust in the predictive capabilities of judicial algorithms. In particular, it highlights how essential it is to carry out an accurate work of definition of the decision principles placed at the basis of the algorithm, underlining some distortions that have happened just on the basis of less automatized technological tools. That, also in light of the fact that artificial intelligence mechanisms may tend to indefinitely propagate possible errors or imprecisions of the starting data with potentially aberrant results. Finally, the paper indicates some criteria aimed at containing such risks.

Keywords: predictive justice, artificial intelligence, decision principles

SOMMARIO: **1.** Nuove tecnologie, nuove opportunità, nuovi rischi, da Platone a Matrix. - **2.** Dal copiaeincolla al generatore casuale di norme: il caso "società a ristretta base". - **3.** Se parli male, pensi male e vivi male: la pandemia mortifera dell'onere della prova. - **4.** La notte dei morti viventi: un horror concettuale sull'evasione del socio. - **5.** *To be continued:* quattro vaccini contro l'Apocalisse dei diritti.

(*) Trascrizione dell'intervento dell'Autore al Convegno svoltosi a Napoli, Villa Doria D'Angri, 5 ottobre 2022, presso l'Università Parthenope di Napoli il 5 ottobre 2022 di presentazione del progetto di ricerca PRIN 2020 sul tema "La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente", sezione "Giustizia predittiva tra Leviatano e Giustiniano". Lo scritto è destinato alla pubblicazione nella raccolta degli atti del Convegno. (vedi nota a pagina 153, uniformato).

1. Le presenti riflessioni concernono la prospettiva della applicazione della intelligenza artificiale applicata all'attività del giudizio e dei giudici.

In proposito ho due preoccupazioni, che sono probabilmente anche due ipotesi di lavoro.

La prima nasce da una fonte altissima e la seconda nasce da una fonte bassissima. La fonte altissima è - niente meno - Platone.

Nel *Fedro*, Platone fa dire dal Faraone all'inventore della scrittura che essa avrà per effetto di produrre la dimenticanza nelle anime di coloro che la utilizzeranno, perché, fidandosi della scrittura, si abitueranno a ricordare *dal di fuori* e non *dal di dentro*. Il Faraone prosegue così: «*tu procuri ai tuoi discepoli l'apparenza, ma non la verità: infatti essi, divenendo per mezzo tuo uditori di molte cose senza insegnamento, crederanno di essere conoscitori di molte cose (cioè sapranno citare molto, n.d.A.), mentre in realtà non le sapranno e sarà ben difficile discorrere con essi perché sono diventati portatori di opinioni invece che sapienti*».

È evidente che noi potremmo sostituire informatica e intelligenza artificiale alla scrittura.

Peraltro, io sono molto più ottimista del faraone di Platone - del resto Platone, se fosse stato fino in fondo convinto dagli argomenti del Faraone sarebbe stato contraddittorio, perché i suoi dialoghi li ha scritti e non semplicemente recitati.

E sono più ottimista anche se informatica e soprattutto intelligenza artificiale, a differenza della scrittura, creano informazioni che sono un prodotto indiretto dell'uomo, esterno l'uomo.

Vorrei allora concentrare la mia attenzione essenzialmente su *cosa inserisco nella macchina*: gli ingegneri usano dire "*garbage in, garbage out*", cioè: se tu inserisci spazzatura, avrai spazzatura.

Ora, qui, dopo Platone, ho un riferimento molto più basso, che è la mia modestissima esperienza da giudicante. Molti anni fa ormai, presiedevo un collegio penale e a un certo punto, su una complicata questione di rito apparivano particolarmente pugnaci. Avevano del "materiale" da produrre e a un certo punto un difensore mi disse «*veramente mi risulta che questo tribunale abbia una giurisprudenza opposta*». Chiesi di produrla, ignorandola e mi fu consegnata una massima estratta da una prestigiosissima banca dati che - si dava il caso che io fossi l'estensore del provvedimento massimato - semplicemente diceva l'opposto. Decisi di andare a fondo e contattai la casa editrice che mi rivelò che le massime venivano affidate a stagisti neolaureati. Ricordo che opposi che si trattava di una operazione culturale e giuridica pericolosa (visti gli esiti).

Anni dopo, già insegnante, proposi loro un progetto di coinvolgimento di dottorandi e giuristi esperti per la massimazione e chiesi, essendo persona ligure e concreta, quanto sarebbero stati disposti ad offrire come compenso: 1 euro ogni non mi ricordo se per ogni 20 o 30 massime. Osservai che, se l'investimento su questa attività - che è fondamentale - era così basso, si creava una situazione delicata e di grave rischio.

2. Per dimostrare che il rischio era grave cercherò che si è concretizzato in danni effettivi.

Per farlo, mi metterò a ripercorrere una vicenda che è stata creata da quella forma di informatizzazione molto *basica* ed elementare che è l'associazione dello strumento informatico della banca dati e del *copia e incolla*.

Provocatoriamente cercherò di dimostrare che banche dati più copia e incolla sono già state a pieno titolo *fonti del diritto clandestine e autonome*. Se ci sono riuscite le banche dati e il copia e incolla, figuriamoci - vien da dire - una intelligenza artificiale applicata al supporto delle decisioni.

Per farlo, racconterò una *fiaba*.

Come caso di laboratorio di questo tipo di situazione - ce ne sono diversi - prenderei la *storia* delle società a ristretta base.

La vicenda delle società a ristretta base nasce da un caso pilota, un *paziente zero*, nel quale una società di capitali aveva *evaso nascondendo dei ricavi*; era una società come soci pochi e coesi e la provvista dei ricavi era sparita. Gli accertatori si erano pertanto domandati dove fosse finita la provvista, e la risposta era stata: è pervenuta ai soci. La controversia arriva in Cassazione - ai tempi ancora del controllo sulla motivazione - e la risposta della Cassazione è: è motivazione di immune da vizi logici dire

che, se c'è stata un'evasione di una società piccola e coesa, i ricavi sono spariti e non si sono verificate ipotesi di destinazione alternativa, questi sono stati appropriati dai soci.

Decisione sulla *motivazione*, logica sulla base degli esiti dell'istruttoria della singola controversia: non una regola.

Questa cosa fa un primo *salto di specie*: in qualche sentenza successiva diventa la decisione diventa: la prova è sufficiente quando c'è l'evasione c'è la ristretta base, e mancano destinazioni alternative del provento. Evidente il salto di specie, perché da *controllo della motivazione* sta diventando una validazione della valutazione dell'apparato probatorio.

Nei passaggi successivi del copia e incolla dalle banche dati, l'enunciato muta ancora, e diventa: basta la ristretta base, l'evasione e, se c'è stata qualche altra destinazione lo sa il contribuente e sarà il contribuente a doverlo dimostrare.

Ulteriore passaggio: nella motivazione non è necessario insistere a spiegare perché è credibile in questo caso che ci sia stata un'evasione del socio, è uguale a tutti gli altri casi di evasione della società e di accuse di evasione dei soci che si analizzano abitualmente. È una *tecnica motivazionale*, una *motivazione pigra*: cioè c'è stato un accertamento completo del fatto ma la motivazione ne dà atto in modo sintetico e ristretto

Ulteriore passaggio, da consapevole motivazione pigra di una decisione ponderata, questa diventa - secondo e grave salto di specie! - una *regola*: da tecnica motivazionale diventa una *norma*. Cioè, diventa "noi non dobbiamo valutare più se c'è la prova del fatto che c'è stata la distribuzione al socio".

Perché succede? Perché ci sono le banche dati e perché si può fare copia incolla: se le sentenze non finissero tutte nelle banche dati, le sentenze con la motivazione pigra non sarebbero conosciute e valorizzate, semplicemente perché non si vedrebbero. Qui sono costretto a rifarmi nuovamente a una mia esperienza di ormai trent'anni fa, quando frequentavo il CED della Corte di Cassazione. Ricordo che, essendo sempre stato molto curioso, per così dire, di ciò che *avviene in cucina*, chiesi sulla base di quale criterio venissero scelte le sentenze da pubblicare e mi fu risposto *le sentenze belle* (cioè motivate doviziosamente) e massimate le sentenze *nuove*. Ecco: con l'ampliamento delle possibilità di *memoria* propria della informatica viene - opportunamente - conservato tutto in forma digitale e accessibile.

3. Se vogliamo poi descrivere velocemente il prosieguo della *fabula* delle società a ristretta base, eravamo giunti alla *creazione* della regola per cui non serve più provare e convincersi che il socio ha evaso. In effetti, ci si rende conto che, se si passa a una *regola*, questa regola, applicata rigidamente, rischierebbe di risultare forzata. Si introduce allora un correttivo: non è che automaticamente la evasione della società costituisca evasione del socio: la è se il contribuente non dà la prova contraria.

Ecco allora un altro salto di specie: si "veste" la cosa da onere della prova. Tuttavia, onere della prova, come è noto, è solo la regola che stabilisce *chi perde se manca la prova*. Qui, invece, si intende una cosa diversa. Di motivazione pigra in motivazione pigra, di copia e incolla in copia incolla, si passa a stabilire una regola su *quando la prova sia sufficiente*: cioè, praticamente, una regola sul convincimento del giudice (equivalente a una presunzione legale). Cade fragorosamente un'altra parete del discorso giuridico perché cade la parete del *libero convincimento*. Sostanzialmente si mettono sullo stesso piano *due cose diversissime*: se l'onere della prova è stato assolto, è una cosa: un tema di fatto, di prova, che non significa affatto applicare la regola sull'onere della prova.

Questo salto logico crea una serie di danni che conosciamo tutti. Intanto, è errato dal punto di vista dell'impostazione giuridica, perché, evidentemente, configura come regola o come applicazione della regola dell'onere della prova qualcosa che, puramente e semplicemente, *non lo è*.

Ma oltre ad essere concettualmente errato, produce una serie di danni. Tra i primi, moltiplica a dismisura il contenzioso in Cassazione, perché una gran parte di temi probatori (che sono giudizi di merito) diventano temi di onere prova cioè temi giudizi di diritto. Poi si deborda perché la funzione nomofilattica concerne, lo dice la radice "*nòmos*" solo l'attività di *interpretazione* (della legge) ma non l'*epistemologia* (la realtà di fatto). Cosa significa la legge lo stabilisce la Suprema Corte ma se l'acqua nei fiumi sale o scende lo stabilisce la fisica. E, ancora, l'onere della prova è regolato per

legge e non può certo essere rovesciato senza una legge: un comando legislativo può essere derogato soltanto da un altro comando legislativo. Se l'onere era regolato dall'art. 2697 c.c. e ora, tema di grande attualità, dal comma 5-bis dell'art. 7 del decreto sul contenzioso, mica si può derogare senza un comando opposto.

4. E non è finita – la *fabula* si trasforma nel sottofinale di un classico film di *zombie* ove l'orrore concettuale dilaga - perché, andando di copia e incolla, quella che era l'evasione della società presupposto della evasione del socio, nel caso di ricavi distribuibili, dimenticando un pezzo della frase nella opera di copia, elidendo l'occultamento di ricavi, si trasforma diventa presumere l'evasione del socio in caso di evasione della società *tout court*. Cioè presumere la distribuzione ai soci di costi sostenuti dalla società ma ineducibili fiscalmente, dove - a me pare chiaro - fisicamente ed economicamente è *impossibile la distribuzione*. Siamo giunti a una utilizzazione - in tesi - non del tutto corretta dello strumento informatico che ha esiti paradossali. Metaforicamente, a ritenere che nelle aule di giustizia le ricostruzioni dei fatti non debbono seguire le leggi della fisica e della realtà: si può distribuire ciò che non c'è, l'acqua può anche scorrere in salita.

In sostanza, ecco un altro salto di specie, si crea una tassazione per trasparenza (che non è prevista da nessuna parte): l'operazione creativa del copia e incolla è transitata dal diritto processuale al diritto sostanziale.

E, come sappiamo tutti, il film non è ancora finito perché resta una questione: cosa facciamo del problema della doppia imposizione tra utili e dividendi? Nelle società di persone, dove c'è la trasparenza, non tasso la società. Nelle società di capitali c'è l'esenzione secondo il regime PEX. Qui il finale del film lo conosciamo: si tratta di evasori, quindi la tassazione sul dividendo presunto è al 100%. Si crea un regime non previsto e addirittura punitivo (con buona pace di riserva di legge e tassatività). Da una motivazione pigra di decisioni ponderate siamo arrivati, di copia in copia, a creare un nuovo regime impositivo per di più incostituzionale. Metaforicamente è come essere passati da un processo penale nel quale si era condannato il maggiordomo geloso della contessa (*movente*) che aveva lasciato delle impronte sul collo della vittima (*indizio*) e il cui *alibi* si era rivelato falso (punto di partenza fisiologico), a una regola secondo la quale tutti coloro che *ce l'avevano* col morto ed erano presenti sulla scena del delitto sono assassini, salvo che provino di essere innocenti. Anzi sono assassini anche se la vittima non è morta (*sic!*) visto che per le società c'è la doppia imposizione nel caso di società a ristretta base!

5. Se questo - secondo la mia personale ricostruzione - è anche effetto di un uso non sufficientemente meditato della banca dati, vien da dire figuriamoci cosa potrebbe succedere con un algoritmo predittivo. Certo, si potrebbe dire: *vabbè ma è solo predittivo, non sostituisce mica la decisione*. Ma la cosa non tranquillizza punto: si è capito che il mio intervento è molto provocatorio, ma dico: ma se già solo copiare e incollare ha prodotto questo, tu figurati cosa potrebbe produrre una *cosa* che sia rafforzata con l'idea algoritmica e di una *intelligenza artificiale*.

Mi avvio velocemente alla conclusione.

Il Problema dei Problemi è la *Nutrizione della macchina*. Bisogna che questa macchina - per la quale in realtà io ho un atteggiamento ottimista - perché credo che qualsiasi progresso alla fine venga dominato e venga riportato a ragionevolezza, vada fatta in un modo che, prendendola nuovamente molto alta, non deve essere tutto lontano dalla Codificazione di Giustiniano.

Perché?

Perché questa operazione di nutrizione della macchina va fatta rispettando almeno quattro condizioni, che costituiscono vaccini per immunizzarsi contro un rischio molto grave.

In primo luogo, questa operazione va fatta da *sapienti*: Giustiniano prese i *migliori giuristi* del presente e del passato - non degli informatici! - e non ci si può accontentare di niente di meno, per nessuna ragione.

Altrimenti finisce come - per tornare a un ricordo della mia esperienza giurisdizionale - quando mi si chiedeva di revocare dei provvedimenti, resi secondo la legge, perché la struttura informatica del

Ministero della Giustizia si era dimenticata di codificarli nel sistema (uno strampalato tentativo di dimostrare che *quod non est in computer non est in jure* che oggi suona inquietante).

In secondo luogo questa deve essere un'operazione *del tutto trasparente*: gli atti dell'Assemblea Costituente si possono leggere ancora oggi: questa operazione non può avvenire in maniera *coperta*, in maniera *non nota*, non *pubblicamente discussa*, non ostesa e non pubblica.

In terzo luogo, deve avvenire secondo modalità che assicurino *piena rappresentatività democratica ed equidistanza dalle parti* perché altrimenti diventa una *prova di forza* e un *abuso*: immaginificamente chi nutre la macchina non può essere chi aziona i comandi in una specie di *Metropolis* da incubo, più in una direzione che nell'altra.

In quarto luogo, e questo non piacerà, deve essere un'operazione *lenta*. È un'operazione che richiede una *metabolizzazione di concetti* di cui noi nel frattempo abbiamo un po' perso la memoria (l'esempio delle aporie descritte sopra sull'onere della prova appare illuminante).

È un momento fondativo, seminale, essenziale e il rischio, da un lato è *passare dietro le spalle dell'art. 23 Cost.* L'abbiamo detto in termini piuttosto sociologici ma questi sono strumenti che rischiano di *creare diritto* e non è una garanzia che siano soltanto predittivi. Se poi non convince il riferimento all'art. 23 Cost. perché - l'obiezione è facile - si tratta di attività giurisdizionale e non siamo in *common law*, è innegabile che qui sia comunque in gioco l'art. 101 Cost., che dice che la giustizia è amministrata in nome del popolo.

Il rappresentato deve poter controllare l'opera del rappresentante, ne va dello Stato di diritto: se una parte dell'attività del giudice *va dentro una macchina* anche solo dal punto di vista informativo e non decisionale, la macchina deve essere trasparente come il cristallo e potabile come acqua di sorgente.

La Giustizia non è la Coca Cola.

Regime probatorio nelle frodi IVA da inesistenza soggettiva e responsabilità per fatto altrui

Rules of evidence in VAT frauds due to the subjective non-existence of the seller and vicarious liability

ADRIANA SALVATI

Abstract

Il contribuente esamina la questione della responsabilità che si configura a carico del cessionario, coinvolto in una frode IVA da inesistenza soggettiva del cedente, e della necessaria prova della colpevolezza.

Parole chiave: detrazione IVA, operazioni inesistenti, prova della colpevolezza

Abstract

The contribution examines the question of responsibility that is borne by the buyer, involved in a VAT fraud due to the subjective non-existence of the seller, and of the necessary proof of guilt.

Keywords: Vat deduction, non existence operations, proof of guilt

SOMMARIO: **1.** Le recenti pronunce della Corte. - **2.** La sottile linea Maginot tra prova presuntiva e colpa presunta. - **3.** Responsabilità per colpa e responsabilità per fatto altrui. - **4.** L'aporia costituita dalla rilevanza oggettiva del rispetto del principio di neutralità.

1. Di recente, la Cassazione è tornata a pronunciarsi sul regime probatorio connesso alle ipotesi di frodi IVA perpetrate tramite società c.d. cartiere, prive di struttura operativa e gestionale idonea allo svolgimento dell'attività di impresa, e tanto con alcune pronunce che, esaminate congiuntamente, consentono alcune riflessioni sull'evoluzione dell'indirizzo interpretativo di legittimità.

Nel caso esaminato con l'ordinanza n. 12853 del 22 aprile 2022, per quanto di interesse, la Corte si è espressa sulla questione dell'onere della prova a carico dell'Agenzia delle Entrate relativa alla consapevolezza del contribuente di partecipare alla frode. La Suprema Corte, nell'accogliere il ricorso del contribuente, ribadisce il principio per cui l'Amministrazione ha l'onere di provare l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre alla consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, e tanto anche in via presuntiva. A tale prova consegue, poi l'onere per il contribuente di provare di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità. In quest'ottica, secondo la Corte, sarebbe irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

Con l'ordinanza n. 5059 del 16 febbraio 2022, la Suprema Corte conferma la necessità per l'Amministrazione di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, e precisa che tale prova deve essere fornita, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, tenendo conto della qualità professionale ricoperta dal contribuente e della sostanziale inesistenza del contraente (valorizzando, ad esempio, la circostanza che la prestazione non poteva essere effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della sia pur minima dotazione personale e stru-

mentale, adeguata alla sua esecuzione). Solo se l'Amministrazione fornisce tale prova, allora graverà sul contribuente la prova contraria volta a dimostrare di avere adoperato la diligenza massima esigibile per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta.

Infine, con l'ordinanza n. 26515 del 30 settembre 2021, la Cassazione è intervenuta sulla dinamica delle frodi rispetto alla spettanza del diritto di detrazione, affermando che il diritto alla detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi, per cui in difetto della cessione effettiva dei beni o della prestazione dei servizi un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente la sua indicazione della relativa fattura (cfr. Corte UE, 27 giugno 2018, SGI). Per quanto riguarda la posizione dell'emittente, la Corte chiarisce che il D.P.R. n. 633/1972, art. 21, comma 7, laddove prevede che l'IVA esposta nella fattura sia dovuta indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione imponibile, mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dall'eventuale esercizio del diritto a detrazione previsto alla Sesta Direttiva, art. 17 (cfr. Corte UE, 31 gennaio 2013, Stroy Trans; Corte UE, 18 giugno 2009, Stadeco). Tale obbligo, tuttavia, non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA (cfr., altresì, Corte UE, 8 maggio 2019, EN.SA). Da tale principio la Corte ha dedotto che il cedente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale: in quest'ottica, l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA e di proporzionalità degli obblighi imposti ai contribuenti impone, altresì, di riconoscere la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia provveduto, come nel caso in esame, a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura, in quanto in tal modo risulta eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale (nel caso in esame tale versamento era stato effettuato in esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di una procedura di concordato preventivo; cfr., Cass., ord., 30 settembre 2020, n. 20843; Cass., ord., 12 marzo 2020, n. 7080).

Le diverse pronunce richiamate consentono alcune riflessioni in merito al complesso regime probatorio dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA, regime che può articolarsi anche nell'utilizzo di presunzioni per comprovare la colpevolezza del contribuente, ma che non può tradursi in una presunzione di colpevolezza, correlata alla mera realizzazione di un segmento delle operazioni complessivamente rettificata.

Le sfumature definitorie del concetto di colpa, che si delineano per soddisfare l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria o per comprovare la diligenza tenuta da parte del contribuente, contrastano poi con l'oggettivazione del meccanismo applicativo dell'imposta, la cui neutralità non può essere in ogni caso alterata neanche a fronte di operazioni inesistenti.

2. Come noto, il regime probatorio, che si è delineato nel tempo in merito al coinvolgimento nelle frodi IVA, ha assunto contorni sempre più sfumati e sovente contraddittori, camaleonticamente adattati alle diverse ipotesi di recupero dell'imposta evasa in capo a soggetti non coinvolti direttamente nell'architettura degli illeciti. E questo perché, di norma, il soggetto che realizza la frode presenta caratteristiche tali da rendere difficile, per l'Amministrazione finanziaria dello Stato in cui il tributo risulta evaso, esigere successivamente l'adempimento coattivo dall'autore della violazione, e quindi il recupero dell'imposta o il pagamento di sanzioni. Sicché, anche se nelle frodi IVA è ben possibile che vi siano segmenti di operazioni lecite, pur all'interno di un quadro complessivo di diverso tenore, di solito, diviene oggetto di accertamento proprio il soggetto che, pur non avendo preso parte alla frode, è facilmente reperibile dall'Amministrazione. In tal modo, si finisce con il negare a tali soggetti il godimento di quegli aspetti "favorevoli" del regime impositivo che sono indirettamente collegati alle violazioni tributarie commesse da terzi, valutando la colpevolezza secondo parametri di diligenza talmente elevati quanto di fatto impraticabili.

Ed infatti, anche se, per giurisprudenza ormai costante (almeno dopo la storica pronuncia CGUE 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11), si concorda con l'assunzione di principio per cui il

contribuente, coinvolto in una rettifica per frode, debba essere consapevole della frode stessa, o avrebbe dovuto esserlo secondo criteri di ordinaria diligenza, e che l'onere della prova di tale consapevolezza spetti all'Amministrazione finanziaria, il contenuto reale delle prove che l'Amministrazione può fornire, per soddisfare tale onere, assume forme variegata e sovente contraddittorie, come ben evidenziato dalle pronunce enucleate.

L'ordinanza n. 5059/2022, infatti, afferma, da un lato, che l'Amministrazione può dimostrare la colpevolezza anche in via presuntiva, ma in base ad elementi oggettivi e specifici, valorizzando, ad esempio, la circostanza che la prestazione non poteva essere effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione; dall'altro, però, la Corte, in parte decisoria, ritiene che non è sufficiente la mancanza di una sede operativa adeguata allo svolgimento dell'attività asseritamente svolta dal fornitore, né la mancata tenuta della contabilità da parte di quest'ultimo per comprovare la consapevolezza. E tanto in contesto in cui la Corte di Giustizia europea ha sovente affermato che il diritto di detrazione non può essere negato per il solo fatto che un contribuente non abbia verificato la registrazione del proprio fornitore presso le Autorità competenti (CGUE 2 ottobre 2019, causa C-329/18) o per la mancanza di una sede d'affari del fornitore, stante la possibilità di operare anche senza struttura (CGUE 22 ottobre 2015, causa C-277/14 e 6 settembre 2012, causa C-324/11).

D'altro canto, l'ordinanza n. 12853/2022 sottolinea, invece, che, al fine di valutare la prova del contribuente in merito al rispetto della diligenza massima esigibile da un operatore accorto, è irrilevante la regolare tenuta della contabilità, la regolarità dei pagamenti, e persino la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

Ecco allora che la verifica della colpevolezza o, in alternativa, della adeguata diligenza si smargina e rischia di sconfinare in una sorta di presunzione di colpevolezza connessa alla mera partecipazione ad una catena di operazioni, tra le quali alcune comprovatamente fasulle. Laddove, invece, la possibilità per l'Amministrazione di provare per presunzioni non andrebbe confusa con forme di colpa presunta, imputandosi l'evento su basi meramente oggettive.

Il sostrato concettuale della nozione di colpevolezza andrebbe ravvisato in una necessaria connessione tra doveri e responsabilità: la colpa involge la violazione di doveri o di regole proprie che disciplinano l'agire e la prova dell'elemento soggettivo della colpa presuppone un comportamento contrastante con le regole di diligenza, prudenza e perizia, secondo parametri di ragionevolezza.

In questo percorso e senza addentrarsi nelle divergenti teorie sulla nozione soggettiva o oggettiva della colpa, ma richiamando le conclusioni della più moderna teoria mista, si può evidenziare la duplice dimensione e funzione della colpa: *a)* quella oggettiva, appartenente al fatto materiale, che consiste nella condotta violatrice della regola cautelare obiettiva, avente questa funzione di orientamento del comportamento dei consociati e la cui osservanza è necessaria per la salvaguardia dei beni giuridici; *b)* quella soggettiva, appartenente alla colpevolezza, che attiene alla capacità soggettiva del singolo agente di osservare tale regola (cfr. MANTOVANI F., *Colpa* [voce], in *Digesto, disc. pen.*, Torino, 1988; CANEPA A., *L'imputazione soggettiva della colpa*, Torino, 2011).

In quest'ottica, l'illecito colposo resta un fatto involontario che non si doveva produrre, in cui si rimprovera alla volontà dell'agente di non averlo impedito e di aver agito in modo difforme da come l'ordinamento pretendeva che facesse.

Sotto il profilo probatorio si tratta, allora, di dimostrare che il comportamento del contribuente, così come strutturato, viola le suddette regole di comportamento ed è per fornire tale dimostrazione che è possibile ricorrere ad elementi indiziari che, univocamente, depongono nel senso dell'imprudenza del comportamento.

A tal fine, occorre eseguire una duplice verifica: dapprima, un'opera di ricerca e selezione di tutte le circostanze che caratterizzano il fatto e il ruolo dell'autore dell'illecito e tanto per delineare il quadro storico in cui verificare la dimensione soggettiva dell'agente (e tale indagine certamente richiede un certo margine di approssimazione). Delineato il contesto, poi, si dovrebbe verificare l'evitabilità - prevedibilità del fatto attraverso processi inferenziali, massime di esperienza che consentano di affermare

che, date le circostanze di fatto accertate, è possibile ragionevolmente pensare che il fatto stesso poteva essere evitato da chi lo ha posto in essere, secondo criteri di normalità o *id quod plerumque accidit*. Ed infine, non possono non essere considerate, in una valutazione di colpevolezza dell'agente, le specifiche caratteristiche di quest'ultimo: le competenze concrete; il ruolo effettivamente svolto nel segmento di mercato esaminato; gli standard operativi seguiti di norma nello svolgimento delle operazioni e l'eventuale discostamento nel caso specifico; la struttura operativa del soggetto e la possibilità reale di operare effettuando costantemente verifiche sui fornitori senza rallentare eccessivamente la propria attività; infine (perché no?), anche la personalità del soggetto agente e la sua comprovata o meno "tendenza all'evasione".

3. Attesa l'evidente differenza tra la mancanza di cautele, consistenti in verifiche non obbligatorie sul fornitore, e la prova della consapevolezza colpevole della frode, andrebbero effettuate due valutazioni degli elementi indiziari: una prima di carattere oggettivo, effettuata sugli elementi che comprovano la violazione della regola di condotta e/o di diligenza; e una seconda di carattere soggettivo, concernente la responsabilità per la relativa inosservanza. Nella valutazione degli elementi indiziari, la prossimità della ricostruzione alla fondatezza sarà correlata naturalmente alla pluralità delle circostanze di fatto comprovate, come circostanze temporali, di luogo, ma anche attinenti alla personalità del soggetto. E questo perché l'affermazione di principio, per cui l'Amministrazione deve provare con elementi oggettivi e specifici, sia pure in via presuntiva, la colpevolezza dell'agente, comporta il corollario per cui tali elementi devono tradursi in indizi concreti ed effettivi e non in forme di automatismo accertativo (sul tema si veda COSTANZO L., *Corsi e ricorsi dell'accertamento di "Frodi IVA" tra fornitore e committente alla prova dei principi eurounitari*, in questa *Rivista*, 14 febbraio 2020; MATTARELLI F., *Contestazione dell'IVA detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in questa *Rivista*, 30 novembre 2019).

Tramite la pluralità degli elementi comprovati dovrebbe operarsi una sorta di oggettivazione di uno stato soggettivo di colpevole mancanza di diligenza, di modo che, nota la base del giudizio (fattori rilevanti della fattispecie e della personalità del soggetto) e stabilito un criterio di valutazione di tale base, si potrà verificare l'evitabilità dell'evento e l'imputazione di responsabilità.

Per effettuare un giudizio di tal sorta, allora, sarebbe indispensabile individuare criteri univoci e chiari che consentano al contribuente di orientarsi e conoscere a monte i controlli da effettuare sui propri fornitori per porsi al riparo da contestazioni di tal genere, identificando gli adempimenti minimi che ciascuno dovrebbe porre in essere e adeguandoli, poi, al settore specifico e alle competenze individuali. È evidente, infatti, che settori particolarmente controllati *ab* esterno tramite autorizzazioni e licenze, con controlli periodici previsti dalla normativa di settore e/o rafforzati dalla necessità di garanzie specifiche, dovrebbero essere meno esposti a possibili frodi e il livello di controllo da parte dell'operatore dovrebbe essere meno stringente, attesa l'operatività dei controlli in capo a terze autorità. Così come si potrebbe ritenere ragionevole che l'obbligo di diligenza sia rafforzato in capo a soggetti esperti del settore, che vi operano da numerosi anni e con un elevato numero di transazioni.

L'ago della bilancia, quindi, potrebbe essere individuato nella formula, sovente utilizzata dalla giurisprudenza, della verifica della prevedibilità dell'evento secondo ragionevolezza e proporzionalità. Senonché la massima di comune esperienza indicata perde sostanza a fronte delle contestazioni operate dall'Amministrazione che, sovente e di fatto, ha sostituito, nel tempo, ad una forma di responsabilità per colpa una di responsabilità per fatto altrui, oggettivando i criteri di colpevolezza identificati infine nell'inadempimento di terzi.

In quest'ottica, gli accertamenti sottolineano spesso le caratteristiche del soggetto inesistente e i suoi inadempimenti tributari, che consentirebbero di praticare prezzi inferiori alla media ma con margini elevati per il cedente, e che portano a disconoscere le detrazioni IVA secondo la logica del "non poteva non sapere". E tanto indipendentemente dalla sussistenza di quegli elementi oggettivi che la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto maggiormente idonei a supportare la colpevolezza (si pensi alle irregolarità

documentali, legami personali tra i soggetti, movimenti bancari su eventuali retrocessioni, indicati da Cass., 20 gennaio 2016, n. 967; 18 giugno 2014 n. 13804; 14 gennaio 2015, n. 429).

Nel sistema della responsabilità delineato dal legislatore civilistico, tuttavia, la responsabilità per fatto altrui o responsabilità indiretta risponde all'idea che taluno risponde del fatto illecito altrui, in virtù della posizione da lui ricoperta rispetto a colui che concretamente cagiona il danno (così già SCOGNAMIGLIO R., *Responsabilità per fatto altrui*, in *Noviss. Dig. it.*, XV, Torino, 1968, 692).

Questa tipologia di responsabilità si è concettualmente deteriorata nel tempo e, nel contesto della responsabilità civile per colpa, essa si pone più che altro come un elenco di fattispecie specifiche di responsabilità, sottoposto naturalmente ad aggiornamento. E la *ratio* delle differenti previsioni normative è quella di rispondere al tentativo di risarcire ad ogni costo il danneggiato, come se il problema della responsabilità fosse solo quello di distribuire il costo dell'evento illecito, focalizzando l'attenzione sulla riparazione a scapito dell'illecito.

Ciò non di meno, la responsabilità per fatto altrui dovrebbe pur sempre essere allineata ad una responsabilità per colpa (ad esempio, *in vigilando*); eppure le diverse ipotesi tassative previste dalla legge finiscono per essere un sistema ibrido che non costituisce né negazione del principio della colpa quale fonte della responsabilità, né fenomeno che prescinde necessariamente dalla colpa della persona chiamata a rispondere del fatto altrui (così CORSARO L., *Responsabilità per fatto altrui* [voce], in *Digesto*, Torino, 1998). Se, talvolta, il responsabile del fatto altrui risponde indipendentemente dalla propria colpa, in altri casi, invece, la colpa è essenziale ai fini del nascere della responsabilità.

Ne consegue che la questione della responsabilità per fatto altrui riguarda la persona del responsabile, il suo comportamento, la sua posizione nell'ambito dell'evento dannoso e non invece il fatto che cagiona il danno, la sua oggettiva anti-giuridicità, o la colpa dell'autore del comportamento dannoso.

In questo quadro, trasladando il fenomeno in ambito tributario, è evidente che, mancando una norma espressa, questa forma di responsabilità, di fatto configurata nella prassi, non ha nessuna base legittimante e, seppure si volessero ricondurre gli inadempimenti del terzo al fenomeno della colpa *in vigilando* o per garanzia, andrebbero delineate chiare norme di comportamento e poteri di indagine in capo al soggetto chiamato a rispondere della responsabilità altrui (in tema, si veda CGUE 11 maggio 2006, C-384/04 ove si accenna al rischio specifico di configurazione di una responsabilità oggettiva).

4. Come verificato, vi sono diverse sfaccettature della responsabilità del cessionario che, nella configurazione giurisprudenziale, oscillano tra la dichiarazione di intenti, che impone la prova di una responsabilità per colpa, e la effettiva mancanza di posizioni chiare in merito ai doveri di controllo, rispetto ai quali il contribuente sarebbe colpevolmente inadempiente.

I margini della responsabilità per colpa sfumano quando si afferma che la prova può essere anche fornita per presunzioni, sconfinando in forme di colpevolezza presunta o di responsabilità per fatto altrui.

Senonché a tali aporie ricostruttive se ne aggiunge un'altra che confonde ulteriormente, sotto il profilo concettuale, la dinamica del risarcimento del danno oggettivo erariale con quello della colpevolezza. E questo perché se il cessionario risponde per colpa, per inadempimento dei propri obblighi di diligenza e/o vigilanza, non si comprende poi perché, quando viene garantita la neutralità dell'imposta, non sussista più alcuna forma di colpevolezza del cessionario.

L'ordinanza n. 26515 del 30 settembre 2021 ha chiaramente affermato che l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA e di proporzionalità degli obblighi che incombono sui contribuenti impone di riconoscere la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia provveduto, come nel caso in esame, a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura, in quanto in tal modo risulta eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale (sul tema si veda anche, *ex multis*, Corte di Giustizia UE, sentenza EN.S.Am 8 maggio 2019, causa C-712/17, ove afferma che «il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare

ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale»).

Ecco allora che il sistema delle responsabilità risulta fallace, laddove, a fronte di un'alterazione del principio di neutralità, si tenta di rimediare con una responsabilità per colpa, mentre dinanzi alla realizzazione, sia pure *aliunde*, della stessa neutralità, la colpa finisce per dissolversi: se ne potrebbe dedurre, allora, che la questione della colpevolezza ceda il passo dinanzi alla circolarità dell'imposta, atteso che, se non si è prodotto alcun danno alla neutralità, non vi è ragione alcuna di inseguire la colpevolezza del cessionario. Eppure la Corte di Giustizia ha inteso chiaramente percorrere la via della responsabilizzazione dei soggetti passivi.

Stando così le cose, allora, andrebbero riviste, alla luce della sovranità del principio di neutralità, tutte le indagini relative ai plurimi accertamenti IVA nel caso delle frodi carosello che consentono all'Amministrazione di tentare il recupero tante volte quante sono i passaggi intermedi delle operazioni, con effetto duplicativo o moltiplicativo dell'imposta e senza alcuna proporzionalità dell'azione (così GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, 215 ss.; cfr. anche SCRIMIERI F., *Onere della prova "complesso" nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 317 ss.).

La lettura congiunta di queste affermazioni di principio induce quindi a ritenere che la colpa del cessionario in tali ricostruzioni si pone proprio nell'ottica della responsabilità per fatto altrui, ovvero del tentativo di risarcire ad ogni costo il danneggiato, distribuendo, in tal modo, il costo dell'evento illecito, focalizzando l'attenzione sulla riparazione a scapito della colpa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *La detrazione IVA tra forma e sostanza*, in *Corr. trib.*, 2019, 1, 35 ss.
- CANEPA A., *L'imputazione soggettiva della colpa*, Torino, 2011
- COMELLI A., *IVA comunitaria e nazionale*, Padova, 2000
- CORSARO L., *Responsabilità per fatto altrui* (voce), in *Digesto*, Torino, 1998
- COSTANZO L., *Corsi e ricorsi dell'accertamento di "Frodi IVA" tra fornitore e committente alla prova dei principi eurounitari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, XII, 429 ss.
- GIOVANARDI A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013
- LOGOZZO M., *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 3, I, 287 ss.
- MANTOVANI F., *Colpa* (voce), in *Digesto, disc. pen.*, Torino, 1988
- MARCHESELLI A., *Frodi IVA del fornitore: presupposti limiti e natura della responsabilità del cliente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 894 ss.
- MATTARELLI F., *Contestazione dell'IVA detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XI, 513 ss.
- MOSCHETTI G., *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva. Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, Padova, 2013
- SCOGNAMIGLIO R., *Responsabilità per fatto altrui*, in *Noviss. Dig. it.*, XV, Torino, 1968, 692
- SCRIMIERI F., *Onere della prova "complesso" nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 317 ss.

Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili (*)

Tax justice: a perfectible reform, but with non-negotiable measures

FRANCESCO TUNDO

Abstract

Premesso un breve *excursus* sulla giurisdizione tributaria, il presente contributo fornisce un attento commento al recente d.d.l. di riforma al processo tributario (disegno di legge AS 2636), evidenziando le principali potenzialità di una simile riforma, pur alla luce di alcune criticità sottolineate dall'Autore.

Parole chiave: giurisdizione tributaria, riforma, processo tributario, Giustizia tributaria, PNRR

Abstract

Given a brief digression on tax justice, this contribution provides a careful commentary on the recent draft reform on the tax trial (AS 2636), highlighting the main potentialities of such a reform, although in the light of some critical points raised by the Author.

Keywords: tax jurisdiction, reform, tax process, tax trail, Italian NRRP

SOMMARIO: 1. Premessa. - **2.** Uno sguardo retrospettivo e la necessità di una giurisdizione speciale. - **3.** La "professionalizzazione" del Giudice non è più rinviabile. - **4.** Un fermento riformista e il grande protagonismo del Parlamento. - **5.** La scelta decisiva: un modello di tutela del contribuente per gli anni a venire. - **6.** Una valutazione in *controluce* del Disegno di Legge AS 2636. - **7.** Il PNRR e la Cassazione tributaria. - **8.** La materia prima della buona giurisdizione: la reale indipendenza del Giudice. - **8.1** Un cordone ombelicale inopportuno e da recidere. - **8.2** Dai dubbi sulla "apparenza di indipendenza" a quelli sulla indipendenza *tout court*: un Giudice "sotto tutela"? - **8.3** Un contrappeso meno efficace. - **9.** Sulle competenze *sincretiche* necessarie per diventare magistrati tributari: l'*inspiegabile* esclusione dei laureati in economia. - **10.** Il c.d. "rinvio pregiudiziale": un Giudice, addirittura, sotto "doppia tutela"? - **11.** Sulla necessità di un adeguato periodo transitorio.

1. Il Disegno di Legge presentato dal Governo al Vostro esame (AS 2636), del quale ho l'onore di occuparmi in questa sede, attiene a una materia che per sua natura non può che collocarsi a pieno titolo nel novero delle più alte decisioni politiche.

Si tratta di un Disegno di Legge (d'ora innanzi per brevità anche "DDL") che pur non costituendo una riforma ordinamentale in senso proprio, interviene su un profilo – quello che attiene allo *status* dei Giudici tributari – di straordinaria rilevanza, oggetto di alterne vicende che costellano l'intera storia costituzionale italiana, sin dai suoi albori.

(*) Si tratta del testo depositato dall'Autore in occasione dell'audizione del 28 giugno 2022 dinanzi alle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze del Senato.

In questa sede mi limiterò a premettere brevi richiami attinenti all'evoluzione normativa della Giustizia tributaria di merito, ancora oggi amministrata dalle Commissioni tributarie le quali, dico subito, s'inseriscono in un impianto che ha dato buoni risultati ma appare ormai superato dai tempi. Giova richiamare alla mente la memoria storica della Giustizia tributaria poiché le vicende che l'hanno interessata, seppur risalenti, sono di interesse per valutare l'impianto prefigurato dal Disegno di Legge.

2. Sino ai primi anni '40 del secolo scorso, le Commissioni tributarie non avevano natura giurisdizionale: sulle questioni di tipo estimativo il contribuente addirittura era privo di tutela, mentre per quelle di diritto, cioè sull'interpretazione della legge, era costretto a rivolgersi al Giudice ordinario. Non a caso, l'interrogativo su quale assetto dare alla Giustizia tributaria entrò in seno all'Assemblea costituente, ove si fronteggiarono diverse soluzioni con argomenti che ancora oggi sono di grande attualità.

In quella sede, il più fermo sostenitore dell'unicità della giurisdizione e del suo affidamento ai soli Giudici ordinari, fu Piero Calamandrei, secondo il quale solo per questa via si sarebbero garantite l'indipendenza e l'autonomia dei Giudici, nonché la certezza del diritto(1). Il corollario di siffatta posizione era il divieto di istituzione di Giudici speciali e l'eliminazione di quelli esistenti, tra cui quelli che amministravano il "contenzioso" tributario, con contestuale affidamento a sezioni specializzate della Giustizia ordinaria. A tale prospettiva si oppose, tra gli altri, Ferdinando Targetti, il quale riteneva che l'esistenza di Giudici speciali non inficiasse l'indipendenza della magistratura e che essi erano, anzi, opportuni in determinate materie tecniche.

Su questo specifico aspetto prese una ferma posizione anche Giovanni Leone, molti anni dopo divenuto Presidente della Repubblica. Pur condividendo la posizione di principio di Calamandrei, ne prese le distanze proprio con riferimento alla giurisdizione tributaria, osservando che quest'ultima richiedeva capacità e conoscenze pratiche da parte del Giudice che la rendevano inadatta ad essere assorbita dall'ordinamento giudiziario ordinario(2).

Ezio Vanoni, che pure non faceva parte della sezione della Costituente competente in materia di giustizia, chiese di partecipare ai relativi lavori per porre in luce le esigenze attinenti alla difesa dei cittadini nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che a suo avviso non erano adeguatamente tutelate(3). Sviluppando una serie di argomentazioni ancora oggi straordinariamente attuali, concluse per l'opportunità di una giurisdizione speciale tributaria, che fosse idonea a contemperare l'esigenza di rapidità del giudizio con la competenza giuridica e le cognizioni tecniche richieste al Giudice in una materia così peculiare come il diritto tributario.

Negli anni successivi, la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha tenuto in vita le Commissioni tributarie, che sono sopravvissute in ragione della loro preesistenza alla stessa Carta fondamentale e dunque hanno superato il vaglio dell'art. 102 Cost. il quale, infine, aveva fissato il divieto di istituzione di *nuovi* Giudici speciali. Successivamente, la Corte le qualificò come organi amministrativi(4) mentre, in parallelo, la Cassazione ne sosteneva la natura giurisdizionale(5).

Con la grande riforma tributaria dei primi anni '70, ne fu disposta una più articolata disciplina e la Consulta tornò ad affermarne la natura giurisdizionale(6), così come dopo l'ultima riforma dei primi

(1) V. Assemblea Costituente, Seconda sottocommissione, *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, 41.

(2) V. Assemblea Costituente, Seconda sottocommissione, *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, 49.

(3) V. Assemblea Costituente, Seconda sottocommissione, *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, 51.

(4) Corte cost., 6 febbraio 1969, n. 6.

(5) Cass., 21 giugno 1969, n. 2201.

(6) Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287.

anni '90(7) (che le definì espressamente “organi speciali di giurisdizione tributaria”), in ragione della loro origine, anteriore alla Costituzione repubblicana(8).

3. Nel frattempo, la Giustizia tributaria ha dato, negli anni, prova di “meritare” la natura giurisdizionale: è noto che i giudizi tributari, nella fase di merito davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, sono assai più rapidi rispetto a quelli innanzi alla Giustizia ordinaria. Non è, tuttavia, solo una questione di numeri, dato che anche la qualità delle sentenze tributarie di merito è apprezzabile e le Commissioni tributarie si sono rese protagoniste dell’inaugurazione di filoni giurisprudenziali che talvolta hanno fatto mutare indirizzo alla Corte di Cassazione e in alcuni altri casi si sono rivelate più in linea con le intenzioni del legislatore di quanto non si possa dire per la stessa Suprema Corte.

Oggi i Giudici provengono dai ranghi della magistratura ordinaria (i cosiddetti “togati”) così come dalle professioni economico-giuridiche (i “laici”). In entrambi i casi sono sostanzialmente onorari. Di fatto sono dunque costretti a svolgere anche una diversa attività lavorativa. Eppure, hanno il non facile compito di contemperare la corretta determinazione delle imposte pretese dagli uffici fiscali con i diritti dei contribuenti e si occupano di questioni di enorme valore, decisive per le sorti delle imprese, dei cittadini e, più in generale, del Paese. Inoltre, la complessità sempre crescente del diritto tributario impone ormai un impegno del Giudice a tempo pieno: si tratta, come dirò a breve, di uno dei punti da salutare con maggior favore del Disegno di Legge qui in esame.

4. Negli ultimi tempi il dibattito intorno all’assetto della Giustizia tributaria ha subito un’intensa accelerazione, anche tenuto conto del fatto che la riforma rientra a pieno titolo fra i traguardi individuati dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza(9). Ma prima ancora del PNRR, nel corso di questa legislatura si è potuto assistere ad una formidabile “osmosi culturale” tra studiosi, operatori del settore e iniziative parlamentari. Ciò conferisce, se possibile, un valore ancora maggiore alle proposte di legge parlamentari poiché esse sono anche il frutto di un ampio *debàt public*, che si è svolto tutto alla luce del sole.

Tanto fermento riformista è stato accompagnato, così, da un formidabile protagonismo del Parlamento, ove peraltro le numerose proposte di legge presentate, sia alla Camera che al Senato, rivelano un inedito comune sentire circa gli elementi strutturali che dovrebbero caratterizzare una riforma della Giustizia tributaria. È un approdo da salutare con grande favore, perché segna la centralità del Parlamento nella materia tributaria(10).

Allo stesso modo, anche il Governo ha dato riscontro alla necessità di un intervento sul tema, dapprima, nel 2021, con l’istituzione di una Commissione interministeriale da parte dei Ministri della Giustizia e dell’Economia, la quale, come noto, non ha tuttavia prodotto una relazione unitaria, e poi con i lavori di una seconda commissione che hanno portato al Disegno di Legge sottoposto al Vostro esame.

5. Prima di analizzare nel merito il DDL, mi sia consentito di sottolineare che una riforma strutturale della Giustizia tributaria non può ridursi ad un intervento di “pura tecnica”, perché involge scelte di fondo attinenti al modello di tutela dei contribuenti dalle pretese del Fisco. Deve confrontarsi dunque con i valori del diritto di difesa e del giusto processo, nonché con quelli dello Stato di diritto – tutelati sia dalla nostra Carta costituzionale(11) che nelle Carte sovranazionali(12) – i quali richiedono la presenza di un Giudice terzo e imparziale rispetto alle parti in causa.

(7) D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

(8) Corte cost., 23 aprile 1988, n. 144.

(9) Punto 1.7 - Giustizia Tributaria (compresa nell’“Asse 2-Giustizia”).

(10) Sullo stato dei rapporti tra Parlamento e Governo nella materia fiscale mi sia consentito fare rinvio a TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020.

(11) Agli artt. 24 e 111, Cost.

(12) Cfr. art. 47, Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea, nonché art. 2, Trattato sull’Unione Europea. Ancora, si

Calando tali fondamentali principi nella Giustizia tributaria, ritengo che si debbano frapporre degli argini alla recente tendenza all'erosione dell'area delle tutele giurisdizionali, per offrire al contribuente un impianto finalmente conforme con i richiamati parametri costituzionali e sovranazionali.

Si tratta indubbiamente di una scelta di campo, che non potrà non tenere conto sia dei principi fondamentali che devono regolare l'attività giurisdizionale, sia delle attese e delle aspettative degli osservatori e investitori, nazionali ed esteri.

Ritengo insomma che si debba scegliere se si intende proseguire verso un consolidamento e irrobustimento delle tutele giurisdizionali, in linea con il graduale processo di "revisione" della Giustizia tributaria che è in corso da oltre 80 anni, e che addirittura precede la nostra Carta costituzionale. Oppure se si intenda "virare" verso un'espansione delle attribuzioni dell'Amministrazione fiscale con un ulteriore ampliamento delle modalità di composizione delle liti al cospetto della stessa Amministrazione che emette gli atti impositivi, rinunciando alla natura giurisdizionale dei gradi di merito e passando bruscamente da un sistema che ha dato buoni frutti in termini di efficacia e di tutela dei diritti ad un appesantimento burocratico-amministrativo dello stesso, in relazione al quale ritengo vi siano dubbi rispetto alla pienezza delle tutele.

Cercherò di spiegare perché ritengo che vi sia questo rischio e come può essere allontanato.

6. È con lo stratificato quadro che ho cercato di tratteggiare in questo schematico *excursus* che si deve confrontare il Disegno di Legge qui esaminato.

Ritengo si debba valutare il DDL in controluce, per coglierne tutte le implicazioni, anche di possibile (il)legittimità costituzionale. Intendo dire, per essere più preciso, che occorre prevenire ogni rischio che possa esporre la riforma ad un'"ipoteca" di illegittimità costituzionale, che ne annullerebbe gli effetti benefici, facendo precipitare il sistema della Giustizia tributaria in un'incertezza del diritto che potrebbe durare anche molti anni.

Inoltre, si tratta di valutare se le misure proposte consentano di perseguire *effettivamente* l'obiettivo fissato dal PNRR di alleggerimento dell'imponente carico di lavoro della Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

Ciò premesso, ai fini di maggiore chiarezza espositiva esaminerò i tratti salienti del DDL per punti.

7. Un primo aspetto meritevole di analisi è quello della coerenza dell'assetto predisposto dal DDL con l'obiettivo perseguito (e fissato dal PNRR) di alleggerimento dell'imponente carico di lavoro della Sezione tributaria della Corte di Cassazione e, conseguentemente, di efficientamento delle tempistiche della Giustizia tributaria.

In merito, occorre rilevare come il DDL intervenga sulla Corte di Cassazione con limitate misure *processuali* – peraltro controproducenti, come dirò – e non ordinamentali, il che costituisce a mio sommo avviso un limite della proposta qui in esame. Appare persino banale osservare che se i problemi sono l'arretrato della Cassazione e la crisi della funzione nomofilattica (ossia del compito di assicurare uniformità nell'interpretazione del diritto), non è dato comprendere perché non si intendano adottare misure relative alla Suprema Corte, ritenendo preferibile intervenire sui gradi di merito.

Giova, allora, ragionare sulle possibili cause dell'arretrato della Cassazione (circa 50.000 procedimenti attualmente pendenti), così come della crisi della funzione nomofilattica.

A me pare francamente implausibile che quest'ultima dipenda dalla scarsa qualità delle sentenze di merito, come talvolta è dato leggere – il che peraltro costituisce un giudizio, a mio avviso, ingeneroso e ingiusto verso gli attuali Giudici delle Commissioni tributarie.

Non mi è inoltre chiaro, inoltre, secondo quale *iter* logico si riterrebbe di far dipendere da questo il fatto che la Corte giunga frequentemente a pronunciarsi con sentenze l'una contraddittoria dell'altra.

pensi all'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Mi sembra più verosimile, piuttosto, che una concausa del problema vada rintracciata nel fatto che i Giudici di Cassazione giungono alla Sezione tributaria senza aver sostanzialmente maturato, nel loro lungo percorso professionale che precede l'approdo ai vertici della carriera, alcuna esperienza nel diritto tributario, e che peraltro il più delle volte considerano tale Sezione un "passaggio intermedio" verso sezioni ritenute più congeniali alla loro esperienza professionale pregressa.

Stante tale situazione, ritengo che un utile contributo – ipotizzato anche dalle prevalenti indicazioni del Parlamento(13) – possa essere dato dall'istituzione per legge di una Sezione della Corte di Cassazione dedicata alle liti fiscali, da "alimentare" con professionalità che vengono anche dal novero dei futuri Giudici tributari di ruolo, i quali avranno così maturato un'esperienza di molti anni in una materia tanto complessa e potranno metterla al servizio del giudizio di legittimità.

Tale intervento porterebbe effetti benefici, atteso che consentirebbe di diventare Giudici della Cassazione tributaria anche ai futuri magistrati tributari di ruolo. Questo permetterebbe loro un lungo periodo di studio e preparazione sul campo prima di approdare nella Suprema Corte e sarebbe il modo migliore per assicurare un più efficace esercizio della funzione di quest'ultima, oltre a risolvere il problema dell'incessante *turn over* che impoverisce la Sezione tributaria.

Per converso, nell'assetto delineato dal DDL, che non prevede l'accesso dei futuri magistrati di ruolo ai ranghi della Cassazione, si determinerebbe anche una singolare "discontinuità" tra i primi due gradi e quello davanti alla Cassazione, che rimarrà l'unico vero giudice, con un modello "apicale" sinora inedito per la nostra tradizione giuridica, che determinerà un'ulteriore riduzione delle tutele e -manco a dirlo- un appesantimento del carico di lavoro della Corte, quando l'obiettivo della riforma è esattamente l'opposto.

Se le cose rimarranno così come sono, poi, c'è anche da interrogarsi sulle conseguenze di un *tetto di cristallo* così pesante alla carriera dei futuri magistrati tributari: che tipo di *appeal* potrà esercitare questa professione per i più meritevoli e capaci di essi? Verosimilmente scarso, costituendo semmai una sorta di "parcheggio professionale" in attesa di un approdo presso un'altra, più gratificante, magistratura e dunque – anche qui- un continuo *turn over*.

8. Come anticipavo, il DDL risponde positivamente ad una delle maggiori sollecitazioni della dottrina e degli operatori – e nello stesso senso, del resto, si poneva anche la grande maggioranza dei Disegni di Legge presentati in Parlamento(14) – prevedendo un nuovo *status* per i Giudici fiscali, che verranno assunti per concorso, esercitando poi la funzione a tempo pieno.

Un indubbio miglioramento rispetto alla condizione attuale, in cui come detto sono sostanzialmente onorari e svolgono altre professioni.

Allo stesso tempo, tuttavia, a questo deciso miglioramento dell'assetto vigente in direzione della piena giurisdizionalizzazione delle Commissioni non si affiancano le ulteriori disposizioni che avrebbero dovuto costituire l'indispensabile completamento di questo processo storico e portare alla piena ed effettiva indipendenza dei Giudici tributari. A causa di ciò ritengo che la disciplina recata dal DDL al Vostro esame non sia immune dal rischio di un'incompatibilità costituzionale.

Mi riferisco anzitutto all'auspicato superamento dell'attuale denominazione di "Commissioni" tributarie provinciali e regionali: è infatti un retaggio dell'antica natura amministrativa e sarebbe dunque necessario sostituirla con una più coerente con la funzione giurisdizionale, quale "Tribunali" e "Corti d'appello" tributari, per evitare la permanenza di dubbi sull'*apparenza* di indipendenza.

Ancor più rilevante, e a mio parere centrale e ineludibile, è il tema attinente al rapporto organico tra i Giudici tributari e il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

(13) AS. 2476 (Misiani); AC 840 (Savino); AC 1521 (Martinciglio); AC 1526 (Centemero); AC 2526 (Del Basso De Caro); AS 243 (Vitali); AS 714 (Caliendo); AS 759 (Nannicini); AS 1243 (Romeo); AS 1661 (Fenu).

(14) AS. 2476 (Misiani); AC 840 (Savino); AC 1521 (Martinciglio); AC 1526 (Centemero); AC 1755 (Bartolozzi); AC 2526 (Del Basso De Caro); AS 243 (Vitali); AS 759 (Nannicini); AS 1243 (Romeo); AS 1661 (Fenu).

8.1 Sinora l'organizzazione della Giustizia fiscale è stata appannaggio del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale fanno capo anche le Agenzie fiscali, che sono le abituali controparti dei contribuenti nelle controversie fiscali.

È unanimemente ritenuto un "cordone ombelicale" inopportuno e da recidere.

Non è un caso che proprio in questa direzione vadano le opinioni prevalenti degli studiosi, degli operatori e tutti i progetti di legge parlamentari, che ne prevedono il passaggio alla Presidenza del Consiglio o al Ministero della Giustizia.

Tuttavia, a fronte di tali e tante sollecitazioni, il DDL governativo ha imboccato una direzione opposta e prefigura una *dipendenza* della Giustizia tributaria dal MEF ancora più stretta.

Sul punto, le svariate disposizioni che legano al MEF la Giustizia tributaria non vengono infatti incise dal DDL – si pensi ad esempio all'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 545/1992, ai sensi del quale il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria è istituito presso il MEF o, ancora, agli artt. 32 e 33, D.Lgs. n. 545/1992, che inquadrano come dipendenti del MEF il personale di segreteria.

Peraltro, a differenza degli attuali componenti delle Commissioni tributarie, il DDL interviene sull'art. 11 D.Lgs. n. 545/1992, precisando che la nomina a una delle funzioni dei componenti delle Commissioni tributarie presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all'art. 4, comma 39-*bis*, L. 12 novembre 2011, n. 183 non costituisce in nessun caso un rapporto di pubblico impiego. Ciò significa, *a contrario*, che i futuri Giudici di ruolo delle Commissioni tributarie saranno inquadrati, a tutti gli effetti, in un rapporto di pubblico impiego – evidentemente incardinato presso il MEF.

A tal proposito, tramite una modifica all'art. 9 D.Lgs. n. 545/1992, il DDL prevede che alla nomina dei magistrati tributari assunti con concorso, nonché a quelle dei Giudici tributari presenti nel ruolo unico, conseguenti ai concorsi interni per passaggi di funzione e di grado, si provvede con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, previa deliberazione conforme del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria. Il DDL non chiarisce peraltro le conseguenze di tale inquadramento nel rapporto di pubblico impiego.

8.2 In ogni caso, mi pare evidente che il riferimento alla categoria del pubblico impiego comporterà, in assenza di ulteriori disposizioni in merito, l'instaurazione di un rapporto di subordinazione dei nuovi Giudici tributari rispetto alla PA di riferimento, ovvero il MEF. E la presenza di siffatto rapporto organico non potrà che esacerbare le problematiche di "apparenza di indipendenza" già sollevate con riferimento alle attuali Commissioni tributarie, che addirittura diventerebbero di "(in)dipendenza" vera e propria.

Intendo dire, in estrema sintesi, che, la "professionalizzazione" del Giudice enfatizza in forma esponenziale la rilevanza del requisito dell'indipendenza.

Sotto questo profilo il DDL si pone in antitesi rispetto a quel percorso di progressiva revisione della Giustizia tributaria che parte da lontano e che con graduali passaggi – in una graduale e virtuosa azione congiunta del legislatore e della Corte costituzionale – ha consentito di consacrarne la natura giurisdizionale e la conformità alla Costituzione.

Il che stride evidentemente con l'esigenza di una piena autonomia e indipendenza del magistrato (tributario) nei confronti del MEF(15), e con l'insegnamento secondo il quale «*per il giudice, quando decide, "non esistono ordini superiori"*»(16).

Intendo essere molto chiaro: ritengo che l'appartenenza organica della giurisdizione tributaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è la controparte sostanziale dei contribuenti per mezzo delle Agenzie fiscali, sia inconciliabile con i requisiti di indipendenza, terzietà, imparzialità del Giudice.

(15) Cfr. l'art. 104 Cost.

(16) CALAMANDREI P., *Processo e democrazia*, 1964, Padova, 74, oggi in AA.VV., *Processo e democrazie, Le conferenze messicane di Piero Calamandrei*, 2019, Pisa.

8.3 C'è un altro rilevante profilo che viene in rilievo: le attribuzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria – che risulta indebolito dal DDL – non consentono di identificarlo come adeguato “contrappeso” all'appartenenza e alla pervasività del MEF.

Si tenga per esempio conto che – ferma restando l'attuale disciplina degli artt. 15 e 16 D.Lgs. n. 545/1992 – il DDL istituisce un “Ufficio ispettivo” presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, volto secondo la Relazione illustrativa a «*garantire una vigilanza efficace sull'attività giurisdizionale svolta presso le Commissioni tributarie, disponendo ispezioni nei confronti del personale giudicante*».

Tuttavia, all'istituzione di tale Ufficio non si accompagna una riserva a esso in via esclusiva delle attribuzioni in materia, e anzi la Relazione precisa che «*[d]etto Ufficio può svolgere attività congiunte con il competente Ufficio Audit della Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze, al fine di effettuare i controlli di rispettiva competenza*».

Come noto, attualmente l'Ufficio Audit della Direzione Giustizia tributaria esercita una serie di attività, fra cui:

- attività di vigilanza e di audit di conformità nei confronti degli Uffici di segreteria delle Commissioni tributarie sulla corretta gestione dell'attività di supporto alla funzione giurisdizionale, dei servizi all'utenza, dell'aggiornamento della banca dati del contenzioso, di liquidazione del contributo unificato tributario e degli altri processi lavorativi;
- esamina, ai fini dello svolgimento delle attività di vigilanza e audit, le eventuali segnalazioni dei Presidenti delle Commissioni tributarie effettuate ai sensi dell'art. 15 D.Lgs. n. 545/1992, degli enti della fiscalità, degli ordini professionali e degli utenti;
- assicura, ove richiesto dall'organo di autogoverno dei Giudici tributari, il supporto per le ispezioni presso le Commissioni tributarie svolte dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.

Non si vede allora perché istituire presso il Consiglio di Presidenza un apposito Ufficio Ispettivo senza trasferire allo stesso attribuzioni oggi di competenza del MEF, ciò che avrebbe avuto un significativo effetto di miglioramento dell'indipendenza dei Giudici tributari.

Da tutto quanto sopra deriva una sensazione, più che di impoverimento della caratura giurisdizionale degli organi preposti alla tutela, di una vera e propria svolta verso un assetto burocratico-amministrativo (una messa “sotto tutela”), inconciliabile con la necessaria indipendenza del Giudice.

9. Un ulteriore profilo critico del DDL riguarda gli stringenti requisiti delineati per la partecipazione al concorso per diventare magistrato tributario, che fanno unicamente riferimento alla laurea in giurisprudenza, così escludendo implicitamente altri corsi di laurea, e in particolare quelli in economia.

Ritengo necessario osservare, sul punto, che una siffatta preclusione, della quale francamente non riesco a comprendere le ragioni, non è coerente con la natura del diritto tributario, il quale richiede competenze necessariamente *sincretiche*: oggi non si può giudicare se non si conoscono il diritto come i bilanci e i principi contabili, l'economia aziendale, la fiscalità internazionale e così via.

Viceversa, aprire la possibilità di partecipare al concorso a più classi di laurea avrebbe un effetto benefico sulla composizione dei futuri collegi, le cui competenze sarebbero altrettanto composite, così come le materie sulle quali dovranno pronunciarsi, in linea con gli auspici che i nostri padri costituenti esprimevano quando discutevano della Giustizia tributaria.

10. Sul versante delle disposizioni relative al processo, mi limito a soffermarmi brevemente su quella introdotta dall'art. 2, comma 2, lett. g), DDL, che propone di inserire un nuovo art. 62-*bis* all'interno del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato “rinvio pregiudiziale”.

Secondo tale disposizione, al ricorrere di particolari condizioni, le Commissioni tributarie di primo o secondo grado potranno, d'ufficio, investire direttamente la Corte di Cassazione della «*risoluzione di una questione di diritto idonea alla definizione anche parziale della controversia*».

Tale disposizione presenta, a mio avviso, non poche criticità.

In primo luogo, essendo azionabile d'ufficio e comportando la rimessione della risoluzione della controversia a un Giudice diverso da quello adito per legge dalle parti, mi pare che comporti il rischio di una violazione del principio del Giudice naturale, valore protetto dall'art. 25 della Carta costituzionale(17).

Intendo dire che ritengo sia leso il diritto delle parti a ottenere una pronuncia di merito secondo l'ordinario schema del processo.

Il che peraltro si accompagna ad un'altra considerazione di rilievo costituzionale, che mi porta a intravedere una possibile menomazione dell'autonomia del Giudice (qui inteso sia come ordine sia come Giudice individualmente considerato), il quale invece dovrebbe essere soggetto solo alla legge (art. 117 Cost.).

Un eventuale rinvio alla Corte di Cassazione potrebbe, poi, anche avere ricadute sul canone della ragionevole durata del processo, anch'esso tutelato dalla Costituzione(18) e dalla CEDU(19): seppure non sia agevole prevedere, ad oggi, le conseguenze sulla durata del processo di un simile rinvio, è facile ipotizzare una ricaduta negativa sulle tempistiche per l'ottenimento della pronuncia di merito.

Sotto un'altra prospettiva, il ventaglio di condizioni individuate nel DDL per la legittimità del rinvio (fra loro alternative) è talmente ampio da poter riguardare, virtualmente, qualsivoglia controversia fiscale: si pensi ad esempio al riferimento a «una questione esclusivamente di diritto e di particolare rilevanza per l'oggetto o per la materia» o, ancora, a una «questione che, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito».

Rebus sic stantibus, peraltro, lo strumento processuale in esame potrebbe semmai portare all'ulteriore "ingolfamento" della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, anziché giovare alla celerità del processo – e ciò impatterebbe, a cascata, anche sul rispetto del già citato canone della ragionevole durata del processo.

La sensazione conclusiva è che sul piano sostanziale, in buona sostanza, il "nuovo" magistrato tributario di merito si troverebbe sottoposto una "doppia tutela": quella derivante dalla dipendenza dal MEF e quella derivante da questa singolare forma di "vincolo verticistico" imposto dalla Cassazione

11. Infine, ulteriori possibili criticità del DDL ineriscono all'assenza nello stesso di disposizioni transitorie esaustive, che possano adeguatamente regolamentare la necessaria temporanea convivenza fra i ruoli degli attuali Giudici tributari e i nuovi magistrati da assumere tramite concorso, al fine di non paralizzare l'andamento della Giustizia tributaria e assicurare un avvicendamento il più possibile coordinato.

In una simile prospettiva, la riserva di posti del 15% nei primi tre bandi di concorso, dedicata dal DDL agli attuali Giudici tributari non togati, appare francamente irrisoria, e non potrà che determinare la dispersione di buona parte delle preziose competenze acquisite nel corso degli anni dai componenti delle Commissioni tributarie.

Si potrebbe, a tal proposito, prevedere una procedura di interpello analoga a quella già contemplata dal DDL con riferimento ai magistrati togati, per permettere l'assorbimento nei nuovi ruoli anche dei magistrati tributari (oggi) non togati con più esperienza e più competenze. Parallelamente, occorre un affinamento dei limiti previsti dal DDL per l'uscita dal servizio degli attuali Giudici, anche allo scopo di non determinare una "decapitazione *ipso iure*" dei vertici delle Commissioni tributarie, che determinerebbe un grave nocumento all'ordinato svolgimento delle attività di Giustizia nel periodo transitorio.

(17) Nonché dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

(18) Art. 111, comma 2.

(19) Art. 6, paragrafo 1.

VII - IL SISTEMA SANZIONATORIO

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Profili di responsabilità e modalità di controllo inerenti alla detrazione del 110% (c.d. "Superbonus")

Responsibility profiles and control methods relating to the 110% deduction (so-called "Superbonus")

STEFANIA BOFFANO - LUCREZIA PICCININI

Abstract

Il presente contributo si occupa di alcuni dei principali temi legati ai profili di responsabilità e alle modalità di controllo dei soggetti beneficiari della detrazione del 110%, legata a peculiari interventi di efficientamento energetico (c.d. "Superbonus"). Di recente sia il legislatore che l'Agenzia delle Entrate sono intervenuti con limitazioni e chiarimenti, lasciando però ancora aperte alcune questioni interpretative importanti.

Parole chiave: Superbonus, responsabilità, accertamento nei confronti beneficiari

Abstract

This paper deals with some of the main issues related to the tax assessment and responsibilities of taxpayers that benefit from the 110% deduction related to peculiar energy efficiency measures (so-called "Superbonus"). Recently, both the legislature and the Internal Revenue Service have intervened with limitations and clarifications, but still left open some interpretative issues.

Keywords: Superbonus, responsibilities, tax assessment against taxpayers who benefit from the 110% deduction

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** La responsabilità del committente. - **3.** La responsabilità del fornitore o del soggetto cessionario. - **4.** La compensazione di crediti "inesistenti". - **5.** Possibilità di ravvedimento. - **6.** Conclusione.

1. Il D.L. n. 34/2020 recante «*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*» ha potenziato e innovato la detrazione, riconosciuta a peculiari e specifici interventi di efficientamento energetico effettuati da persone fisiche, condomini ed altri specificati soggetti, sulle unità immobiliari o sulle parti comuni di edifici, elevando l'ammontare della stessa al 110% e consentendo al beneficiario l'opzione di scontare tale importo in fattura all'impresa che effettua i lavori, oppure di cederlo a terzi (per il dettaglio si veda l'art. 119).

Si tratta di una non modesta rivoluzione nell'ambito delle detrazioni fiscali, cioè di quelle particolari spese sostenute dai contribuenti che, a determinate condizioni ed entro certi limiti, possono essere sottratte dall'imposta lorda sul reddito: per la prima volta infatti l'onere detraibile è maggiore della spesa sostenuta dal contribuente ed inoltre il beneficiario può monetizzarla subito cedendola ai fornitori - per ottenere uno sconto direttamente in fattura - oppure a terzi.

Tale potente incentivo fiscale, non a caso inserito in un decreto contenente misure urgenti volte a sostenere il lavoro e l'economia in piena emergenza Covid, ha come base motivazionale l'esigenza di rivitalizzare il settore edile ed i diversi settori produttivi ad esso connessi e ottenere nel contempo un risultato apprezzabile in termini di risparmio energetico (in tal senso depone la relazione tecnica all'art. 119 D.L. n. 34/2020).

La possibilità di scontare in fattura o di cedere a terzi la detrazione costituisce a ben vedere la maggiore novità, perché accorda un grande vantaggio sia ai beneficiari che ai cessionari.

I primi infatti potranno effettuare i lavori anche in mancanza della liquidità necessaria per farli, oppure potranno fruirne anche se incapienti o assoggettati a regimi sostitutivi dell'IRPEF. Come è stato chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, 8 agosto 2020, n. 24/E infatti, «*non rileva la circostanza che il reddito non concorra alla formazione della base imponibile oppure che l'imposta lorda sia assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta, essendo tale istituto finalizzato ad incentivare l'effettuazione degli interventi, prevedendo meccanismi alternativi alla fruizione della detrazione*».

I secondi (imprese esecutrici e terzi, soprattutto intermediari finanziari) potranno utilizzare il credito acquistato in compensazione, ex art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, con i "propri" tributi, ottenendo un consistente abbattimento delle imposte da pagare.

Ad oggi, se da un lato è indubbia l'appetibilità di questa generosa detrazione, non parimenti cristalline e per certi aspetti ancora in corso di compiuta regolamentazione sono i profili di responsabilità, le modalità di controllo e le conseguenze sanzionatorie in caso di fruizione indebita del beneficio.

2. La disciplina dei controlli è contenuta nell'art. 121, commi 5 e 6, D.L. n. 34/2020 e nell'art. 1, commi 31 ss., L. n. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022). Come si avrà modo di vedere essa è piuttosto scarna e disarticolata ed è stata oggetto di commento in alcune circolari dell'Agenzia delle Entrate, la n. 24/E/2020 (punto 9), la n. 23/E del 23 giugno 2022 (punto 5.3) e la n. 33/E del 6 ottobre 2022 (punti 2 e 3).

L'art. 121 D.L. n. 34/2020, ai commi 5 e 6, stabilisce che qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, il recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante, maggiorato degli interessi e delle sanzioni di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997 (pari al 30% della detrazione medesima), è effettuato nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 (cioè coloro che sostengono le spese per gli interventi di efficientamento energetico, come tali beneficiari della detrazione d'imposta), ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui sopra e dei relativi interessi, oltre alla sanzione prevista in caso di concorso.

Le modalità di recupero della detrazione non spettante sono specificate solo nel caso in cui il committente ceda o sconti in fattura il credito. In tal caso l'art. 1, comma 32, L. n. 234/2021 dispone che, in assenza di una specifica disciplina, lo strumento utilizzabile sia l'"atto di recupero" emanato in base alle disposizioni di cui all'art. 1, commi 421 e 422, L. 30 dicembre 2004, n. 311. Il successivo comma 33, in deroga ai termini di decadenza ordinariamente previsti per gli atti di recupero (8 anni) stabilisce che l'atto di recupero vada notificato (n.d.r. al committente e agli eventuali responsabili in solido in caso di concorso con dolo o colpa grave) a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. Infine il comma 34 stabilisce che, fatte salve ulteriori specifiche disposizioni, con il medesimo atto di recupero siano irrogate le sanzioni previste dalle singole norme vigenti per le violazioni commesse e siano applicati gli interessi; pertanto sulla base del disposto dell'art. 121 sopra riportato, la sanzione applicabile sarà pari al 30% dell'importo non versato.

Resta invece priva di una specifica disciplina la modalità di controllo da seguire nel caso in cui il credito d'imposta non venga ceduto, ma usufruito direttamente dal committente.

In tal caso soccorrono le norme generali in tema di accertamento. Ad avviso di chi scrive, l'Agenzia delle Entrate potrà procedere, a seconda dei casi, con le diverse modalità di controllo ad essa attribuite in base agli artt. 31 ss. D.P.R. n. 600/1973. Potrà quindi utilizzare sia lo strumento del controllo formale

ex art 36-ter, escludendo in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti, laddove i dati esposti in dichiarazione non trovino corrispondenza nella documentazione presentata dal contribuente, sia lo strumento del controllo sostanziale *ex art. 37*, recuperando gli importi corrispondenti alle detrazioni non spettanti sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti esercitando i relativi poteri di indagine e accesso, di quelli raccolti e comunicati dall'Anagrafe tributaria e delle informazioni di cui sia comunque in possesso. Tale più incisivo controllo sarà utilizzato nei casi in cui occorra procedere ad indagini più approfondite che non si limitano a controllare la corrispondenza tra quanto dichiarato e i documenti a supporto, ma che mirino ad indagare l'attendibilità dei documenti, la congruità delle spese sostenute, l'assenza di operazioni simulate o fraudolente ecc.

Nel primo caso sarà pertanto tenuta ad inoltrare un avviso bonario, invitando il contribuente a presentare difese e/o a usufruire della riduzione al 20% della sanzione qualora effettui il versamento entro 30 giorni. Successivamente potrà iscriverne a ruolo gli importi dovuti, notificando la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 25, comma 1, D.P.R. n. 602/1973).

Nel secondo caso dovrà notificare, previa auspicabile attivazione del contraddittorio, un avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 43 D.P.R. n. 600/1973), con applicazioni di sanzioni pari al 30% dell'importo non versato (data l'espressa disposizione di legge in tal senso).

Tale orientamento è solo in parte rinvenibile nelle prime due circolari dell'Agenzia delle Entrate sopra richiamate. In entrambe, dopo avere specificato che ai fini del controllo, si applicano - nei confronti dei soggetti che sostengono le spese per gli interventi di efficientamento energetico - le attribuzioni e i poteri previsti dagli artt. 31 ss. D.P.R. n. 600/1973, si stabilisce che i termini entro cui procedere alla verifica della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione siano quelli individuati dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 (5 anni). Nella circ. n. 23/E/2022 si specifica che sia l'assenza dei requisiti richiesti dalle discipline agevolative in commento, che la mancata effettuazione degli interventi, determinano il recupero della detrazione indebitamente fruita, maggiorato degli interessi e delle sanzioni di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% dell'importo non versato.

Le indicazioni fornite dall'Agenzia hanno il pregio di uniformare il termine di decadenza e la sanzione comminabile sia in caso di fruizione diretta del beneficio che in caso di sconto in fattura o cessione del credito.

Esse, tuttavia, sembrano indicare la sola via dell'avviso di accertamento, dato il richiamo all'art. 43.

Così facendo sembrano escludere la procedura di cui all'art. 36-ter, laddove applicabile, privando il contribuente della tutela accordatagli di chiudere la vertenza con la riduzione della sanzione a 2/3 qualora effettui il pagamento entro 30 giorni dalla ricezione dell'avviso bonario.

In relazione alla tutela del contribuente, vi è da aggiungere che la scelta normativa di utilizzare l'"atto di recupero" preclude al contribuente l'utilizzo di strumenti difensivi, quale ad esempio la possibilità di addivenire ad un accertamento con adesione o di usufruire di altri istituti deflattivi del contenzioso.

Infine un tema delicato, sempre sotto quest'ultimo profilo, è quello della buona fede del committente, che faccia genuino affidamento sui certificati rilasciati dai professionisti incaricati di verificare la conformità dei lavori e la congruità delle spese e che scopra a posteriori che sono stati commessi degli errori che minano la spettanza del credito. La disciplina tecnica sottesa al Superbonus è estremamente complessa e delicata e non è affatto improbabile che i tecnici incaricati possano commettere errori.

Le norme tralasciano di garantire la tutela del committente che versi in buona fede, implicitamente addossandogli una responsabilità in relazione al rispetto di norme tecniche che nella maggior parte dei casi, esulano dalla sua competenza.

Ad oggi l'unica tutela consiste nel ritenere inapplicabili le sanzioni, per mancanza dell'elemento soggettivo, data l'obbligatorietà dei documenti a supporto, fermo restando che si potrà comunque richiedere il risarcimento del danno tramite un'azione legale nei confronti dei professionisti responsabili.

3. I fornitori che applicano lo sconto in fattura e i vari cessionari che si susseguono nel tempo, purché versino in buona fede, non sono direttamente responsabili, perché, come si è visto, la legge addossa solo al committente la responsabilità, anche quando il credito viene scontato in fattura o ceduto a terzi.

Essi tuttavia hanno una loro propria responsabilità in relazione alla compensazione del credito acquistato, e possono quindi essere raggiunti da un atto di recupero per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare (ad esempio diluendolo in un numero di rate inferiore a quello previsto dalla legge) o in misura maggiore rispetto a quello ricevuto (si veda il Provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 8 agosto 2020, punto 7). In tal caso il termine per la notifica è quello individuato dall'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, cioè il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo in compensazione del credito.

Al di fuori di questa specifica (e propria) responsabilità, essi, come si è detto, possono rispondere in solido con il committente beneficiario della detrazione, in ipotesi di carenza dei relativi presupposti costitutivi, quando sia provato il loro "concorso con dolo o colpa grave" alla fruizione del credito non spettante.

In tal caso possono essere raggiunti da atti di recupero negli stessi termini e alle stesse condizioni previste per il committente, analizzate sopra.

La locuzione "con dolo o colpa grave" è stata inserita tramite un emendamento con la legge di conversione del D.L. 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. decreto Aiuti-*bis*) e viene applicata solo se il credito è accompagnato dai visti di conformità, asseverazioni e attestazioni previsti dall'art. 119 e dall'art. 121, comma 1-*ter*, D.L. n. 34/2020.

Il concorso si verifica quando sussistono i seguenti elementi: (i) una pluralità di soggetti agenti, (ii) la realizzazione di una fattispecie di reato, (iii) il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato, (iv) l'elemento soggettivo. Quest'ultimo, a seguito dell'intervento normativo avvenuto in sede di conversione del decreto Aiuti-*bis* e al rispetto delle condizioni in esso delineate, consiste nella piena consapevolezza con dolo o colpa grave, di contribuire con la propria partecipazione, alla realizzazione di un reato.

Le situazioni in cui si realizza la responsabilità solidale sono quindi circoscritte ad ipotesi gravi e presumibilmente abbastanza rare.

Resta tuttavia un alone di aleatorietà nel concetto di "colpa grave", trattandosi di stabilire quale sia il livello di perizia e diligenza richiesto a coloro che acquistano i crediti, necessario per non integrare la fattispecie del concorso.

Ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, la colpa grave sussiste «quando l'imperizia e la negligenza sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari».

Secondo il chiaro tenore letterale della norma, ad avviso di chi scrive, la colpa grave del fornitore o del cessionario si può generare solo nel caso questi non accertino la completezza e l'attendibilità della documentazione richiesta a corredo del credito (asseverazioni, attestazioni ecc.), dato che non è possibile richiedere agli stessi un accertamento di natura fattuale sui lavori effettuati e sulle specifiche tecniche che ad esse si accompagnano. Tali conoscenze infatti non si riferiscono agli obblighi tributari cui gli stessi sono tenuti, ma a requisiti tecnici in relazione ai quali sono le stesse asseverazioni, attestazioni ecc. che fungono da parametro di correttezza.

Sul punto si esprime condivisibilmente l'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 33/E/2022 specificando che la "colpa grave" ricorre quando il cessionario abbia omesso "macroscopicamente" la diligenza richiesta, come ad esempio nel caso in cui l'acquisto dei crediti sia stato eseguito in assenza di documentazione richiesta a supporto degli stessi o in presenza di una palese contraddittorietà della documentazione prodotta dal cedente (quale potrebbe essere il caso di un'asseverazione che si riferisce ad un immobile diverso da quello oggetto degli interventi agevolati).

Fermo restando che, limitatamente ai soggetti onerati al rispetto della normativa antiriciclaggio, a seguito degli specifici obblighi introdotti dal comma 4 dell'art. 122-*bis* D.L. n. 34/2020, la fattispecie

di concorso nella violazione si integra nei casi in cui ricorrano i presupposti per la segnalazione di operazioni sospette all'Unità di informazione finanziaria e ciononostante i soggetti obbligati alla *disclosure* procedano con l'acquisto del credito.

Nella circ. n. 33/E/2022 si specifica inoltre che gli indici elencati nella precedente circ. n. 23/E/2022, volti a valutare la sussistenza in capo agli acquirenti dei crediti della necessaria diligenza, sono finalizzati ad orientare l'attività dell'amministrazione finanziaria e rivestono carattere meramente esemplificativo. Trattandosi di indici che comportano in alcuni casi un'attività di indagine specifica sul campo da parte dei cessionari - come ad esempio valutare l'incoerenza patrimoniale e reddituale tra il valore dei lavori ed il profilo dei committenti beneficiari, la sproporzione tra il valore dell'unità immobiliare e quello dei crediti ceduti e la scarsa coerenza tra il profilo economico di chi propone la cessione ed il valore della cessione stessa - si chiarisce che assumeranno minore rilevanza in fase di verifica nel caso in cui i lavori siano stati effettivamente eseguiti per importi corrispondenti a quelli oggetto di comunicazione e cessione.

Queste ultime indicazioni da parte dell'Agenzia fanno propendere a ritenere che il ricorso ai predetti indici fattuali sarà utilizzato soltanto nei casi più gravi di vere e proprie frodi, e non in presenza di mere irregolarità, contribuendo a fugare i timori in capo ai cessionari ai quali è richiesta una «*qualificata ed elevata diligenza professionale*» (circ. n. 23/E/2022 cit.), quali intermediari finanziari o altri soggetti sottoposti a normative regolamentari.

4. Vi è ancora da considerare la fattispecie di compensazione di crediti inesistenti, in relazione alla quale l'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008 dispone la riscossione mediante atto di recupero che va notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

In presenza di siffatta violazione, l'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997 prevede la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'importo indebitamente utilizzato, inibendo, al contempo, l'accesso al beneficio della definizione agevolata delle sanzioni. Inoltre, in ambito penale, la fattispecie di indebita compensazione, disciplinata dall'art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000, è punita in maniera più severa nel caso in cui si tratti di crediti inesistenti (da un anno e sei mesi a sei anni).

Ai sensi del citato art. 13, comma 5, per credito inesistente si intende il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972.

La norma in esame circoscrive la fattispecie in esame ad una platea ristretta di casistiche, in quanto per poter contestare l'inesistenza di un credito non è sufficiente la mancanza di uno dei requisiti posti dalla norma per poterne beneficiare, ma occorre altresì che il vizio non sia anche solo astrattamente constatabile con taluna delle procedure di controllo automatizzate o formali.

Qualora invece ciò sia possibile, il credito sarà “non spettante”.

A livello giurisprudenziale fino a poco tempo fa tale distinzione non era riconosciuta (Cass. nn. 10112/2017, 19237/2017, 24093/2020, 354/2021).

Di recente però, nelle tre sentenze gemelle nn. 34443, 34444 e 34445 del 2021 la Cassazione ha rivisto il proprio precedente orientamento ed ha riconosciuto la differenza tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, basandosi sul chiaro disposto normativo dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997. Ad avviso della Suprema Corte, qualora la non spettanza del credito d'imposta sia suscettibile di essere rilevata attraverso l'attività di controllo (*ex artt. 36-*bis* o 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973*), in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente, il credito è esistente ma “non spettante”; qualora viceversa il credito d'imposta sia effettivamente non reale, anche se indicato in dichiarazione, ma sorretto da documenti falsi o in caso di totale assenza di documenti che dimostrino l'esistenza, il credito si può considerare “inesistente”.

In relazione al Superbonus, nei casi in cui la violazione emerga da indagini sostanziali e non sia neanche solo astrattamente constatabile con taluna delle procedure di controllo automatizzate o formali (ad esempio, in caso di interventi mai realizzati o lavori sovrappuntati, generati da operazioni simulate o documenti falsi), vi potrebbe essere il rischio che tale disciplina venga presa in considerazione.

Un precedente a tale proposito è costituito dal credito d'imposta di ricerca e sviluppo, istituito dall'art. 3 D.L. n. 145/2013. Nella circ. n. 31/E/2020 viene chiarito che, qualora a seguito dei controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio e la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati, sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo, si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito "inesistente" per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo.

L'orientamento amministrativo è implicitamente confermato dal recente intervento normativo che ha introdotto una sanatoria per l'indebito utilizzo in compensazione del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo (art. 5 D.L. n. 146/2021). La norma prevede che ci si possa avvalere della sanatoria effettuando il riversamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi e che i crediti d'imposta riversabili sono quelli maturati a decorrere dal 2015 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, quindi periodi d'imposta per i quali, solo assumendo che si tratti di crediti "inesistenti" non è ancora intervenuta la decadenza dell'attività accertativa.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, la fattispecie di compensazione di "crediti inesistenti" non dovrebbe trovare applicazione nel caso del Superbonus, dato che l'indebito utilizzo in compensazione è previsto solo se il credito viene esposto in modo irregolare o in misura maggiore rispetto a quello ricevuto. Il cessionario in buona fede, che utilizza il credito in compensazione, non risponde delle violazioni sostanziali perpetrate dal committente e non perde per tale motivo il diritto a compensare il credito. Solo in caso di concorso con dolo o colpa grave vi potrebbe essere responsabilità, ma in via solidale con il committente, agli stessi termini e con le stesse procedure previste per il recupero in capo a quest'ultimo.

Inoltre le norme, per quanto scarse, specificano che la sanzione applicabile sia del 30%, implicitamente escludendo l'applicazione di tale regime (al pari di quanto prevede l'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997).

Tuttavia l'unico modo per evitare che possano essere mosse contestazioni in tal senso dovrebbe esser un intervento normativo che chiarisca che, nello specifico caso del Superbonus, non si configura l'ipotesi di "compensazione di credito inesistente".

5. Un ulteriore tema su cui occorre soffermarsi è quello relativo alle possibilità di ravvedimento nel caso in cui il credito venga ceduto o si opti per lo sconto in fattura e, in un momento successivo, ci si accorga che il credito d'imposta, sebbene venuto formalmente ad esistenza, risulti a posteriore non spettante (ad esempio in uno stato di avanzamento lavori o al termine degli stessi). Un cenno alla possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 è stato dato nella circ. n. 23/E/2022 cit., senza tuttavia chiarire se di tale istituto si possa avvalere solo il committente o anche il fornitore o il cessionario. Alcuni chiarimenti sono stati dati con la circ. n. 33/E/2022 cit. a proposito degli errori formali e sostanziali commessi nella comunicazione di opzione inviata all'Agenzia delle Entrate per la cessione del credito o lo sconto in fattura: la circolare elenca diverse fattispecie di errori che i contribuenti possono aver commesso, chiarendo il comportamento da seguire per poterli sanare. Tuttavia, rimangono incertezze in merito al comportamento da seguire qualora ci si accorga dell'errore commesso successivamente all'utilizzo del credito in compensazione. Secondo una tradizionale impostazione dell'Agenzia, l'unica casistica esclusa dal ravvedimento si ha per i crediti inesistenti derivanti da condotte fraudolente. Tuttavia, anche tale impostazione è stata rivista con la circ. 12 maggio 2022, n. 11/E che ha trattato proprio il tema dell'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso in presenza di violazioni derivanti da condotte fraudolente, ampliando l'ambito di applicazione dell'istituto e rendendo meno pacifici i casi di inapplicabilità dello stesso. Sarebbe opportuno che anche su questo tema intervenissero maggiori chiarimenti, quantomeno da parte dell'Agenzia delle Entrate.

6. Da quanto precedentemente esposto, traspare che il tema dei controlli e dei profili di responsabilità dei soggetti che usufruiscono del credito d'imposta del 110% è irto di incertezze, dovute da un lato alla lacunosità della disciplina che richiede integrazioni con la disciplina generale, dall'altro alle

difficoltà interpretative in relazione a concetti quali “colpa grave”, “ordinaria diligenza”, credito “non spettante” o “inesistente”.

Sarebbe preferibile che il legislatore intervenisse al fine di eliminare il maggior numero di incertezze, evitando che, quantomeno sotto il profilo procedimentale, si alimenti oltremodo l’inevitabile contenzioso tributario.

In assenza di interventi, spetta agli operatori e ai consulenti un attento monitoraggio, affinché l’individuazione dei soggetti responsabili e l’applicazione delle modalità procedurali rispettino il dato normativo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACIERNO R., *Sanzioni diversificate per crediti non spettanti e inesistenti*, in *Guida ai controlli fiscali*, 2021, 2, 25-29

COPPOLA P., *La fattispecie dell’indebito utilizzo di crediti d’imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1525 ss.

D’ALESSIO S., *Superbonus: natura del credito d’imposta e conseguenze per il suo utilizzo fraudolento*. in *il fisco*, 2021, 28, 2747 ss.

INFRANCA G. - SEMERARO P., *Abuso dei bonus edilizi: quali conseguenze sul piano tributario?*, in *L’accertamento*, 2022, 1, 6 ss.

LOVECCHIO L., *Crediti inesistenti, la svolta della Cassazione*, in *La Settimana Fiscale*, 2021, 48, 35-38

MASTROMATTEO A., *Superbonus, cessioni dei crediti e correlate responsabilità*, in *il fisco*, 2020, 27, 2621 ss.

MIRARCHI D., *Affermata la distinzione fra credito inesistente e credito non spettante*, in *L’IVA*, 2022, 2, 47 ss.

PANZERA G. - SAINI A., *Inesistenza e non spettanza dei crediti: la Cassazione rimedia alla scelta semantica del legislatore*, in *Corr. trib.*, 2022, 3, 247 ss.

RENDA A., *Persona giuridica e concorso nell’illecito tributario: esclusa la responsabilità del terzo?*, in *Corr. trib.*, 2020, 10, 900 ss.

SALVINI S. - CAGNOLA F. (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, 791 ss.

SAVI R., *Il c.d. Superbonus 110%: i possibili illeciti e la risposta sanzionatoria penale*, in *Giurisprudenza penale web*, 2020, 9

YANG T., *Il cantiere in corso d’opera dei crediti d’imposta da bonus edilizi. Limitazioni, riaperture e trasferibilità dei crediti d’imposta nel contesto di operazioni straordinarie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIV, 514 ss.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Può dirsi superato il contrasto giurisprudenziale in tema di sanzioni IVA su operazioni inesistenti in *reverse charge*? (*)

Can the jurisprudential conflict on the subject of VAT penalties on non-existent reverse charge transactions be said to be over?

FEDERICO SCRIMIERI

Abstract

Dall'anno 2016 la giurisprudenza di legittimità ha affrontato in modo disomogeneo il tema delle sanzioni IVA su operazioni inesistenti in *reverse charge*. Tuttavia, la prospettiva offerta dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza 20 luglio 2022, n. 22727 ha dipanato molti dubbi sul reale significato della disposizione legislativa contenuta nel secondo periodo dell'art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997, cui gli organi giurisdizionali dovranno conformarsi. Nel saggio si offre, altresì, un'interpretazione critica di alcuni ulteriori principi fissati con la predetta sentenza che, da un punto di vista sistematico, non si integrano in modo corretto rispetto all'attuale cornice legislativa.

Parole chiave: operazioni inesistenti, *reverse charge*, negazione detrazione, principio di proporzionalità, sanzioni IVA

Abstract

Since 2016, the Italian Supreme Court has dealt unevenly with the issue of VAT penalties on non-existent transactions recorded in reverse charge. However, the perspective offered by the Joint Sections of the Court of Cassation with Judgment no. 22727 of 20 July 2022 has unraveled many doubts about the real meaning of the legislative provision contained in the second sentence of art. 6, paragraph 9-bis.3 of Legislative Decree no. 471/1997, to which the future decisions of Italian courts must comply. In any case, the present essay also offers a critical interpretation of some further principles established by the aforementioned judgment which, from a systematic standpoint, do not integrate correctly with respect to the current legislative framework.

Keywords: non-existent transactions, reverse charge, denial of VAT deduction, proportionality principle, VAT penalties

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Breve excursus sull'evoluzione giurisprudenziale nazionale in tema di sanzioni IVA da errata applicazione del "*reverse charge*". - **3.** Sulla graduazione dell'impianto sanzionatorio IVA da *reverse charge* alla luce del principio di proporzionalità. - **4.** Sull'estensione applicativa dell'art. 6, comma 9-bis.3 anche alle operazioni imponibili soggettivamente inesistenti senza prova del coinvolgimento del cessionario.

1. La sentenza n. 22727 depositata il 20 luglio 2022 dalla Suprema Corte, ed emessa a Sezioni Unite, ha dipanato molti dei dubbi interpretativi esistenti sul reale significato della disposizione legislativa

(*) La pubblicazione è fatta dall'Autore a titolo personale e non impegna in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.

contenuta nel secondo periodo del comma 9-bis.3 di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 471/1997, alla quale gli altri giudici, l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti dovranno uniformarsi. In alcuni passaggi, la citata decisione pare, tuttavia, essersi spinta oltre, cercando di soddisfare le istanze di proporzionalità del sistema sanzionatorio IVA per operazioni in inversione contabile, come a voler modulare il canone della proporzionalità all'estrema eterogeneità delle operazioni inesistenti in ambito tributario; principio che, tuttavia, pare in alcuni casi addirittura travalicare l'intento del legislatore di sanzionare condotte con un potenziale effetto fraudolento a danno del sistema IVA.

Infatti, pur risultando assolutamente apprezzabile lo sforzo compiuto dalla Corte di Cassazione nel suo complesso, non si può concordare con l'applicabilità dell'«art. 6, c. 9-bis.3 anche al caso di operazioni soggettivamente inesistenti imponibili per le quali ricorrono comunque i requisiti per il riconoscimento del diritto alla detrazione, per carenza di prova dell'elemento psicologico» (Cassazione, passo 13 sentenza, cit.), laddove sarebbe comminata una sanzione proporzionata all'imponibile delle operazioni senza che vi sia compartecipazione da parte del cessionario nell'intento fraudolento: in tal caso, l'ignoranza incolpevole dell'acquirente risulterebbe ancor più che sostenuta dal fatto che l'operazione, così come strutturata in applicazione del sistema del *reverse charge*, di fatto asseconderebbe la volontà del legislatore nell'intento di prevenire il compimento di frodi proprio per il tramite della (erronea) effettuazione dell'inversione contabile.

2. L'intervento della Suprema Corte, con la citata sentenza n. 22727/2022, dirime i precedenti contrasti giurisprudenziali che, dal 2015 in avanti, si sono assestati lungo due direttrici fondamentali.

Le prime pronunce di legittimità successive alla riforma dell'impianto sanzionatorio amministrativo, con l'introduzione del "nuovo" comma 9-bis.3 nell'art. 6 D.Lgs. 471/1997 (cfr. art. 15 D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 unitamente alla contestuale modifica dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972), hanno formato un orientamento incline ad un'interpretazione restrittiva del dettato normativo di cui al secondo periodo dell'art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997 (cfr. sent. 9 agosto 2016, n. 16679; sent. 19 maggio 2017, n. 12649; sent. 17 gennaio 2018, n. 958; sent. 31 gennaio 2019, n. 2862). Tale filone proponeva, in particolare, l'applicazione della norma suddetta alle sole operazioni inesistenti "esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta", per le quali non opererebbe il disconoscimento ed il recupero della detrazione IVA, unitamente alla comminazione della sanzione più mite dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

In senso opposto era orientata la prassi con la circolare dell'Agenzia delle Entrate 11 maggio 2017, n. 16/E dove il secondo periodo dell'art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997 veniva interpretato in modo disgiunto dal primo periodo: in tale documento si proponeva un'applicazione estensiva della disciplina prevista dal comma 9-bis.3 alle operazioni inesistenti *tout court* (sul tema LEO M., *Ancora incertezze sulle sanzioni IVA: il caso delle operazioni inesistenti in regime di reverse charge*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 39 ss.), a prescindere quindi dalla natura dell'operazione ai fini IVA.

Adesivo alla posizione della prassi amministrativa e contrario alle prime sentenze di legittimità era, invece, il secondo filone giurisprudenziale (cfr. sent. 12 dicembre 2019, nn. 32552, 32553, 32554 e sent. 30 luglio 2020, n. 16367), secondo cui non vi era alcuna distinzione in tema di sanzioni IVA da errata applicazione del *reverse charge* tra operazioni inesistenti di tipo oggettivo o soggettivo.

Con la sent. 3 dicembre 2020 n. 27674, la Suprema Corte – riconoscendo l'opportunità di effettuare un approfondimento della disciplina sanzionatoria in tema di operazioni inesistenti in regime di *reverse charge* domestico, stante l'elevato numero di controversie pendenti sul tema – ha richiesto l'intervento dell'Ufficio del Ruolo e del Massimario per la redazione di una relazione tematica, nella chiara prospettiva di dirimere le incertezze sia dal punto di vista operativo che sul fronte istruttorio e giurisdizionale in materia.

Con l'ord. 20 gennaio 2022, n. 1703 la Cassazione ha rimesso alle SS.UU. la questione dell'ambito applicativo dell'art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997, che con la sent. 20 luglio 2022, n. 22727 hanno abbracciato il primo e più restrittivo degli orientamenti esposti, ritenendo che la «parte finale del comma 9-bis.3, laddove introduce per le operazioni inesistenti una sanzione ridotta rispetto a quella

prevista per i casi nei quali il contribuente non ha applicato l'IVA con il sistema dell'inversione contabile interno...riguardi esclusivamente le operazioni inesistenti che siano astrattamente "esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta", e non anche le operazioni inesistenti astrattamente imponibili per le quali non è ammesso il diritto a detrazione».

3. Per comprendere la correttezza sistematica della graduazione della sanzione amministrativa in caso di operazioni in *reverse charge*, di cui al citato art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997, occorre ripercorrere brevemente l'impianto normativo di cui ai precedenti commi 9-bis, 9-bis.1 e 9-bis.2, che disciplinano le diverse situazioni di mancata o errata applicazione del sistema dell'inversione contabile.

Nello specifico, il comma 9-bis prevede misure sanzionatorie generalmente applicabili a comportamenti omissivi degli adempimenti relativi all'inversione contabile per operazioni comunque rientranti nel meccanismo del *reverse charge* (sul tema, GIULIANI G. - SPERA M., *Nuove sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge*, in *il fisco*, 2016, 16, 1534 ss.). I commi 9-bis.1 e 9-bis.2 introducono, invece, un trattamento sanzionatorio simmetrico (sul tema BALZANELLI M. - SIRRI M., *Le nuove sanzioni per il "reverse charge": luci e ombre di una norma attesa*, in *Corr. trib.*, 2016, 5, 353 ss.) applicabile ai casi speculari di irregolare assolvimento dell'imposta da parte del cedente/prestatore in luogo del cessionario/committente e viceversa. Si deve osservare che sia all'interno del 9-bis.1 sia nel comma 9-bis.2 il legislatore ha già previsto un trattamento sanzionatorio più pesante qualora l'errato assolvimento dell'IVA sia stata determinato da un intento di evasione o di frode: in questi casi, la sanzione applicabile (rispettivamente al cessionario, nel primo dei due commi, ovvero al cedente, nel secondo) è quella del comma 1 dell'art. 6.

Per altro verso, il comma 9-bis.3 disciplina la situazione di errata applicazione del *reverse charge* laddove da un'operazione "nata" come esente, non imponibile e non soggetta ai fini IVA, si crei documentalmente materia imponibile mediante assolvimento dell'imposta assolta dal cessionario o committente (sul tema, SALVINI L. - LA ROSA A.M., *"Reverse charge" e operazioni inesistenti: brindano i "missing traders" o ha ragione la Cassazione?* in *Corr. trib.*, 2016, 3287 ss.), ancorché non risulti soddisfatto il requisito essenziale dell'imponibilità (sul punto, con la circ. n. 37/E/2015, 25, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il «presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione»). Dopo aver previsto un meccanismo di sterilizzazione delle poste attive e passive, nel secondo periodo del medesimo comma, il legislatore ha introdotto una sanzione più mite dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro, applicabile alle sole operazioni inesistenti "esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta", per le quali non opererebbe il disconoscimento ed il recupero della detrazione IVA. Secondo le SS.UU., il secondo periodo del comma 9-bis.3 andrebbe interpretato in senso restrittivo, da leggersi congiuntamente al primo periodo, rimanendo pertanto applicabile la sanzione più grave di cui al comma 1 dell'art. 6 nei casi di operazioni inesistenti ancorché astrattamente imponibili.

Per valutare la proporzionalità e la graduazione del sistema sanzionatorio IVA su operazioni in *reverse charge* alla luce del principio sancito dalle SS.UU. si deve considerare la *ratio* dell'attenuazione punitiva perseguita dal legislatore delegato e contenuta nella Relazione illustrativa del D.Lgs. n. 158/2015, nei casi di «effetti sostanzialmente neutri» ricorrenti nel caso di *reverse charge* su operazioni inesistenti imponibili o meno (cfr. FARRI F., *Sanzioni IVA e principio di proporzionalità: nuove prospettive dalla Cassazione*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2016, 2, XI, 185 ss.). Inoltre, il D.Lgs. n. 158/2015, recante la revisione complessiva del sistema sanzionatorio tributario, si prefiggeva come obiettivo cardine la graduazione in modo maggiormente progressivo e puntuale della risposta sanzionatoria, rendendo maggiormente coerente il nuovo impianto normativo con l'effettiva gravità delle condotte perpetrate alla luce del principio di proporzionalità della sanzione (cfr. ARGINELLI P. - ROTTOLI A., *Le nuove sanzioni amministrative applicabili in caso di irregolare assolvimento dell'IVA mediante reverse charge*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2016, 1, XII, 208 ss.). Infine, la proporzionalità dell'impianto sanzionatorio amministrativo tributario ex art. 6 D.Lgs. 471/1997 deve essere valutata anche alla luce del principio di cartolarità di matrice comunitaria, recepito dall'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, quale norma di

natura non sanzionatoria (cfr. BASILAVECCHIA M., *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, 2, II, 45 ss.) e ispirato all'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale.

Sulla base di tali considerazioni, la risposta sanzionatoria dovrebbe essere graduata e differenziata nelle fattispecie in cui il cessionario/committente assolva l'IVA al posto del cedente nell'erronea applicazione del regime del *reverse charge* su un'operazione inesistente, rispetto alle situazioni in cui il cedente addebiti l'IVA al cessionario in ragione del principio della rivalsa, quale rapporto di natura squisitamente privatistica (v., sul punto, SALVINI L., *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1607 ss.), trattandosi di operazioni (seppur inesistenti) che astrattamente rientrano nell'ambito dell'imponibilità IVA e che il committente registri in base al regime "ordinario". In questo contesto non si sta indagando specificamente il diritto alla detrazione dell'IVA nel caso di operazioni inesistenti, nel qual caso non sarebbe tanto rilevante focalizzare l'attenzione sull'accertamento dell'indebito vantaggio fiscale conseguito, ma sarebbe piuttosto sufficiente verificare la presenza del requisito sostanziale della qualità di soggetto passivo del fornitore di beni o servizi. Il *punctum pruriens* è rappresentato dalla necessità di ragionare sulla graduazione dell'impianto sanzionatorio IVA alla luce dell'intervento delle SS.UU., laddove, in caso di *reverse charge*, l'evasione dell'imposta risulti inesistente, mentre del resto non si potrebbe nemmeno valutare la conoscibilità di un'evasione, che di fatto non esiste (cfr. SIRRI M. - ZAVATTA R., *Non è detraibile l'IVA se si indica un fornitore fittizio o se è provata l'evasione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022 2, 105 ss.).

Risulterebbe, quindi, avere molto più peso la valutazione del pregiudizio dell'interesse erariale nell'ottica della gradualità dell'impianto sanzionatorio ex art. 6 D.Lgs. n. 471/1997.

In altre parole, potrebbe essere avallato un differente trattamento sanzionatorio tra le due fattispecie di seguito proposte nel solo caso in cui vi fosse un differente danno (anche solo potenziale) per l'Erario nelle due ipotesi che prevedono:

- i da un lato, operazioni "inesistenti" che abbiano (solo teoricamente, data la loro inesistenza) natura IVA di operazioni esenti, non imponibili o non soggette, ancorché registrate in *reverse charge*; mentre
- ii dall'altro lato, operazioni "inesistenti", che astrattamente abbiano natura di operazioni imponibili ai fini IVA, il cui assolvimento dell'IVA è avvenuto in inversione contabile, nel solo caso in cui vi fosse una differente pericolosità della condotta fraudolenta al fine della tutela della riscossione dell'IVA, quale bene giuridico protetto dall'interesse erariale.

Nel caso di operazioni "esenti, non imponibili o non soggette", non vi sarebbe *ab origine* circolazione di IVA. Pertanto, anche nel caso di operazioni (esenti, non imponibili o non soggette) simulate dal punto di vista soggettivo o oggettivo l'intento fraudolento non potrebbe consistere nell'evasione di IVA, e ciò a maggior ragione qualora la stessa fosse assolta erroneamente in *reverse charge* dall'acquirente; si potrebbe verificare semmai un vantaggio fiscale illecito attinente alla sfera dell'imposizione diretta e dell'IRAP. Nel caso di specie, il legislatore applicherebbe la sanzione ridotta dal 5% al 10% dell'imponibile (alla stregua di una "mini-aliquota" IVA).

Tuttavia, anche nel caso di operazioni simulate dal punto di vista soggettivo o oggettivo e astrattamente imponibili, ancorché registrate in *reverse charge* "erroneamente" (se così si può dire, considerando le dinamiche patologiche in cui tale situazione si verifica), non vi sarebbe alcuna circolazione dell'IVA: infatti, il cedente emetterebbe fattura senza applicazione dell'IVA, a fronte della quale il cessionario procederebbe con l'assolvimento dell'imposta in luogo del soggetto passivo ponente in essere la cessione o la prestazione imponibile, di fatto sterilizzando da un punto di vista finanziario l'operazione con la doppia registrazione. Tuttavia, secondo l'orientamento delle SS.UU., in tale circostanza troverebbe applicazione la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, prevista dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997.

Nello specifico, considerando che le operazioni (che in realtà non esistono) sarebbero state generate in regime di imponibilità IVA, anche in ossequio al principio di cartolarità di matrice comunitaria ex art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, la detrazione IVA verrebbe disconosciuta in capo al cessionario

per via dell'ineffettività dell'operazione (soggettiva o oggettiva), mentre l'IVA assolta del medesimo soggetto risulterebbe dovuta.

Al riguardo, si ritiene corretta la posizione rigorosa assunta Suprema Corte che nega l'applicazione della sanzione amministrativa ridotta "compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro" al caso di operazioni inesistenti astrattamente imponibili; tuttavia, tale impostazione restrittiva appare condivisibile solamente nella misura in cui l'esatta portata della norma definita dalle SS.UU. intenda attribuire maggior tutela all'azione di forte contrasto all'evasione (anche solo potenziale) e alle frodi ed al principio di cartolarità di matrice eurolunitaria, rispetto al principio della sostanziale "neutralità fiscale" degli effetti delle operazioni in *reverse charge* avallato precedentemente sia dal legislatore nazionale che dall'Amministrazione finanziaria. In tale ottica, secondo le Sezioni Unite, il trattamento sanzionatorio applicabile non può che essere quello previsto dall'attuale art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, con il quale «*il legislatore ha inteso fortemente osteggiare le condotte integranti operazioni (non esenti o imponibili) inesistenti, destinate potenzialmente a prestarsi ad intenti frodati ed evasivi, mancando per tali operazioni i requisiti sostanziali previsti per il riconoscimento del diritto alla detrazione*».

È in tale contesto che, probabilmente, un rinvio pregiudiziale sollevato innanzi alla CGUE sarebbe stato ancor più risolutivo ed appropriato, trattandosi comunque della disciplina sanzionatoria del "tributo europeo".

In sostanza, l'impostazione sanzionatoria delle Sezioni Unite sulle operazioni inesistenti "teoricamente imponibili" sposa la tesi più rigorosa, consistente nell'applicazione della sanzione dell'art. 6, comma 1 (con sanzione dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile), cui andrebbe a sommarsi l'ulteriore sanzione di pari misura per indebita detrazione IVA ex art. 6, comma 6, del medesimo decreto e la correlata sanzione per infedele dichiarazione IVA a fronte di operazioni inesistenti ex art. 5, comma 4-bis del citato decreto (con sanzione dal 135% al 270% della maggiore imposta dovuta). In tal modo, si osserva pertanto una sostanziale parità di trattamento, sia nell'ottica del recupero dell'imposta che con riguardo alla comminazione delle relative sanzioni tra operazioni inesistenti imponibili (senza applicazione del *reverse charge*) a quelle in imponibilità con inversione contabile, al lordo degli eventuali effetti positivi derivanti dall'applicazione del cumulo giuridico.

Tale risultato non può lasciare pienamente soddisfatti i differenti operatori, proprio alla luce del canone della proporzionalità applicabile alla potestà sanzionatoria domestica (cfr. ANTONINI M. - PIANTA-VIGNA P., *Nelle operazioni fittizie l'assenza di un danno erariale consente la rettifica IVA ed esclude la sanzione*, in *Corr. trib.*, 2019, 8-9, 788 ss.).

4. Non è, invece, per nulla soddisfacente la posizione assunta dalle SS.UU. riguardo all'applicabilità dell'«*art. 6, co. 9-bis.3 anche al caso di operazioni soggettivamente inesistenti imponibili per le quali ricorrono comunque i requisiti per il riconoscimento del diritto alla detrazione, per carenza di prova dell'elemento psicologico*» (par. 13 della sentenza), laddove venisse comminata una sanzione proporzionata all'imponibile delle operazioni senza tuttavia che vi sia compartecipazione da parte del cessionario all'intento fraudolento. In tal caso, essendo acclarata l'ignoranza incolpevole dell'acquirente, l'applicazione di una sanzione proporzionale ad un soggetto in buona fede che applica il *reverse charge*, mentre sarebbe dovuto essere il cedente ad assolvere l'imposta, risulterebbe del tutto iniqua: infatti, in assenza di connivenza, l'operazione in commento risulterebbe sanzionata al pari di un'altra transazione (sebbene di natura esente, non imponibile o non soggetta) in cui l'intento fraudolento degli operatori sarebbe indiscusso; specie nel caso in cui, per via dell'assolvimento dell'imposta in applicazione del sistema del *reverse charge*, risulterebbe comunque rispettato nei fatti l'intento del legislatore di prevenire il compimento di frodi proprio per il tramite della (erronea) effettuazione dell'inversione contabile.

Una cautela idonea a rendere più aderente il sistema sanzionatorio ai fini IVA sopra delineato al principio di proporzionalità è rappresentata dalla facoltà dell'Ufficio accertatore o del Giudice tributario di graduare la sanzione applicabile in base all'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, con riduzione sino alla

metà del minimo della sanzione se è «*manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione*».

Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti risulterebbe, invece, corretta l'applicazione della sanzione dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, prevista dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, laddove non risulti soddisfatto il requisito essenziale per la detrazione dell'IVA quale quello dell'identificazione del reale fornitore o prestatore e la relativa soggettività passiva IVA. Indipendentemente dal regime scelto dal cessionario per l'assolvimento dell'imposta, l'inesistenza a monte dell'operazione da un punto di vista soggettivo provocherebbe l'impossibilità per il cessionario di poter conoscere l'identità del fornitore con conseguenza incapacità di poter scientemente assolvere l'imposta in luogo del soggetto passivo che ha posto in essere la prestazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI M. - PIANTAVIGNA P., *Nelle operazioni fittizie l'assenza di un danno erariale consente la rettifica IVA ed esclude la sanzione*, in *Corr. trib.*, 2019, 8-9, 788 ss.

ARGINELLI P. - ROTTOLI A., *Le nuove sanzioni amministrative applicabili in caso di irregolare assolvimento dell'IVA mediante reverse charge*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2016, 1, XII, 208 ss.

BALZANELLI M. - SIRRI M., *Le nuove sanzioni per il "reverse charge": luci e ombre di una norma attesa*, in *Corr. trib.*, 2016, 5, 353 ss.

BASILAVECCHIA M., *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, 2, II, 45 ss.

COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000

FARRI F., *Sanzioni IVA e principio di proporzionalità: nuove prospettive dalla Cassazione*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2016, 2, XI, 185 ss.

GIOVANARDI A., *Le frodi IVA, Profili ricostruttivi*, Torino, 2013

GIULIANI G. - SPERA M., *Nuove sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge*, in *il fisco*, 2016, 16, 1534 ss.

LEO M., *Ancora incertezze sulle sanzioni IVA: il caso delle operazioni inesistenti in regime di reverse charge*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 39 ss.

SALVINI L., *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1607 ss.

SALVINI L. - LA ROSA A.M., *"Reverse charge" e operazioni inesistenti: brindano i "missing traders" o ha ragione la Cassazione?* in *Corr. trib.*, 2016, 43, 3287 ss.

SIRRI M. - ZAVATTA R., *Non è detraibile l'IVA se si indica un fornitore fittizio o se è provata l'evasione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 2, 105 ss.

VIII - L'IRPEF

Proporzionalità del prelievo e sostituzione tributaria ai tempi della *blockchain* “aterritoriale”

Proportional taxation and withholding schemes at the time of “aterritorial” blockchain

TOMMASO CALCULLI

Abstract

Negli ultimi mesi l’Agenzia delle Entrate ha preso posizione con più documenti di prassi in merito al regime fiscale delle operazioni minori in criptovalute, segnatamente in materia di *staking*: le remunerazioni corrisposte dalla *blockchain* all’investitore non in esercizio d’impresa, decurtate delle commissioni per la società italiana intermediaria, costituirebbero reddito di capitale *ex art. 44, comma 1, lett. h)*, TUIR, con rilevanti effetti in termini di entità del tributo e di soggettività coinvolte nella fase attuativa.

Prendendo le mosse da tre risposte ad interpello (una delle quali si sostanzia in una rettifica) e dalla ricostruzione del meccanismo dell’operazione ivi contenuto, nel saggio si tenterà di ricondurre a sistema la soluzione adottata dall’interprete pubblico, tanto sotto il profilo dell’opinabile inquadramento giuridico, quanto sotto il versante delle conseguenze sul regime di tassazione delle rendite finanziarie.

Parole chiave: criptovalute, *staking*, sostituto d’imposta, categorie reddituali, nuove tecnologie

Abstract

The Italian Tax Authority has recently issued some rulings regarding the tax regime for minor transactions in cryptocurrencies, especially in the field of staking. In particular, the rewards paid by the blockchain to the non-entrepreneur investor, net of fees for the Italian intermediary company, would constitute capital income pursuant to art. 44, par. 1, letter h) of Italian Income Tax Code, with significant effects in terms of tax amount and entities involved in the implementation phase.

By starting from the description of the transactions, this work will attempt to examine the solution from a systematic perspective, with respect to legal provisions and consequences on the income tax regime of financial income.

Keywords: cryptocurrencies, staking, tax withholding agent, income tax categories, new technologies

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** I casi sottoposti al vaglio dell’Amministrazione finanziaria. - **2.1.** La presa di posizione “a formazione progressiva”. - **3.** Il quadro normativo vigente. Talune opzioni tralasciate dall’interprete erariale. - **4.** Dalla ritenuta a titolo d’imposta alla ritenuta a titolo d’acconto: il ritorno della progressività. - **4.1.** Effetti sulla coerenza sistematica della tassazione delle rendite finanziarie. - **5.** Conclusioni.

1. L’Agenzia delle Entrate ha recentemente preso posizione sui profili fiscali relativi ad una operazione minore in criptovalute, il c.d. *staking*, diffusa tra le persone fisiche al di fuori dell’esercizio d’impresa. La tematica interessa sia l’impresa intermediaria con la *blockchain* sia l’investitore *retail*: infatti, l’interprete pubblico si è pronunciato in due occasioni (D.C. PMI - Risposta ad interpello n. 956-

771/2022 e D.C. Persone Fisiche - Risposta ad interpello n. 433/2022), con successiva rettifica (Risposta n. 437/2022), chiarendo tra l'altro il regime applicabile a tali operazioni ai fini delle imposte sui redditi.

Secondo la prospettazione dell'Amministrazione, che segue un approccio solo in parte corretto da un punto di vista metodologico, i *rewards* da convalida diffusa dei blocchi mediante la c.d. *proof-of-stake* (PoS) si potrebbero qualificare come redditi di capitale, in ragione della natura finanziaria dell'investimento o, comunque, della sussistenza congiunta di un impiego di capitale e di un "frutto economico".

Nel prosieguo, le riflessioni svolte si concentreranno su tali profili, valutando anche, quale conseguenza, la concreta rilevanza degli istituti connessi alla sostituzione tributaria, che impattano direttamente sull'entità del prelievo (cfr. CIPOLLA G.M., *Ritenuta alla fonte*, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1996, 1 ss.; PARLATO A., *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, II, *Il rapporto giuridico tributario*, Padova, 1994). E infatti, dall'inquadramento nell'ambito della predetta categoria reddituale, discenderebbe l'applicabilità di uno specifico regime tipico della sostituzione tributaria, come poi riconsiderato alla luce della Rettifica n. 437/2022 (i.e. rivalsa mediante ritenuta a titolo d'acconto).

Le risposte si ritengono meritevoli di commento non solo perché prassi nuova in materia, ma anche sotto un altro profilo: lo *staking* costituisce una delle applicazioni dell'atoritoriale *blockchain*, che potrebbe rappresentare una nuova occasione di meditazione sulle criticità del "tradizionale" regime fiscale delle rendite finanziarie, nell'ambito di un fenomeno efficacemente denominato di "cambiamento discontinuo" (così URICCHIO A.F., *Introduzione*, in GALLO F. - URICCHIO A.F., a cura di, *La tassazione dell'economia digitale*, Bari, 2022, 11).

2. Il punto di partenza della disamina non può che essere l'illustrazione, in sintesi, delle fattispecie oggetto degli interPELLI, con le relative risposte, che si presentano in un rapporto di "specularità".

La prima Risposta ad interpello (D.C. PMI - Risposta ad interpello n. 956-771 di giugno 2022), ripresa su molti quotidiani specializzati ma mai pubblicata, è stata resa a seguito di istanza di una società di nuova costituzione "italiana" operante quale intermediario tra i soggetti *private* e la "blockchain". Più precisamente, venivano avanzati quattro quesiti riguardanti l'operatività della società istante (i.e. l'attività di *exchange*; l'attività di *wallet provider*; lo *staking* di criptovalute ai fini del reddito d'impresa; l'operabilità delle ritenute sui *rewards* da *staking* corrisposti ai privati), l'ultimo dei quali presupponeva una preliminare qualificazione del soggetto erogatore e dei flussi reddituali percepiti dal contribuente persona fisica.

La seconda Risposta ad interpello (Risposta ad interpello n. 433/2022 della D.C. Persone Fisiche, datata 24 agosto), emendata a soli due giorni di distanza, fornisce un riscontro al quesito posto da una persona fisica non in esercizio d'impresa, che si interrogava sul regime fiscale dei proventi da *staking* e sulla connessa applicazione delle norme strumentali riferibili alle operazioni così concluse.

È doveroso evidenziare che le due risposte considerate non costituiscono i primi documenti di prassi sulle criptovalute (cfr. da ultimo la Risposta ad interpello n. 788/2021, datata 24 novembre u.s., con nota di MASTELLONE P., *Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi carico dei contribuenti*, in questa *Rivista*, 2021, 2, 870 ss.).

L'Agenzia delle Entrate si era già pronunciata sul tema, ma con specifica attenzione alle operazioni di compravendita (e, dunque, al realizzo di plusvalenze e minusvalenze), prodigandosi in una criticata opera qualificatoria delle criptovalute ai fini delle imposte dirette e indirette (per i contributi più recenti in materia, cfr. SCHIAVONE F.P., *La rivoluzione della criptosfera ed il suo impatto sulla finanza globale: Riflessioni sulla disciplina fiscale dei crypto-assets*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 3, 207 ss.; ESCALAR G., *Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 835 ss.; BOLLETTO G., *Le criptovalute nel sistema tributario: prime riflessioni sull'esperienza italiana*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 1974 ss.; COMMITTERI G.M., *Ancora "ombre" sul trattamento fiscale delle operazioni in criptovalute per le persone fisiche*, in *il fisco*, 2022, 3, 223 ss.).

Diversamente, nei documenti di prassi in commento viene richiamato ed esposto dettagliatamente il meccanismo di funzionamento della *proof-of-stake* (per la prassi sovranazionale e internazionale v., per

tutti, OCSE, *Taxing virtual currencies. An overview of tax treatments and emerging tax policy issues*, Parigi, 2020).

Il passaggio dalla c.d. *proof-of-work* alla c.d. *proof-of-stake* ha fatto emergere nuove operazioni minori che progressivamente stanno prendendo il posto del “vecchio” *mining* (vedasi anche, sotto altro versante, la diffusione delle diverse operazioni di *airdropping*, *farm yielding*, ecc.).

Nella prima risposta si prendono le mosse proprio dalle differenze tra i due sistemi: il primo fondato sul *mining* e, dunque, su sistemi computazionali tesi a validare transazioni e nuovi “blocchi”; il secondo incentrato sulla c.d. convalida diffusa da *staking* (o *forging*).

Le condizioni contrattuali della piattaforma italiana prevedono un blocco con messa a rischio (c.d. *stake*, per l'appunto) delle valute virtuali, a beneficio di una particolare *blockchain* (c.d. network di parte terza). Il contribuente (c.d. *staker* o *forgers*) potrebbe ricevere vere e proprie remunerazioni per tale impegno a non smobilizzare la valuta digitale, in quanto mette a disposizione del *network* una quantità minima di *token*, tale da farlo partecipare al processo di convalida diffusa.

Una volta verificata una transazione mediante tali *token* posti in *staking*, l'utente riceve una ricompensa (*rewards*), riversata dalla società intermediaria al netto delle commissioni di propria spettanza (sui profili tecnico-giuridici, limitandosi ai lavori monografici, cfr. CIAN M. - SANDEI C., a cura di, *Diritto del Fintech*, Padova, 2021; CAPACCIOLI S., a cura di, *Criptoattività, criptovalute e bitcoin*, Milano, 2021; TOMASSINI A., *Criptovalute, NFT e Metaverso. Fiscalità diretta, indiretta e successoria*, Milano, 2022). Dunque, le criptovalute oggetto di *staking* sono detenute nel *wallet* digitale con la finalità di supportare le transazioni della pertinente *blockchain* mediante validazione diffusa, con la conseguenza prospettata che la società rende un servizio di «*mera predisposizione e messa a servizio di struttura informatica*».

2.1. Quanto al trattamento fiscale de redditi così percepiti dalle persone fisiche, in entrambi gli interpellati gli istanti hanno argomentato nel senso della qualificazione dei proventi da *staking* nell'ambito dei redditi diversi, ex art. 67, comma 1, lett. l), TUIR. I motivi assunti a fondamento di tale tesi riguardano la struttura dell'operazione, che porrebbe a carico del contribuente rischi di connotazione prevalentemente informatica (ad esempio, attacchi perpetrati da *hacker*), determinando l'esclusione della tradizionale natura di redditi di capitale, asseritamente fondata sull'impiego “finanziario” del capitale.

In entrambe le risposte, l'Agenzia delle Entrate muove, più correttamente, dalla categoria “generale” dei redditi di capitale, considerando come residuale la sussunzione entro i redditi diversi (cfr. art. 67, comma 1, TUIR). Ma anche l'interprete erariale pare incorrere in un errore metodologico, forse nella “fretta” di giustificare la soluzione prescelta, considerando immediatamente rilevante l'ipotesi residuale (lett. h), senza prima passare in rassegna le precedenti ipotesi, le quali, anche in ragione di talune peculiarità dei *token*, ben potrebbero astrattamente risultare applicabili.

L'Agenzia non accoglie la tesi secondo la quale andrebbe valutata la natura del rischio, assumendo invece rilievo il mero impiego di capitale (come da consolidata prassi, risalente al 1998, e confortata da autorevolissima dottrina sul c.d. “frutto economico”: cfr. GALLO F., *Il reddito di capitale come frutto economico*, in *il fisco*, 1998, 20, 6520 ss.; più di recente, MARINELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. Principi e regole impositive*, Torino, 2018, 133 ss.): in entrambe le risposte si legge, infatti, che, «[c]ome chiarito nella circolare 24 giugno 1998, n. 165/E per la configurabilità di un reddito di capitale è sufficiente l'esistenza di un qualunque rapporto attraverso il quale venga posto in essere un impiego di capitale», senza che debba sussistere una corrispettività tra le prestazioni (i.e. impiego di capitale e corresponsione dei redditi).

L'art. 44 attrarrebbe, dunque, a imposizione non solo i cc.dd. frutti civili ex art. 820 c.c., che presuppongono tale nesso di corrispettività, «*ma anche tutti quei proventi che trovano fonte in un rapporto che presenti come funzione obiettiva quella di consentire un impiego del capitale*». Pertanto, nella condivisibile prospettiva dell'Agenzia delle Entrate, sembrerebbe che la mera presenza di un impiego di “capitale” (sulla sua nozione più lata, cfr. LUNGHINI G., voce “Capitale”, in *Enc. Treccani*, 1930) sia sufficiente a giustificare *prima facie* l'applicazione dell'art. 44, lett. h), TUIR.

Al fine di rafforzare la trama argomentativa, l'Amministrazione richiama la funzione di chiusura che caratterizza la casistica in disamina, la quale ha indotto il legislatore ad elidere ogni riferimento alla determinatezza del reddito, includendo «*non soltanto i redditi che siano determinati o predeterminabili, ma anche quelli variabili in quanto la relativa misura non sia collegata a parametri prefissati*» (sull'iter della citata riforma, nella manualistica, PANSIERI S., *I redditi di capitale*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2021, 180 ss.).

Tale precisazione però non convince, in quanto ciò che viene in rilievo non è solamente la predeterminabilità del flusso reddituale, ma anche la sua indipendenza da precise manifestazioni di alea: la disposizione è, infatti, chiara nell'escludere la rilevanza quale reddito di capitale dei proventi che, «*in dipendenza di un evento incerto*», siano idonei a produrre differenziali positivi o negativi.

In definitiva, nell'ottica erariale non si potrebbe dubitare della presenza di un "frutto economico", in quanto le criptovalute sono suscettibili di formare oggetto di impiego di capitale in ragione della comunanza di funzione economica rispetto alle valute aventi corso legale.

Anche a tale affermazione appare pleonastica: occorrerebbe, invero, non tanto tener presente la tralatizia quanto criticata assimilazione alle valute aventi corso legale (cfr. SALVINI S., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L., a cura di, *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 165 ss.; PIERRO M., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 107 ss.), bensì verificare se vi sia o meno capitale impiegato, anche potenzialmente. Noto è, infatti, che le valute aventi corso legale vanno tenute concettualmente distinte dal capitale, sovrapponendosi semmai con questo solo nella sua configurazione più generica e fungibile (*i.e.* il denaro).

3. Nelle risposte a interpello in esame vi sono una serie di questioni che sono state tralasciate, ancorché importanti.

La disamina seguirà un approccio graduale (dalla categoria generale a quella residuale) e sarà effettuata tenendo nella debita considerazione l'oggetto dello *staking* (sulla mutevolezza dei *crypto-asset*, GIORGI S., *Cripto-attività, tra "polimorfismo" e dubbi qualificatori in materia fiscale*, in questa *Rivista*, 2019, 2, 499 ss.).

Una prima questione è se si possa discorrere effettivamente di redditi di capitale: a tal proposito, non si condivide l'impostazione diffusa secondo cui l'impiego di capitale difetterebbe in presenza di operazioni con scopo di mera garanzia, con conseguente fuoriuscita dal regime dei redditi di capitale. La conseguenza di tale teorica è che la messa a disposizione di *token*, sottoposti opinabilmente a rischio diverso da quello strettamente finanziario, non configurerebbe impiego di capitale, in quanto assumerebbe una funzione di mera garanzia nella fase di convalida tipica della *proof-of-stake*.

Vi è, almeno, una coppia di ragioni che sospinge verso la conclusione opposta.

In primis, non si intravedono gli elementi strutturali della garanzia, tra cui l'oggetto della stessa. Portando alle estreme conseguenze la predetta tesi si potrebbe, allora, discorrere di garanzia anche in presenza di un tradizionale investimento (diretto o gestito), in quanto astrattamente funzionale a garantire liquidità, spessore e ampiezza (quindi efficienza e vitalità) ai mercati finanziari tradizionali.

Per altro verso, poi, è proprio il dato letterale a dare la stura ad un argomento sistematico: l'art. 44, comma 1, lett. d), TUIR, prevede quale ipotesi di reddito di capitale la remunerazione percepita a fronte della prestazione di fideiussione o altra garanzia. Di talché pare ragionevole assumere che il concetto di impiego di capitale possa intendersi anche in senso "potenziale" (cfr. ESCALAR G., *Contributo allo studio della nozione di reddito di capitale*, in *Rass. trib.*, 1997, 1, 325 ss.; CORASANITI G., *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012), senza che la stipula di un contratto di garanzia comporti l'esclusione della natura di reddito di capitale: infatti, ove ritenuto assimilabile ad un contratto di garanzia, occorrerebbe valutare dapprima l'estensibilità analogica della predetta casistica.

Ciò osservato, non si può che prendere le mosse dal fatto che l'art. 44 TUIR impone di determinare il titolo in base al quale vengono percepiti tali *rewards*, anche al fine di individuarne la disciplina appli-

cabile (sul punto, sia consentito un rinvio a CALCULLI T., *La fiscalità diretta delle "operazioni minori" in criptovalute. Il caso dello staking*, in *NDS*, 8, 2022, 1513 ss.).

Un'interpretazione letterale conduce a ritenere *prima facie* applicabile una delle fattispecie di cui all'art. 44, comma 1, in particolare alla lett. a), relativa agli interessi su depositi o conti correnti bancari, qualificando lo *staking* come mera corresponsione di interessi su deposito. Per quanto il fenomeno possa sembrare sovrapponibile ai "tradizionali" interessi bancari, questa soluzione non convince per una pluralità di ordini di motivi.

In primo luogo, si tratterebbe di un'integrazione analogica e, come tale, non ammissibile nella materia tributaria, specialmente in relazione alle norme impositive sostanziali. Anche a voler concedere la possibilità (controversa) di procedere mediante un'interpretazione estensiva (cfr. per tutti MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Torino, 2003, 428 ss.), si riscontrano una serie di elementi differenziali che non rendono in alcun modo ricomprensibile la fattispecie in esame nei tradizionali depositi e conti correnti, con particolare riguardo al differente grado di rischio.

E infatti, l'operazione di *staking* di criptovalute presenta alcune caratteristiche strutturali, tra le quali, l'estrema volatilità del "sottostante", che - eccezion fatta per le *stablecoin* - tende ad oscillare in maniera molto più accentuata rispetto alle valute FIAT e, in ultima istanza, rispetto agli indici azionari; il maggiore rischio di *hacking*, a differenza del tradizionale deposito bancario; l'intrinseca volatilità del rendimento da tassare, atteso che è costituito generalmente da altri *token*, tanto da potersi perfino azzerare ove si realizzi un crollo della criptovaluta collegata. Inoltre, pur ammettendo una piena sovrapponibilità con il c.d. deposito o conto corrente tra privati, la nozione codicistica di deposito ex art. 1766 c.c. richiede che oggetto della prestazione siano "cose mobili". Ne consegue che il dato testuale osta a una simile lettura, in quanto - sebbene la natura giuridica dei *coin* risulti discussa - un inquadramento degli stessi tra le cose mobili (corporali) è opera ardua, per non dire impossibile.

Dopo aver escluso lo scopo di mera garanzia e la rilevanza della lett. d), l'attenzione va appuntata sull'art. 44, comma 1, lett. h), il quale rappresenta il confine tra redditi di capitale e redditi diversi. Infatti, lo *staking* può produrre un differenziale positivo o neutro (pari a zero) in dipendenza di "crolli" (appunto, eventi incerti) della criptovaluta nella quale vengono corrisposti i *rewards*. Dunque, non sussiste alcuna certezza sull'*an*, posto che il *quantum* potrebbe essere nullo al momento del ritiro. Pur non trattandosi di un differenziale negativo, si potrebbe comunque rientrare nell'ambito applicativo della clausola di salvezza di cui alla menzionata lett. h), con conseguente inquadramento all'interno di altra categoria reddituale.

Fino al recente crollo di talune criptovalute, avremmo potuto agevolmente sostenere l'inquadramento all'interno dell'art. 44, comma 1, lett. h) quantomeno per le *stablecoin*, il cui valore risultava appunto "stabile". Diversamente, per le *crypto* il cui valore oscilla continuamente, nessuna soluzione "tradizionale" risulta soddisfacente, in assenza di una operazione di acquisto e di successiva rivendita: residua, dunque, la lett. l) dell'art. 67, comma 1, TUIR, in qualità di proventi derivanti da obblighi di non fare o permettere (*i.e.* non movimentare i *coin* depositati).

4. La Risposta a interpello n. 437/2022, datata 26 agosto, rettifica le precedenti interpretazioni offerte dall'Agenzia dell'Entrate in merito all'individuazione del sostituto di imposta e dei relativi obblighi: in prima battuta, l'Amministrazione finanziaria aveva, infatti, inopinatamente sostenuto la tesi secondo la quale si sarebbe dovuta ritenere applicabile una ritenuta a titolo d'imposta in misura pari al 26% ai sensi dell'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 600/1973, contrariamente all'opzione privilegiata dai contribuenti ai sensi dell'art. 25 del citato decreto (ritenuta a titolo d'acconto pari al 20% su redditi diversi).

Il ripensamento si è manifestato dopo due giorni, facendo leva sul tenore letterale della disposizione originariamente richiamata: la normativa vigente non lascia trasparire particolari argomenti a beneficio dell'estensione dei noti regimi di favore ai redditi ex art. 44, comma 1, lett. h). Infatti, ad oggi le imposte sostitutive e le ritenute a titolo d'imposta sono previste rispettivamente nei soli casi di redditi diversi di natura finanziaria (cfr. il D.Lgs. n. 461/1997) e in specifiche casistiche di redditi di capitale.

Ne discende che, stante anche l'assenza di un soggetto *ex art.* 23 D.P.R. n. 600/73 (e.g. un intermediario finanziario), troverà piena applicazione l'art. 26, comma 5 nella parte in cui fa riferimento alla ritenuta a titolo di acconto, in misura attualmente pari al 26%. La stessa rappresenta per definizione un adempimento che non esaurisce la serie di obblighi formali e sostanziali a carico del contribuente, con la conseguenza che vere e proprie rendite finanziarie transiteranno dalla dichiarazione dei redditi, concorreranno alla formazione del reddito complessivo lordo e verranno assoggettate ad un'imposizione progressiva.

Nelle risposte *ante* rettifica, alternativamente a un errore tecnico poco plausibile sulla ritenuta a titolo d'imposta, si potrebbe intravedere una volontà di utilizzare gli istituti della (para)soggettività, della sostituzione e della solidarietà tributaria in maniera oltremodo "garantista" per le finanze pubbliche, finanche a fronte della rinuncia alla progressività del prelievo.

Sono, infatti, note le funzioni espletate dal sostituto d'imposta, tra cui «*l'anticipazione del prelievo al momento dell'erogazione del reddito, la riduzione dei soggetti da sottoporre a controlli, l'effettuazione del prelievo in capo ad un soggetto che non ha interesse ad occultare la fattispecie imponibile*» (cfr. BURELLI S., voce "Sostituto d'imposta", in *Enc. Treccani - Dir. online*, 2013), sebbene in letteratura si sia sottolineato altresì come debba sussistere una certa ragionevolezza nella individuazione del sostituto, specialmente sotto il profilo dell'idoneità soggettivo-strutturale dello stesso (cfr. BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, IV, Torino, 1998, 67 ss.).

Da questa diversa prospettiva l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe aver inteso privilegiare il profilo garantistico del prelievo "cedolare", in un mondo digitale in cui la soggettività non è sempre chiara. Tanto emerge anche dalle risposte ad interpello in commento, ove si fa generico riferimento alla "blockchain", la quale – in assenza di una società intermediaria – sarebbe stata difficilmente qualificabile come sostituto d'imposta.

4.1. Se da una parte questa operazione ermeneutica conduce ad un risultato *secundum legem*, dall'altra suscita alcune perplessità.

È bene infatti ricordare che le rendite finanziarie beneficiano di un trattamento tributario di favore, a partire dalla previsione di imposte sostitutive e ritenute a titolo d'imposta in misura prossima all'aliquota marginale IRPEF più bassa. Nell'attuale panorama (*rectius* a partire dal 2011), risulta agevole rilevare una tassazione più leggera e proporzionale sui redditi da capitale rispetto a quella gravante sui redditi da lavoro, nonostante spesso i primi non presuppongano alcuna attività, con evidente predilezione della efficienza sull'equità.

In letteratura, infatti, sono state evidenziate alcune ragioni sottese al predetto *favor* verso i redditi finanziari, come la mitigazione del rischio assunto dall'investitore, la semplificazione degli adempimenti gravanti sui soggetti coinvolti, l'auspicata attrazione dei capitali e l'incentivazione dell'investimento nel territorio della Repubblica (sulle continue tensioni circa la misura del prelievo sulle rendite finanziarie, cfr. MARINELLO A., *I redditi di natura finanziaria tra proporzionalità e progressività: profili critici dell'evoluzione del sistema e prospettive di riforma*, in *Econ. Soc. Reg.*, 2, 2021, 46 ss.).

Si osserva come la progressività del prelievo e gli adempimenti connessi alla soluzione prescelta comportino una completa deviazione dal modello teorico prevalente, causando un palese disincentivo all'investimento per il tramite di intermediari "italiani".

Sotto il versante strettamente tributario, però, la prospettazione erariale si traduce nella sussistenza di un collegamento oggettivo tra *rewards* e territorio italiano, con salvezza di quanto disposto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Come noto, infatti, l'art. 23 TUIR enumera i criteri per determinare quando un reddito debba ritenersi prodotto sul territorio della Repubblica, considerando quale elemento dirimente, per i redditi di capitale, il soggetto che eroga il reddito e, per i redditi diversi, il bene e l'attività rilevante. Dunque, a seguito della qualificazione in termini di redditi di capitali corrisposti da soggetto residente, il tradizionale dibattito sulla aterritorialità della *blockchain* a fini fiscali potrebbe risultare poco utile in quanto sussisterebbe un pagatore "italiano" e i *rewards* sarebbero attratti a tassazione in Italia.

Diversamente, qualora non vi fosse intermediario, non vi sarebbe un soggetto pacificamente residente che possa assumere la veste di pagatore: in tal caso, quindi, i dubbi sulla localizzazione della *blockchain* riattribuirebbero un ruolo centrale alle elaborazioni sulla compravendita di criptovalute (cfr. per tutti CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.).

5. Le riflessioni svolte hanno evidenziato la sussistenza di una serie piani d'analisi impattati dall'avvento della *blockchain*. Nel contesto delle nuove tecnologie, infatti, l'angolo prospettico varia sensibilmente in funzione degli schemi adottati, dei soggetti coinvolti e dei *token* oggetto di transazione (da ultimo, cfr. OII V., *Tax challenges in debt financing involving digital tokens*, in *Capital Markets Law Journal*, 17(4), 2022).

Pertanto, non si può dubitare della inopportunità di procedere mediante risposte ad interpello così dettagliate su casi specifici, con *vulnus* dei principi di legalità e certezza del diritto. In altri termini, non ci sembra sufficiente intervenire mediante documenti di prassi distinti per ogni operazione minore in criptovalute, soprattutto alla luce della rapidità con cui le stesse nascono, si evolvono e si estinguono.

La via maestra rimane un intervento del legislatore, mediante una disciplina delle operazioni in criptovalute connotata da generalità e astrattezza.

In proposito, il quadro normativo potrebbe arricchirsi di nuove disposizioni tese a porre rimedio a tale situazione di incertezza (cfr. DDL A.S. n. 2572 del 30 marzo 2022), mediante il quale – almeno nelle intenzioni – ci si propone di restituire una certa rilevanza alla proporzionalità del prelievo e alla compensabilità dei risultati positivi e negativi, mediante il riconoscimento fiscale dei proventi da operazioni minori solamente al momento del realizzo definitivo, auspicabilmente coincidente con la conversione in valuta FIAT. Non mancano, però, le criticità: com'è stato efficacemente evidenziato (cfr. MARINELLO A., *Un "cripto-condono" e molti nodi irrisolti nel disegno di legge sulla disciplina fiscale delle valute virtuali*, in questa *Rivista*, 4 ottobre 2022), le soluzioni proposte condensano, in buona parte, gli orientamenti emersi nei documenti di prassi resi in materia dall'Amministrazione finanziaria, in un contesto complessivamente non del tutto soddisfacente, pur riconoscendosi alla proposta ha il merito di accendere l'attenzione su una ormai annosa ed inspiegabile lacuna del nostro ordinamento.

La questione va risolta in maniera coerente con il quadro che si va delineando sul piano sovranazionale, ove si sta avviando un coordinamento delle Autorità di vigilanza nella prospettiva di giungere a normativa comune (cfr. MICA, CARF, DAC 8). E infatti, gli accenni svolti al tema della territorialità evidenziano l'impellenza di un intervento teso ad armonizzare la materia, essendo palesi i rischi di indebita sottrazione all'imposizione (doppia non tassazione) o di spostamento della base imponibile, derivanti anche da nuove possibili configurazioni di disallineamenti da ibridi e di stabili organizzazioni occulte.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, IV, Torino, 1998, 67 ss.
BOLETTO G., *Le criptovalute nel sistema tributario: prime riflessioni sull'esperienza italiana*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 1974 ss.
BURELLI S., voce "Sostituto d'imposta", in *Enc. Treccani - Dir. online*, 2013
CALCULLI T., *La fiscalità diretta delle "operazioni minori" in criptovalute. Il caso dello staking*, in *NDS*, 8, 2022, 1513 ss.
CAPACCIOLI S. (a cura di), *Criptoattività, criptovalute e bitcoin*, Milano, 2021
CIAN M. - SANDEI C. (a cura di), *Diritto del Fintech*, Padova, 2021
CIPOLLA G.M., *Ritenuta alla fonte*, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1996, 1 ss.
COMMITTERI G.M., *Ancora "ombre" sul trattamento fiscale delle operazioni in criptovalute per le persone fisiche*, in *il fisco*, 2022, 3, 223 ss.

- CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.
- CORASANITI G., *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012
- CORASANITI G., voce *Capitale. Redditi [dir. trib.]*, in *Enc. Treccani - Dir. online*, 2014
- ESCALAR G., *Contributo allo studio della nozione di reddito di capitale*, in *Rass. trib.*, 1997, 1, 325 ss.
- ESCALAR G., *Il regime fiscale dei redditi delle criptovalute conseguiti dai privati*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 835 ss.
- GALLO F., *Il reddito di capitale come frutto economico*, in *il fisco*, 1998, 20, 6520 ss.
- GALLO F. - URICCHIO A.F. (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale*, Bari, 2022
- GIORGI S., *Cripto-attività, tra "polimorfismo" e dubbi qualificatori in materia fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, 499 ss.
- LUNGHINI G., voce "Capitale", in *Enc. Sc. Soc. - Treccani*, 1930
- MARINELLO A., *Un "cripto-condono" e molti nodi irrisolti nel disegno di legge sulla disciplina fiscale delle valute virtuali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 ottobre 2022 e in questo fascicolo
- MARINELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. Principi e regole impositive*, Torino, 2018
- MARINELLO A., *I redditi di natura finanziaria tra proporzionalità e progressività: profili critici dell'evoluzione del sistema e prospettive di riforma*, in *Econ. Soc. Reg.*, 2021, 2, 46 ss.
- MASTELLONE P., *Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi carico dei contribuenti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, 870 ss.
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Torino, 2003
- OCSE, *Taxing virtual currencies. An overview of tax treatments and emerging tax policy issues*, Parigi, 2020
- OII V., *Tax challenges in debt financing involving digital tokens*, in *Capital Markets Law Journal*, 2022, 17(4)
- PADOVANI F., *Commento all'art. 44 TUIR*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo III, TUIR e legge complementari*, Padova, 2010, 230 ss.
- PANSIERI S., *I redditi di capitale*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2021, 180 ss.
- PARLATO A., *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario, II, Il rapporto giuridico tributario*, Padova, 1994
- PIERRO M., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 107 ss.
- SALVINI S., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 165 ss.
- SCHIAVONE F.P., *La rivoluzione della criptosfera ed il suo impatto sulla finanza globale: Riflessioni sulla disciplina fiscale dei crypto-assets*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 3, 207 ss.
- TOMASSINI A., *Criptovalute, NFT e Metaverso. Fiscalità diretta, indiretta e successoria*, Milano, 2022

La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati al mondo dello sport

The recent pandemic and regulatory changes make the application of the so-called "impatriate regime" in the world of sport uncertain and problematic

ALESSANDRA MAGLIARO - SANDRO CENSI

Abstract

La pandemia da Covid-19 e la recente modifica del comma 5-*quater* dell'art. 16 D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, pongono numerosi spunti di riflessione in particolare per gli sportivi professionisti. Le conseguenze di un prolungato impedimento al trasferimento dovuto alla pandemia possono infatti avere riflessi sul presupposto temporale richiesto per poter godere dell'agevolazione. L'applicabilità del regime dell'art. 16 al mondo dello sport, poi, pone problemi applicativi di non facile soluzione in particolare con l'entrata in vigore della c.d. Riforma dello Sport.

Parole chiave: agevolazioni per gli impatriati, Covid-19, sportivi, riforma dello sport

Abstract

*The Covid-19 pandemic and the recent amendment of paragraph 5-*quater* of art. 16 of Legislative Decree 14/09/2015, n. 147, give food for thought in particular for professional sports players. The consequences of a prolonged impediment to transfer due to the pandemic may in fact have repercussions on the time requirement required to be able to take advantage of the benefits. The applicability of the regime of art. 16 to the world of sports, then, poses application problems that are not easy to solve, in particular with the entry into force of the so-called Sports Reform*

Keywords: benefits for transferees of residence to Italy, Covid-19, professional sports players, Sports Reform

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La pandemia da Covid-19 e il regime degli impatriati. - **3.** Profili problematici della recente riforma del comma 5-*quater*.

1. Circa tre anni fa, proprio sulle pagine di questa rivista, ci siamo occupati del c.d. regime fiscale degli impatriati (MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 417 ss.) evidenziando le peculiarità già allora esistenti per gli sportivi professionisti. Ed invero, per tale particolare tipologia di lavoratori, individuati con riferimento alla L. n. 91/1981, oltre alla riduzione dell'agevolazione fiscale rispetto agli altri dipendenti era previsto anche il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile.

Tale normativa si inseriva nel solco di previsioni analoghe, adottate in altri Stati, sempre con l'intento di attrarre nel Paese investitori cui vengono promessi, in cambio, il diritto al soggiorno o, come in questo caso, agevolazioni tributarie (sono queste le conclusioni della relazione del 23 gennaio 2019

della Commissione europea nella quale si esamina il fronte dei programmi di soggiorno per investitori, simili sia nei modi di attuazione, sia nelle problematiche conseguenti, sia nello scopo perseguito). A partire dal 2007, infatti, la crisi finanziaria e la recessione economica hanno dato impulso all'adozione di tali regimi che attualmente esistono in venti Stati membri dell'Unione Europea.

Anche al di fuori dell'Unione Europea sono stati emanati regimi di favore quale, ad esempio, quello istituito dalla Repubblica Popolare Cinese che riguarda coloro che si trasferiscono nella Greater Bay Area (la *Greater Bay Area* [GBA] consiste in una zona della Cina caratterizzata da nove città continentali e due regioni amministrative incluse Guangzhou, Shenzhen, Zhuhai, Foshan, Huizhou, Dongguan, Zhongshan, Jiangmen and Zhaoqing) al fine di compensare la differente pressione fiscale che caratterizza la Cina continentale e Hong Kong. La norma consente, a coloro che possono essere individuati come "talenti qualificati", di ottenere un incentivo pari alla differenza tra l'importo dell'*Individual Income Tax* (ITT) che il contribuente avrebbe dovuto versare sul proprio reddito imponibile e il 15% del medesimo reddito.

2. Tornando alla normativa italiana in esame alcune incertezze e problematiche sono state causate dalla recente pandemia da Covid-19 che ha impedito, o quantomeno fortemente ristretto, la possibilità di trasferimenti tra Paesi. Come si ricorderà la possibilità di usufruire della agevolazione per gli impatriati presuppone che, nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia, i soggetti non siano stati qui fiscalmente residenti (art. 16, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 147/2015). Per questa particolare fattispecie, ai fini della determinazione o meno della residenza fiscale non riveste primaria importanza l'iscrizione all'AIRE per escludere che si sia stati fiscalmente residenti nel nostro Paese purché si possa provare la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni. Tale requisito, comunque, deve essere collegato all'elemento temporale della maggior parte del periodo di imposta. Le restrizioni alla mobilità delle persone fisiche a causa della pandemia hanno però "costretto" alcuni soggetti a soggiorni "obbligati" in un determinato Paese fino a far loro superare il citato limite di soggiorno per il maggior periodo di imposta anche contro la loro volontà. Da sempre, la giurisprudenza, ha riconosciuto la necessaria volontarietà di risiedere nel territorio; tale volontarietà è stata individuata, dai giudici, nel c.d. *animus revertendi*. Secondo i giudici di legittimità, per individuare il citato *animus revertendi* e, conseguentemente, l'esistenza di un domicilio nel territorio dello Stato, ciò che conta «non è la presenza continuativa in un luogo, quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (*animus revertendi*) e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali» (vedi da ultimo Cass., sez. trib., 21 gennaio 2015, n. 961, in *Corr. trib.*, 2015, 9, 690, con commento di ANTONINI M. - SETTI C.M.). Anche in ordinamenti di *common law* la volontà di risiedere in un determinato Paese ha un valore prevalente. Ad esempio, nell'ordinamento anglosassone, si può essere fiscalmente residenti pur se si trascorre nel Paese un periodo di tempo inferiore ai 183 giorni purché vi siano delle correlazioni con il Paese e vi sia l'intenzione di risiedervi. Si può essere considerati fiscalmente residenti nel Paese, fin dal momento dell'arrivo, quando il trasferimento è stato effettuato con l'intenzione di recarvisi a vivere o lavorare in maniera continuativa. Nella giurisprudenza anglosassone si è così sviluppato il concetto di "residenti ordinari" (*ordinarily residents*) e "residenti non ordinari" (*non ordinarily residents*). Sono considerati residenti ordinari coloro che manifestano un'esplicita volontà di rimanere nel Regno Unito per almeno tre anni consecutivi mentre si può essere considerati residenti non ordinari se si risiede normalmente fuori del Regno Unito, ma vi si permane per più di 183 giorni l'anno. Per eleggere un domicilio diverso da quello di origine occorre dimostrare che si ha intenzione di vivere in modo permanente e a tempo indeterminato in un dato luogo, non si hanno più legami con il domicilio di origine e non si intende tornarvi.

Date queste premesse non stupisce che all'elemento del soggiorno volontario o meno in un Paese l'OCSE abbia dedicato ben due note (si tratta del OECD *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the impact of the Covid-19 crisis*, 3 aprile 2020 e del *Updated guidance on Tax treaties and the impact of Covid-19 pandemic*, 21 gennaio 2021). Stando ai due citati documenti, non vincolanti, ma per i quali l'Italia ha espresso parere favorevole (vedi sul punto ROSSETTI D. - GATTO A., *Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid 19: determinazione della residenza fiscale e individuazione*

dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto, in questa Rivista, 29 ottobre 2021) i cambiamenti nell'abitudine di vita causati dalle restrizioni Covid-19 non dovrebbero essere presi in considerazione per l'individuazione della giurisdizione di soggiorno abituale. Ciò sta a significare che, da un punto di vista reddituale, non può essere considerato fiscalmente residente in un Paese un soggetto che sia stato costretto a dimorarvi a causa della pandemia per più di 183 giorni. Ciò detto, a nostro parere, se un soggetto, nell'anno 2020 fosse stato costretto a soggiornare in Italia per più di 183 giorni, contro la sua volontà (e cioè in assenza evidente di *animus revertendi*) tale mancanza di volontarietà non dovrebbe comportare l'acquisizione, per il medesimo anno, della residenza fiscale nel nostro Paese. Pertanto tale annualità di imposta dovrebbe essere considerata ai fini della maturazione del biennio di non residenza in Italia che consente l'applicazione della agevolazione degli impatriati. Se, ad esempio, uno sportivo a causa di malattia o di divieto di trasferimento fosse stato costretto a soggiornare nel nostro Paese per più di 183 giorni non dovrebbe essere revocabile in dubbio che lo stesso, per il medesimo anno, non sia da considerare fiscalmente residente in Italia. Il riferimento non è casuale posto che nell'anno 2020, a seguito della pandemia, la FIGC con il comunicato ufficiale n. 196/A del 20 maggio 2020 ha prorogato il termine della stagione sportiva dal 30 giugno al 31 agosto 2020. Ciò ha comportato che, i contratti di lavoro sportivo per i calciatori che avrebbero dovuto chiudersi il 30 giugno (e quindi entro i 183 giorni dell'anno d'imposta) sono stati prorogati fino alla nuova scadenza, obbligando i calciatori stessi a soggiornare in Italia per tale ulteriore periodo. È evidente che l'ipotesi citata non rientra perfettamente tra quelle indicate dall'OCSE che, come detto, si riferiscono ai casi in cui il soggetto sia in una assoluta impossibilità di lasciare l'Italia per ritornare nella giurisdizione di provenienza. In tale ipotesi, infatti, i calciatori erano costretti a restare sul nostro territorio non per impossibilità assoluta di spostarsi ma per rispettare un vincolo contrattuale che, originariamente non prevedeva un soggiorno così lungo nel nostro Paese, ma che era stato modificato causa forza maggiore.

A parere di chi scrive, pertanto, in linea con una interpretazione analogica degli orientamenti giurisprudenziali e delle citate raccomandazioni OCSE, anche per tale fattispecie il periodo di soggiorno "obbligato" in Italia per rispettare gli obblighi contrattuali "eccezionali" non potrà escludere il regime agevolativo per gli impatriati previsto dall'art. 16 in esame.

3. Le problematiche relative all'applicazione delle agevolazioni degli impatriati nel mondo dello sport non si esauriscono certo con quella appena citata.

Una ulteriore problematica è infatti quella che porta alla determinazione degli sportivi ai quali l'agevolazione può essere applicata. Se infatti non vi è alcun dubbio che gli sportivi professionisti, ai sensi della L. n. 91/1981, in quanto lavoratori dipendenti, possono usufruire del regime previsto dall'art. 16 si tratta di comprendere se la medesima normativa può essere applicata a quegli sportivi che, nominalmente dovrebbero essere annoverati tra i c.d. dilettanti. Alcuni di questi, infatti, sono sicuramente degli "amatori" e, le somme ricevute, possono rientrare tra quelle previste dall'art. 67 TUIR. In tal caso essi, ovviamente, non potranno giovare del regime privilegiato dell'art. 16 dal momento che questo è previsto solamente per alcune categorie di reddito – lavoro dipendente, lavoro autonomo, impresa – tra le quali non sono ricompresi i redditi diversi anzidetti.

Tuttavia esiste un gran numero di sportivi, non professionisti ai sensi della L. n. 91/1981, che, in virtù delle caratteristiche del rapporto con la Federazione sportiva o la squadra di appartenenza producono un reddito che dovrebbe più correttamente essere qualificato tra quelli di lavoro dipendente o di lavoro autonomo. Si pensi ad esempio ad un giocatore di pallavolo di serie A, ad un pilota di Formula 1 o un motociclista. Ai sensi della L. n. 91/1981 nessuno di questi soggetti deve essere annoverato tra gli sportivi professionisti posto che le sole Federazioni che hanno, al loro interno, il settore professionistico sono quelle del Calcio (serie A, B, e C maschile e dal prossimo 1° luglio 2022 anche la serie A femminile), il Basket (serie A1 maschile) il Ciclismo e il Golf. È indubbio, però, che la continuità, l'esclusività, la professionalità del rapporto uniti ai considerevoli redditi percepiti rendono i "dilettanti" sopra citati molto più simili a dei lavoratori dipendenti o autonomi.

Prima della recente modifica dell'art 16 a seguito del c.d. emendamento Nannicini (art. 12-*quater*, comma 1, lett. *a*, D.L. n. 21/2022) potevano dunque prospettarsi diversi scenari.

I redditi degli sportivi impatriati rientranti tra i professionisti - ai sensi della L. n. 91/1981 - concorrevano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare; inoltre l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato comportava un versamento di un contributo pari allo 0,5% della loro base imponibile.

Nel caso invece di sportivi cd dilettanti si poteva applicare pienamente la normativa agevolativa relativa agli impatriati e, quindi, i loro redditi - se da lavoro dipendente o autonomo - concorrevano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare (10% nel caso di trasferimento nel sud o sulle isole).

A seguito della citata modifica del 2022 il nuovo comma 5-*quater* dell'art. 16 presenta, a nostro avviso, alcune criticità. L'*incipit* del comma stabilisce che «*Ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, e dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, non si applicano le disposizioni del presente articolo*». Ciò comporta che, fino a quando sarà in vigore la L. n. 91/1981 la norma sugli impatriati non sembrerebbe più applicabile agli sportivi professionisti di cui tale legge si occupa. Ed invero, come noto, sono così qualificabili secondo l'art. 2 L. n. 91/1981 «... *gli atleti, gli allenatori e direttori tecnico sportivi, i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolate dal CONI che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali*». Le Federazioni nazionali che hanno conseguito questa qualificazione sono soltanto quattro come precedentemente ricordato.

A partire dal 1° gennaio 2023, con la piena entrata in vigore del D.Lgs. n. 36/2021 sarà esclusa una categoria di sportivi ancora più ampia posto che l'art. 25 di tale decreto stabilisce che «*È lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo*». In sostanza, secondo tale ultima definizione, basterà ricevere un compenso per l'attività agonistica esercitata, per poter essere qualificati come lavoratori sportivi nelle differenti ipotesi di lavoratori dipendenti o autonomi (oltretutto in quelle di collaborazioni coordinate e continuative e di prestazioni occasionali). Pertanto, tutti quegli sportivi che, secondo la classificazione della L. n. 91/1981 non erano professionisti ma godevano di un reddito, magari anche elevato, e potevano usufruire dell'agevolazione per gli impatriati in misura piena, ora, per effetto dell'emendamento, ne saranno esclusi.

Qui giunti occorre però tener conto della seconda parte del medesimo comma 5-*quater* il quale, paradossalmente, reintroduce la possibilità di usufruire del regime agevolativo per gli impatriati, seppur a determinate condizioni, ma limitatamente ai lavoratori sportivi professionisti (*ex art. 3 L. n. 91/1981 e, dal 1° gennaio 2023, dal combinato disposto degli artt. 25 e 38 D.Lgs. n. 36/2021*) che il primo periodo aveva escluso.

Il comma in esame, dopo la citata esclusione, dispone infatti che «*Ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, le disposizioni dello stesso si applicano esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica ...*». In tal modo, dunque, è evidente che, non solo si permetterà nuovamente di utilizzare tale agevolazione agli sportivi professionisti ma che essi saranno gli unici a poterne usufruire.

È lapalissiana la contraddizione insita in tale disposizione. Nel nostro precedente commento alla norma in esame avevamo sostenuto che, probabilmente il legislatore aveva ritenuto che la normativa emanata fosse, per gli sportivi professionisti, eccessivamente di favore e, pertanto, in sede di conversione del decreto, aveva provveduto a ridurre tali benefici con una norma che avevamo definito “*ad genus*”. Come detto, infatti, per tali soggetti, i redditi percepiti concorrevano alla formazione del reddito per il 50% invece che per il 30% o 10% nei casi previsti. Era dunque evidente l'intento di voler “ridurre” l'agevolazione nei confronti di tali soggetti. Il paradosso, ce lo si lasci dire, è che ora, al contrario, tali

soggetti saranno gli unici a poter godere di un regime agevolato se soddisfano i requisiti imposti dalla norma.

L'unico limite che gli sportivi professionisti incontreranno nella possibilità di godere dell'agevolazione dipenderà, sempre secondo la riforma, dall'"anzianità" della qualificazione professionista della Federazione sportiva a cui appartengono in relazione all'età dello sportivo e all'importo reddituale percepito.

Infatti, sempre secondo la norma riformata, le agevolazioni per gli impatriati si applicheranno « ... *esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000, nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000. In tali circostanze i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. A tali rapporti non si applicano, in ogni caso, le disposizioni dei commi 3-bis, quarto periodo, e 5-bis del presente articolo.*

Pur non volendo apparire eccessivamente critici non possiamo esimerci dal continuare a notare numerose incertezze e dubbi in ordine all'applicazione della normativa riformata.

Il primo di essi è relativo al momento storico in cui lo sportivo deve aver compiuto il ventesimo anno di età. Non dobbiamo infatti dimenticare che stiamo parlando di soggetti che devono trasferire in Italia la residenza fiscale e che tale trasferimento, per poter avere effetto, dovrà avvenire entro il 183 esimo giorno dell'anno d'imposta. Pertanto, se lo sportivo compirà il ventesimo anno di età entro tale termine dell'anno egli potrà usufruire dell'agevolazione. In caso contrario non sembrerebbe invece possibile.

Sfugge inoltre a chi scrive su quali basi sia stato scelto di identificare quale requisito per l'applicazione dell'agevolazione il riconoscimento, anteriore o posteriore all'anno 90, del settore professionistico da parte della federazione di appartenenza. A seguire non sembra ancorato a nessun criterio anche la differenziazione degli importi di reddito tra 500 mila e un milione di euro.

Proprio relativamente al concetto di reddito sorge, però, la problematica più spinosa.

È di tutta evidenza che, probabilmente, siamo in presenza di *lapsus calami*.

In un primo momento la norma dispone che sono agevolabili i redditi derivanti dai rapporti di lavoro sportivo, successivamente, al momento di inserire il limite quantitativo di 500.000 euro e 1.000.000 euro oltrepassando il quale si avrebbe diritto al regime agevolato, il riferimento è al reddito complessivo

Tale ultima definizione, indubbiamente significativa nel diritto tributario, non può che essere interpretata ai sensi dell'art. 3 del Tuir secondo il quale il reddito complessivo è quello formato «*da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10*».

L'applicazione del regime di favore comporterà non pochi problemi al datore di lavoro che potrà ben conoscere l'ammontare del reddito che lui stesso eroga mentre potrebbe non conoscere l'ammontare del reddito complessivo del dipendente. Ma proprio a tale ultimo ammontare deve farsi riferimento per capire se l'agevolazione è spettante o meno.

Altrettanto problematica potrebbe essere l'individuazione del regime applicabile nell'ipotesi in cui *medio tempore* l'impatriato non possedesse il requisito appena indicato. Non bisogna infatti dimenticare che il comma 3 dell'art. 16 stabilisce che l'agevolazione si applica «*a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e per i quattro periodi successivi*». Potrebbe ben accadere che, nel secondo anno o in uno di quelli successivi del quinquennio il reddito (da lavoro sportivo o complessivo?) si riduca ad un importo inferiore a quelli previsti dall'appena esaminato comma 5-*quater*. Cosa accade in quel caso? Si

avrà la decadenza dal regime agevolativo? E tale decadenza opererà solo per quell'anno o anche per gli anni successivi?

Entrambe le situazioni appena descritte comporteranno, inoltre, elevati rischi applicativi in capo al club-datore di lavoro per quanto concerne l'ammontare della ritenuta da operare sui redditi erogati.

Chi scrive si auspica, pertanto, che possano intervenire se non delle (ulteriori) modifiche normative correttive perlomeno dei chiarimenti interpretativi che possano risolvere le perplessità indicate.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE:

ANTONINI M. - SETTI C.M., *L'“animus revertendi” quale asserito elemento costitutivo della residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 9, 690 ss.

CONTRINO A. - FARRI F. (a cura di), *Pandemia da “Covid-19” e sistema tributario Problematiche dell'emergenza, misure di sostegno e politiche fiscali*, Pisa, 2021

MAGLIARO A. - S. CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 417 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *Riforma dello sport: occasione persa per definire gli ambiti giuslavoristici e fiscali degli sportivi*, in *il fisco*, 2021, 6, 534 ss.

MAGLIARO A. - CENSI S., *Riforma dello sport: le figure peculiari del “nuovo” lavoratore sportivo e dell'agente*, in *il fisco* 2021, 21, 2124 ss.

ROSSETTI D. - GATTO A., *Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid-19: determinazione della residenza fiscale e individuazione dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 902 ss.

SPITALERI A. - BALBIANO F., *L'OCSE aggiorna le linee guida per l'applicazione dei Trattati nell'era del Covid*, in *Quotidiano IPSOA*, 29 gennaio 2021

TURRI G., *I possibili impatti favorevoli della giurisprudenza della corte di giustizia sul regime italiano degli impatriati sportivi professionisti*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2026 ss.

Un “cripto-condono” e molti nodi irrisolti nel disegno di legge sulla disciplina fiscale delle valute virtuali

A “crypto-amnesty” and many unresolved issues in the draft law on the tax treatment of virtual currencies

ANTONIO MARINELLO

Abstract

Il disegno di legge n. 2572, presentato al Senato della Repubblica lo scorso 30 marzo, contiene una serie di disposizioni relative all'inquadramento ai fini fiscali delle criptovalute, oltre che specifiche modifiche alla normativa antiriciclaggio. Le soluzioni proposte sono condensate in due articoli essenziali, che in buona parte richiamano gli orientamenti emersi nei documenti di prassi resi in materia dall'Amministrazione finanziaria, in un contesto complessivamente non del tutto soddisfacente. Ciononostante, la proposta ha il merito di accendere l'attenzione su una ormai annosa ed inspiegabile lacuna del nostro ordinamento e potrebbe dunque costituire una buona base di partenza, per non lasciare ancora scoperto il nostro Paese su un fronte che merita invece la massima considerazione da parte del legislatore.

Parole chiave: valute virtuali, trattamento fiscale, redditi di capitale, redditi diversi di natura finanziaria, monitoraggio fiscale

Abstract

The draft law n. 2572, presented to the Senate on March 30th, contains a series of provisions relating to the classification for tax purposes of crypto-currencies, as well as specific amendments to the anti-money laundering legislation. The solutions proposed are condensed into two essential articles, which to a large extent recall the guidelines that emerged from the relevant practice documents of the Financial Administration, in an overall unsatisfactory context. Nevertheless, the proposal has the merit of drawing attention to a long-standing and inexplicable gap in our legal system and could therefore constitute a good starting point, not to leave our country uncovered on a front that deserves the utmost consideration by the legislator.

Keywords: virtual currencies, tax treatment, capital income, capital gains, tax monitoring

SOMMARIO: **1.** Considerazioni introduttive. - **2.** Definizione di valuta virtuale e ambito di applicazione della nuova disciplina fiscale. - **3.** Il trattamento tributario dei proventi derivanti dalla detenzione di valute virtuali e l'assimilazione delle valute virtuali alle valute estere ai fini della tassazione delle plusvalenze. - **4.** La modifica proposta alle disposizioni in materia di riscossione e la possibilità di utilizzare le valute virtuali per il versamento dei tributi. - **5.** Valute virtuali, obblighi di monitoraggio fiscale e non assoggettamento a IVAFE. - **6.** Ipotesi di “cripto-condono” per i detentori di valute virtuali. - **7.** Considerazioni conclusive.

1. Dopo anni di incomprensibile immobilismo, qualcosa comincia a muoversi intorno alla qualificazione giuridica e, soprattutto, al trattamento tributario delle valute virtuali.

Il disegno di legge n. 2572, comunicato alla Presidenza del Senato il 30 marzo 2022, su iniziativa della senatrice Botto, contiene infatti una serie di disposizioni relative all'inquadramento ai fini fiscali delle criptovalute, oltre che specifiche modifiche alla disciplina dei connessi obblighi antiriciclaggio.

L'iniziativa segue temporalmente una prima proposta di legge presentata nel 2021 alla Camera dei Deputati ed è stata avviata nel nostro Paese dopo un periodo in cui gli unici orientamenti in materia erano emersi in alcuni sporadici documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (si veda in particolare la nota risoluzione n. 72/E/2016, confermata poi in successivi documenti, tra cui, da ultimo, la Risposta ad interpello n. 788 del 24 novembre 2021).

Basate principalmente su una tecnologia di registro distribuito (*Distributed Ledger Technology*), che rappresenta il fondamento tecnologico degli oltre seicento sistemi di valuta virtuale che facilitano lo scambio tra pari – il più noto dei quali è il *bitcoin* – le valute virtuali sono state di recente oggetto di regolamentazione da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche per consentire ai prestatori di servizi di operare nel nostro Paese attraverso le criptovalute, il cui valore complessivo stimato a livello mondiale è esploso in piena crisi pandemica, fino a toccare alla fine del 2021 la cifra monstre di circa 2 trilioni di dollari.

Per la verità, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, adottato il 13 febbraio 2022, non ha toccato aspetti strettamente tributari, limitandosi a prevedere regole stringenti per chi vorrà operare in Italia. Da un lato, esso indica gli adempimenti indispensabili per gli operatori del settore, che dovranno iscriversi ad un apposito registro, gestito dall'organismo per la gestione degli elenchi degli agenti in attività finanziaria e dei mediatori creditizi; a loro volta, gli operatori, ovvero i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e i prestatori di servizi di *digital wallet*, dovranno trasmettere all'organismo tutti i dati relativi alle operazioni effettuate nel territorio italiano, compresi i dati identificativi dei clienti fruitori dei servizi.

L'impianto normativo previsto dal disegno di legge n. 2572, pertanto, non si sovrappone a quanto stabilito in sede di decretazione ministeriale e si pone, semmai, l'obiettivo di integrare tali misure con una regolamentazione delle implicazioni tributarie delle operazioni effettuate in criptovalute, nella convinzione, esplicitamente dichiarata, che per le imprese e le start-up italiane, «*le valute virtuali abilitate dallo sviluppo di reti decentralizzate basate sulla tecnologia blockchain possano contribuire allo sviluppo e alla crescita degli investimenti delle piccole e medie imprese, oltre che ad un accesso più agevole ai finanziamenti e alle risorse finanziarie*».

Come meglio si vedrà, la disciplina prefigurata nel disegno di legge riguarda principalmente l'ambito dell'imposizione diretta, mentre continua a non essere presidiato il comparto dell'IVA, probabilmente in ragione della necessità di attendere un intervento coordinato in sede europea; tutto ciò, nonostante l'articolata varietà di *tokens* e *coins* già in circolazione da anni abbia sollevato non pochi dubbi circa il loro corretto inquadramento fiscale ai fini del principale tributo indiretto previsto nel nostro ordinamento (per un inquadramento complessivo della disciplina IVA applicabile alle operazioni su criptovalute, si veda SCALIA R., *Riflessioni su alcuni temi controversi sulla disciplina IVA delle c.d. criptovalute*, in *Giur. imp.*, 2020, 1, 1 ss.).

Ma anche al di là di questa lacuna di carattere "sistemico", l'analisi della nuova proposta legislativa consente di far emergere una serie di potenziali criticità che riguardano essenzialmente: la definizione generale di valuta virtuale ai fini tributari; il perimetro di applicazione della nuova disciplina fiscale e la mitigazione degli obblighi di adeguata verifica della clientela ai fini antiriciclaggio a fronte di operazioni di importo limitato; la sostanziale assimilazione delle valute virtuali alle valute estere ai fini della tassazione delle plusvalenze; l'estensione degli obblighi di monitoraggio fiscale alle valute virtuali, a prescindere dalle modalità e dal luogo in cui vengono materialmente detenute; la mancata applicazione dell'IVAFE alle criptovalute.

Il disegno di legge, inoltre, si caratterizza per la previsione di una vantaggiosa misura di emersione delle disponibilità detenute sotto forma di valute virtuali, assistita dal rilascio di una perizia di stima e dall'applicazione di un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate, tutte misure che appaiono orien-

tate a dare avvio ad un percorso “morbido” di regolamentazione del settore, anche attraverso il ricorso a forme di *compliance* con gli attori abituati ad operare in questo particolare ecosistema.

2. Il disegno di legge mira anzitutto a disciplinare il comparto partendo da una nuova definizione generale di valuta virtuale ai fini tributari. Più precisamente, questa viene identificata quale “forma di unità matematica”, intendendo per “unità matematica” l’unità minima matematica crittografica, statica o dinamica, suscettibile di rappresentare diritti, con circolazione autonoma (così l’art. 1, comma 1, del disegno di legge in oggetto).

Al riguardo, la relazione di accompagnamento al disegno di legge ricorda che fino ad oggi non è stata ancora stabilita una definizione universalmente valida e riconosciuta a livello globale e che nelle classificazioni più ricorrenti le valute virtuali sono indicate come “denaro digitale” e sono ritenute dall’Autorità bancaria europea rappresentazioni di valore digitali che non sono né emesse da una banca centrale o da un ente pubblico, né tantomeno necessariamente legate ad una valuta avente corso legale, ma sono comunque accettate da persone fisiche e giuridiche come mezzo di pagamento, e possono essere trasferite, archiviate o scambiate elettronicamente.

A ben vedere, però, questa opzione definitoria basata sul concetto di unità minima matematica crittografica solleva già qualche dubbio di carattere sistematico, laddove il disegno di legge sembra ignorare la definizione assai più ampia di “cripto-attività” contenuta nella proposta di Regolamento europeo MICA al vaglio delle istituzioni comunitarie, che dopo i più recenti emendamenti comprende ogni rappresentazione digitale di valore o diritto, che utilizza la crittografia per ragioni di sicurezza ed esiste sotto forma di moneta, *token* e qualsiasi altro supporto digitale, che può essere trasferito e archiviato elettronicamente, utilizzando la tecnologia dei registri distribuiti, o altra tecnologia similare (cfr. *Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on markets in crypto-assets and amending Directive (EU) 2019/1937*, Comitato sugli Affari Economici e Monetari del Parlamento Europeo, 17 marzo 2022).

Anche in considerazione del notevole ritardo con cui il nostro Paese si prepara a regolare il fenomeno dei *crypto-assets*, appare evidente come l’adozione di tale ultima definizione, anziché di quella ben più limitata di valuta virtuale quale unità matematica consentirebbe sin da subito di adeguare la nuova disciplina domestica alle disposizioni di prossima emanazione in sede europea, garantendo così al meglio l’obiettivo degli estensori del provvedimento di applicare tale disciplina non soltanto alle criptovalute, ma anche alle numerose altre categorie di *crypto-assets*, che finirebbero altrimenti per rimanere prive di un qualsiasi inquadramento ai fini tributari (cfr. ANTONACCHIO F., *Cripto-condono in vista per i detentori di valute virtuali*, in *il fisco*, 2022, 24, 2355 ss.).

Ad ogni buon conto, una volta fornita la definizione generale di “valuta virtuale”, il disegno di legge prosegue poi in una duplice direzione, dedicando il primo degli articoli di cui si compone alla rimodulazione della vigente disciplina antiriciclaggio, ed il secondo alla definizione di alcune misure fiscali in materia di criptovalute.

3. In primo luogo, si interviene proponendo una serie di modifiche al D.Lgs. n. 231/2007, concernente la prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio. Nella specie, le proposte vanno nel senso di innovare la formulazione attuale dell’art. 1, comma 2, lett. ff), prevedendo una specifica definizione di «*prestatore di servizi relativi alla conversione di valuta virtuale in valute aventi corso legale e, viceversa*», intendendo per tale «*ogni persona fisica o giuridica che fornisce a terzi, a titolo professionale, anche online, servizi funzionali alla conservazione di valuta virtuale e alla loro conversione da, ovvero in valute aventi corso legale*». Si dispone, altresì, che tra gli indici di rischio relativi a tipologie di prodotti, servizi, operazioni o canali di distribuzione rientrino anche: i servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale, nel caso in cui l’operazione di cambio tra valute virtuali e valute aventi corso legale non sia superiore al valore di 150 euro e i servizi di portafoglio digitale, nel caso in cui la detenzione, la memorizzazione o il trasferimento di valute virtuali non superi il valore di 150 euro.

Come anticipato, però, le novità più significative che caratterizzano la proposta di legge in commento riguardano il comparto dell'imposizione diretta.

Più precisamente, gli interventi prefigurati si riferiscono alla disciplina fiscale dei redditi ritraibili dalla detenzione di criptovalute, o da operazioni di negoziazione aventi ad oggetti tali *assets*, comunque al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.

Si tratta, dunque, potenzialmente, di proventi riconducibili alla categoria dei redditi di capitale (di cui agli artt. 44 ss. TUIR), o alla categoria dei redditi diversi di natura finanziaria, la cui disciplina è rinvenibile negli artt. 67 ss. Testo Unico, mentre i destinatari degli interventi normativi proposti sono essenzialmente le persone fisiche che detengono, o che effettuano operazioni di *trading* in valute virtuali.

Il disegno di legge non considera invece l'ipotesi – ed è, obiettivamente, una lacuna notevole - che ad operare nell'ecosistema virtuale sia un soggetto imprenditore e che i proventi in questione siano conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale, nel qual caso si renderebbe necessaria una disciplina *ad hoc*, in conseguenza del principio di attrazione al reddito di impresa.

Venendo al merito degli interventi proposti, un primo aspetto da sottolineare riguarda l'irrelevanza, quali redditi di capitale, degli interessi e degli altri proventi derivanti da rapporti attraverso cui possono essere gratuitamente acquistate, a qualunque titolo, valute virtuali, come previsto dall'art. 2 del disegno di legge.

Il rilievo di questa misura può essere compreso appieno se si considera che molte delle operazioni tipiche dell'ecosistema delle cripto-attività, tra cui le attività di *staking* o di *yield farming*, vengono solitamente remunerate proprio attraverso la distribuzione di nuovi *token* ai detentori. Ebbene, l'impostazione accolta nel disegno di legge Botta è nel senso di non considerare imponibili tali componenti, quantomeno nel momento della loro “distribuzione”.

Questa soluzione è peraltro coerente e trova piena corrispondenza con la scelta di assoggettare invece a tassazione – come redditi diversi di natura finanziaria, attraverso l'imposta sostitutiva del 26 per cento – le plusvalenze derivanti da operazioni di cessione a titolo oneroso delle valute virtuali, individuabili nelle operazioni di pagamento, di conversione in euro, o in altre valute estere aventi corso legale, effettuate su valute virtuali di ogni genere.

Il presupposto che conduce alla rilevanza fiscale comincia dunque a delinarsi con maggiore chiarezza. L'idea di fondo alla base della proposta in commento è, in sostanza, che debbano considerarsi irrilevanti fiscalmente tutte quelle operazioni che rimangono confinate nell'ecosistema virtuale, siano esse operazioni di attribuzione di nuovi *tokens* in costanza di possesso delle valute virtuali, siano esse operazioni di *trading crypto-to-crypto*. Per contro, assumono invece rilievo impositivo tutte le operazioni di cash-out perfezionate attraverso cessioni a titolo oneroso od operazioni di conversione delle criptovalute in euro o in altra valuta avente corso legale, attraverso le quali il contribuente ritorna dunque alle valute tradizionali.

Se vogliamo, dal punto di vista sistematico, il quadro complessivo che emerge dal disegno di legge riecheggia in un certo qual modo la tradizionale distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria (su questi temi, MARINELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria*, Torino, 2018, 125 ss.), laddove i primi conseguono alla percezione di proventi in costanza di possesso di determinate attività finanziarie, mentre i secondi derivano dalla realizzazione di differenziali a seguito di operazioni di negoziazione (cessione, rimborso, ecc.). Con la precisazione, però, che nel contesto che qui interessa soltanto i redditi diversi assumono rilevanza fiscale, in quanto soltanto attraverso le relative operazioni di negoziazione è possibile uscire dall'ecosistema digitale e ritornare alle valute tradizionali.

A corredare questo quadro, si aggiunga che la proposta sembra riprendere la tesi sin qui seguita dall'Agenzia delle Entrate circa l'assimilazione delle valute virtuali alle valute estere (tesi pesantemente avversata dalla dottrina prevalente: in termini molto critici si vedano per tutti CORASANITI G., *Il trattamento tributario dei bitcoin tra obblighi antiriciclaggio e monitoraggio fiscale*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2018, 36, 45 ss., specie 57; PIERRO M., *La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, I, 105 ss.; SALVINI L., *La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute*, in CARPENTIERI L., a cura di, *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino,

2020, 167 ss.), con la conseguenza che l'imponibilità delle plusvalenze realizzate viene subordinata - in caso di cessione "a pronti" - alla condizione, prevista dall'art. 67, comma 1-ter), TUIR, che nel periodo di imposta il contribuente possieda complessivamente valute virtuali per un controvalore superiore a 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi.

Al di là della assai discutibile assimilazione delle cripto-valute alle valute estere, sotto il profilo sistematico la *ratio* di questa disposizione risiede nella volontà di assoggettare a tassazione soltanto le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute di cui si sia acquisita o mantenuta la disponibilità a fini speculativi (sulla rilevanza dell'intento speculativo ai fini dell'imposizione sulle plusvalenze, la letteratura è molto vasta; in argomento, si vedano, per tutti, FANTOZZI A., *Ancora in tema di realizzazione delle plusvalenze*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, I, 429 ss.; FEDELE A., *L'imposizione sui plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970; FERLAZZO NATOLI L., *Le plusvalenze speculative*, Milano, 1984; FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, 11 ss.; MICCINESI M., *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, 21 ss.). Di conseguenza, mentre le plusvalenze derivanti dalle cessioni "a termine" di valuta sono sempre imponibili come redditi diversi di natura finanziaria, le plusvalenze derivanti dalla cessione "a pronti" non sono di regola tassabili, a meno che, come detto, la giacenza media complessiva nel periodo di imposta abbia superato il controvalore di 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi (per questi aspetti, si veda diffusamente CONTE D., *La tassazione delle criptovalute: poche luci e molte ombre*, in *i.lex. Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive e Intelligenza Artificiale*, 2019, 78 ss.).

Il testo del disegno di legge prevede, poi, che per il calcolo della plusvalenza da assoggettare a tassazione debba utilizzarsi il costo d'acquisto risultante da documentazione avente data certa, attingendo eventualmente dalla contabilità di *exchanger* e *wallet provider* (anche alla luce del monitoraggio trimestrale cui ormai sono tenuti). Mentre nell'ipotesi in cui non si riesca a determinare il costo d'acquisto, è previsto che si possa applicare un criterio forfettario (simile a quello previsto dal TUIR per i metalli preziosi), secondo cui la plusvalenza imponibile è quantificata in misura pari al 25 per cento dell'ammontare ricevuto in pagamento o in conversione.

4. Desta poi una certa sorpresa la modifica proposta alle disposizioni in materia di riscossione, contenute nell'art. 23, comma 1, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, laddove per il pagamento dei tributi sarebbe ammesso il ricorso alle unità matematiche, comprese dunque le valute virtuali.

Al riguardo, emergono almeno due aspetti problematici.

Il primo riguarda la necessità di definire con precisione il paniere di valute virtuali accettate, in modo tale da assicurare l'effettività della riscossione. Anche per una maggiore tutela degli interessi erariali, è infatti evidente che il Fisco dovrebbe dotarsi di tutti gli strumenti e le procedure necessarie per garantire la conversione in euro delle unità matematiche ricevute dai contribuenti in sede di versamento dei tributi.

Il secondo, ancora più delicato, si collega alla già ricordata previsione contenuta nel disegno di legge, ossia quella per cui le operazioni di conversione di valute virtuali in valute legali produrrebbero effetti realizzativi di plusvalenze. In questo caso, dal momento che si prevede in modo espresso che il versamento dei tributi possa avvenire direttamente in valuta virtuale, la conversione in euro sarebbe verosimilmente affidata all'Erario, in un momento successivo al versamento effettuato dal contribuente. Il che, però, determina una possibile - e piuttosto paradossale - conseguenza: il contribuente con plusvalenze latenti su valute virtuali potrebbe infatti ricorrere all'espedito di effettuare i versamenti delle imposte di cui è ordinariamente debitore (IRPEF e addizionali, IRAP, IVA, ecc.) direttamente in criptovaluta senza prima convertirle in euro, evitando in tal modo di far emergere le relative plusvalenze.

Alla luce di questi rilievi, occorrerebbe allora raccordare meglio questa previsione con la disciplina fiscale delle plusvalenze realizzate su criptovalute, precisando che anche il pagamento effettuato all'Erario in valuta virtuale integra il presupposto impositivo comune a tutte le operazioni di *cash-out*. Precisazione necessaria e nient'affatto scontata alla luce dell'attuale formulazione del disegno di legge, che avrebbe il merito di impedire in radice qualsiasi rischio di comportamenti opportunistici o vere e proprie condotte abusive da parte dei contribuenti.

5. Un altro aspetto interessante relativo al trattamento tributario delle valute virtuali è rinvenibile nell'applicazione della disciplina sul monitoraggio fiscale, che fino ad ora è stata suggerita dall'Agenzia delle Entrate in alcuni documenti di prassi, facendo leva sull'asserita assimilazione delle valute virtuali alle valute estere, sia pure in assenza di espressi riferimenti contenuti all'interno della legislazione vigente (si vedano soprattutto la ris. 2 settembre 2016, n. 72/E e la Risposta ad interpello 956-39/2018 della Direzione Regionale della Lombardia; in argomento, si vedano CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.; MASTELLONE P., *Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi a carico dei contribuenti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 870 ss.).

Ora il provvedimento legislativo allo studio mira a colmare definitivamente questa rilevante lacuna, esplicitando all'interno dell'art. 4 D.L. 28 giugno 1990, n. 167, l'obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi degli importi riferiti alle valute virtuali e ai rapporti di cui all'art. 67, comma 1, lett. c-*quater*), TUIR, collegati a valute virtuali, sulla base del costo o valore di acquisto complessivo di tali *assets* e fermo restando il superamento della soglia minima fissata in 15.000 euro, in linea con quanto già previsto per i saldi di conti correnti esteri.

Questa misura lascia tuttavia perplessi laddove l'obbligo di inserimento in dichiarazione sembra prescindere del tutto dalle modalità e dal luogo in cui le criptovalute vengono materialmente detenute. In questo senso, la modifica proposta va addirittura al di là di quanto sinora sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, che nei documenti di prassi sopra richiamati ha affermato la necessità che il contribuente dichiari il possesso delle valute virtuali soltanto allorché queste siano detenute su appositi conti accesi presso piattaforme estere.

Il nodo sistematico dell'assimilazione degli *assets* virtuali alle valute estere viene però realmente al pettine laddove il disegno di legge in rassegna recepisce un ulteriore orientamento finora espresso dall'Amministrazione finanziaria, stabilendo *ex lege* l'inapplicabilità alle valute virtuali dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero da soggetti residenti nel territorio dello Stato (IVAFE), introdotta dall'art. 19, comma 18, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (per un inquadramento generale del tributo in questione, si veda per tutti VIOTTO A., *Considerazioni critiche, nella prospettiva costituzionale ed in quella comunitaria, sulla tassazione degli immobili e delle attività finanziarie detenuti all'estero*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 701 ss.).

Ora, se questa scelta può trovare una giustificazione nell'esigenza di ridurre gli oneri a carico dei contribuenti e di semplificarne gli adempimenti dichiarativi, non si può non riflettere sul corto circuito sistematico che viene così a delinearsi: per un verso, le cripto-monete vengono assimilate a valute estere ai fini dell'imposizione sul reddito e devono essere indicate nel quadro RW come *assets* detenuti all'estero, dall'altro, tale duplice qualificazione viene poi seccamente smentita escludendole dall'ambito di applicazione dell'imposta patrimoniale che sarebbe destinata normalmente a colpire proprio il valore di tali consistenze.

6. L'ultimo punto che merita un approfondimento riguarda quanto previsto dall'art. 2 del disegno di legge, nel quale è rinvenibile un'articolata regolamentazione che, se approvata senza sostanziali modifiche, introdurrebbe una vera e propria procedura di emersione volontaria per i detentori di valute virtuali che, nel corso degli anni, non hanno adempiuto correttamente agli obblighi in materia di monitoraggio fiscale, omettendo quindi di dichiarare il valore degli *assets* virtuali detenuti e le relative plusvalenze maturate.

Ai commi 5 e seguenti vengono all'uopo definiti i criteri specifici da utilizzare per la rivalutazione delle valute virtuali di ogni genere, nonché dei rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere o acquistare a termine valute virtuali, ovvero di ricevere o effettuare a termine uno più pagamenti in denaro o in natura collegati alle quotazioni delle medesime, posseduti alla data del 1° gennaio 2022.

La particolarità consiste nel fatto che, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore di tali *assets* digitali al 1° gennaio 2022 possa essere determinato sulla base di una perizia giurata di stima, redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché nel registro dei revisori legali, con la successiva applicazione, in occasione dell'alienazione delle valute

virtuali, di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari: all'8 per cento, se il valore complessivo soggetto a tassazione è inferiore a 500.000 euro; al 9 per cento, se il valore complessivo soggetto a tassazione è ricompreso fra 500.001 euro e un milione di euro; al 10 per cento, qualora il valore complessivo soggetto a tassazione sia superiore a un milione di euro.

Per incentivare ulteriormente il ricorso a questa procedura di *disclosure* viene poi previsto uno specifico regime di esonero alle sanzioni amministrative in relazione al mancato rispetto degli obblighi di monitoraggio fiscale negli anni pregressi, a condizione che il contribuente provveda a inserire gli *assets* digitali oggetto di perizia nel modello RW della dichiarazione dei redditi già a partire dal periodo d'imposta in cui si procede alla regolarizzazione.

Al di là dell'accennato profilo sanzionatorio, gli effetti di questo meccanismo di emersione riguarderebbero dunque sia l'ammontare della base imponibile, sia la dimensione del prelievo. Come si è visto, infatti, in sede di definitiva alienazione delle valute virtuali la rivalutazione determinerebbe una riduzione dell'ammontare dei plusvalori imponibili i quali, peraltro, sarebbero tassati in misura decisamente inferiore rispetto al 26 per cento ordinariamente previsto.

Anche in questo caso, la piega sistematica che caratterizza la proposta presenta – per così dire - un consistente tratto di originalità. Non si può non considerare, infatti, che l'imposta sostitutiva prevista nelle misure indicate (8, 9 e 10 per cento) andrebbe a sostituire, a sua volta, l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi ordinariamente applicabile ai redditi diversi di origine finanziaria (26 per cento): per dirla tutta, insomma, saremmo di fronte ad una normativa dal chiaro sapore condonistico, caratterizzata tra l'altro dalla previsione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sostitutiva, con ricadute piuttosto evidenti in relazione ai principi fondamentali del nostro sistema tributario, primo fra tutti il principio di capacità contributiva.

7. Nonostante l'adeguamento della disciplina antiriciclaggio contenuta nel D.Lgs. n. 231/2007 e l'emanazione del decreto del MEF 13 gennaio 2022, che ha disciplinato per la prima volta le modalità e le tempistiche con cui i prestatori di servizi di portafoglio digitale e relativi all'utilizzo di valuta virtuale sono tenuti a comunicare la propria operatività sul territorio nazionale, previa iscrizione da apposito registro tenuto dall'O.A.M., l'ecosistema delle criptovalute rimane tuttora del tutto privo di una adeguata regolamentazione sotto il profilo tributario.

Il disegno di legge n. 2572, presentato di recente al Senato della Repubblica, ha certamente il merito di accendere l'attenzione su questa ormai annosa ed inspiegabile lacuna e potrebbe dunque costituire una buona base di partenza, per non lasciare ancora scoperto il nostro Paese su un fronte che merita invece la massima considerazione da parte del legislatore.

Le soluzioni proposte sono condensate in due articoli essenziali, che in buona parte richiamano gli orientamenti emersi nei documenti di prassi resi in materia dall'Amministrazione finanziaria, in un contesto complessivamente non del tutto soddisfacente.

La proposta si caratterizza anzitutto per un approccio parziale, che si limita a suggerire una regolamentazione in alcuni settori della fiscalità diretta, estendendosi poi agli ambiti del monitoraggio fiscale e dell'IVAFE. Rimangono così del tutto scoperti altri aspetti fondamentali, tra cui, solo per citare i più rilevanti, la definizione dei profili tributari delle operazioni di *trading* su valute virtuali poste in essere nell'esercizio di imprese commerciali, o, ancora, l'inquadramento delle criptovalute ai fini IVA.

Ma anche nel settore che appare più compiutamente regolato, riferibile alle operazioni di *trading* su criptomonete effettuate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa, non tutti gli interventi prefigurati possono dirsi sistematicamente condivisibili. Non poche perplessità desta, ad esempio, la sostanziale equiparazione delle valute virtuali alle valute estere ai fini della tassazione delle plusvalenze: si tratta, invero, di una assimilazione sostenuta da tempo anche dall'Amministrazione finanziaria, ma che non trova alcun riscontro né nella legislazione domestica in materia di antiriciclaggio, né nella giurisprudenza europea (v. la nota sentenza della Corte di Giustizia, 22 ottobre 2015, Hedqvist, causa C-264-14).

Altri importanti profili di criticità riguardano, poi, la previsione della possibilità di ammettere, in sede di riscossione dei tributi, il ricorso alle unità matematiche, comprese dunque le valute virtuali; l'estensione degli obblighi di monitoraggio fiscale alle valute virtuali, a prescindere dal luogo e dalle mo-

dalità di detenzione; il mancato raccordo con la disciplina IVAFE, di cui si sostiene, anche in questo caso in continuità con gli orientamenti di prassi, l'inapplicabilità *tout court* alle criptovalute; la previsione di una procedura di emersione volontaria per gli *assets* virtuali non dichiarati, assistita dalla previsione combinata di un meccanismo di affrancamento dei plusvalori latenti, di un'imposizione sostitutiva decisamente modesta e di una consistente *penalty protection*.

Tutti aspetti che incidono senz'altro sulla coerenza complessiva del disegno di riforma. Come detto, però, la proposta ha anche un pregio indiscutibile, quello di accendere un faro sulla necessità di intervenire nel settore con una disciplina *ad hoc*, organica e meditata, in modo da offrire finalmente agli operatori e ai contribuenti un quadro normativo chiaro e definito.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONACCHIO F., "Initial coin offering": riflessi fiscali, antiriciclaggio e di tutela dei mercati finanziari, connessi all'emissione di criptovalute (o cripto-"asset"), in *Riv. dir. trib.*, 2019, 2, I, 231 ss.
- ANTONACCHIO F., Cripto-condono in vista per i detentori di valute virtuali, in *il fisco*, 2022, 24, 2355 ss.
- CAPACCIOLI S., Introduzione al trattamento tributario delle valute virtuali: criptovalute e bitcoin, in *Dir. prat. trib. int.*, 2014, 1, 27 ss.
- CAPACCIOLI S., *Criptovalute e bitcoin: un'analisi giuridica*, Milano, 2015
- CORASANITI G., Il trattamento tributario dei bitcoin tra obblighi antiriciclaggio e monitoraggio fiscale, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2018, 36, 45 ss.
- CONTE D., La tassazione delle criptovalute: poche luci e molte ombre, in *i.lex. Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive e Intelligenza Artificiale*, 2019, 67 ss.
- CONTE D., Natura giuridica e regime impositivo delle c.d. "valute virtuali": lo stato dell'arte a legislazione vigente, in MAIMERI F. - MANCINI M. (a cura di), *Le nuove frontiere dei servizi bancari e di pagamento fra PSD 2, criptovalute e rivoluzione digitale*, Quaderni di ricerca giuridica della Banca d'Italia, 2019, 87, 245 ss.
- CONTRINO A. - BARONI G., *The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.
- FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986
- FANTOZZI A., Ancora in tema di realizzazione delle plusvalenze, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, I, 429 ss.
- FEDELE A., *L'imposizione sui plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970
- FERLAZZO NATOLI L., *Le plusvalenze speculative*, Milano, 1984
- FONDAZIONE CENTRO STUDI UNGDCEC, *Le opportunità della Blockchain e degli smart contract nei rapporti commerciali*, Quaderno Knos 13, settembre 2021
- MARINELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria*, Torino, 2018
- MASTELLONE P., Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi a carico dei contribuenti, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 870 ss.
- MICCINESI M., *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993
- MIGNARRI E., Bitcoin e criptovalute: il trattamento fiscale delle valute virtuali, in *Bancaria*, 2018, 7-8, 56 ss.
- PIERRO M., La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, I, 105 ss.
- SALVINI L., La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, 167 ss.
- SCALIA R., Riflessioni su alcuni temi controversi sulla disciplina IVA delle c.d. criptovalute, in *Giur. imp.*, 2020, 1, 1 ss.
- SCHIAVONE F.P., Profili fiscali delle operazioni di scambio delle criptovalute, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 3, 681 ss.
- TRENTA C., Bitcoin e valute virtuali. Alcune riflessioni alla luce della decisione della Corte di Giustizia UE sul regime IVA applicabile ai bitcoin, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 949 ss.
- VIOTTO A., Considerazioni critiche, nella prospettiva costituzionale ed in quella comunitaria, sulla tassazione degli immobili e delle attività finanziarie detenuti all'estero, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 701 ss.

Clausole di *leavership* nel *carried interest*: rassegna di tematiche attuali e questioni aperte alla luce della prassi amministrativa

Leaver provisions and carried interest rights: survey of some topical subjects in the light of the clarifications issued by the Italian Tax Administration

FRANCESCO NICOLOSI

Abstract

Il c.d. “*carried interest*” è, notoriamente, una modalità di incentivazione del management, particolarmente diffusa nell’ambito del c.d. “private equity”, con il fine di allineare gli interessi dei manager con quelli degli investitori.

Nell’ambito della contrattazione relativa a tali strumenti assumono un rilievo fondamentale le c.d. “clausole di *leavership*”. Si tratta delle clausole che disciplinano la “sorte” degli strumenti in questione in caso di cessazione del rapporto di lavoro. Laddove operi la presunzione, i proventi del *carried interest* saranno qualificati come proventi finanziari indipendentemente dalla presenza o meno di tali clausole. In assenza della presunzione, occorre effettuare una valutazione caso per caso, al fine di verificare che la presenza delle clausole in questione non determini un “avvicinamento” del *carried interest* ai redditi di lavoro dipendente. Particolari incertezze interpretative sorgono laddove il manager sia tenuto a restituire/cedere gli strumenti ricevuti in caso di cessazione del rapporto di lavoro.

Il tema delle clausole di *leavership*, già in passato esaminato dall’Agenzia delle Entrate, è stato di recente oggetto delle Risposte nn. 225 e 311 del 2022. In assenza di una disciplina legislativa sul punto, nel saggio si procederà a una ricostruzione dei riflessi fiscali di tali clausole alla luce dei chiarimenti della prassi amministrativa. Dalla disamina svolta l’elemento di maggiore rilievo ai fini della qualifica del reddito da *carried interest* sembra la sussistenza di un rischio di investimento in capo al manager stesso, in caso di restituzione. Alcune incertezze vi sono, tuttavia, nell’individuare i casi in cui tale requisito sussiste.

Parole chiave: INSERIRE

Abstract

The so called “carried interest” is a form of incentive compensation for managers, widely adopted in the “private equity” sector, with the aim of aligning the interests of managers with those of investors.

In the context of the negotiation related to these instruments, the so-called “Leaver provisions” take on a fundamental importance. These are the clauses that rule the “fate” of the instruments in the event of termination of the employment relationship with the manager. Where the presumption applies, the proceeds of carried interest will be classified as financial income regardless of the presence or absence of such provisions. In the absence of the presumption, it is necessary to carry out a case-by-case analysis, in order to verify that the presence of the clauses in question does not imply the qualification of the carried interest as employment income. Particular issues arise where the manager is required to return/sell the instruments received in the event of termination of the employment relationship.

The issue of leaver provisions, already examined in the past by the Revenue Agency, was recently the subject of responses no. 225 and no. 311 of 2022. In the absence of a legislative discipline on this point, the essay will reconstruct the tax consequences of these clauses in the light of the clarifications issued by the Italian Tax

Administration. The most important element for the purposes of qualifying the income from carried interest seems to be the existence of an investment risk for the manager himself. There are, however, some uncertainties in identifying the cases in which such requirement exists.

Keywords: INSERIRE

SOMMARIO: **1.** Regime fiscale del *carried interest*: un quadro di sintesi. - **2.** Clausole di *leavership*. - **3.** Influenza delle clausole di *leavership* nella qualificazione fiscale dei proventi. - **3.1.** Diritto di ritenzione degli strumenti. - **3.2.** Obbligo di restituzione/cessione dei proventi. - **4.** Sussistenza di rischio di investimento. - **5.** Il *carried interest*, in generale, e le clausole di *leavership*, in particolare, nel quadro delle regole generali che governano la materia.

1. Il c.d. “*carried interest*” è, notoriamente, una modalità di incentivazione del management, particolarmente diffusa nell’ambito del c.d. “private equity”. Il fine del *carried interest* è quello di allineare gli interessi dei manager, amministratori, dipendenti o professionisti (“manager”) con quelli degli investitori.

Tale meccanismo si concretizza nell’assegnazione al management di strumenti finanziari partecipativi con diritti patrimoniali rafforzati (“strumenti”). Gli strumenti sono generalmente privi di diritti amministrativi, possono consistere sia in azioni sia in quote di fondi comuni di investimento (nella prassi frequentemente denominate “quote B”) ed essere caratterizzati da vincoli temporali alla trasferibilità.

In relazione agli strumenti possono essere individuati due momenti rilevanti:

- l’assegnazione degli strumenti (“assegnazione”);
- la remunerazione degli strumenti (“proventi”).

L’assegnazione si concretizza nell’acquisto o nella sottoscrizione degli strumenti da parte del management. L’acquisto o la sottoscrizione vengono effettuate normalmente ad un prezzo inferiore al valore di mercato. Gli strumenti possono essere acquistati/sottoscritti congiuntamente ad altri strumenti finanziari (ad esempio, azioni ordinarie), mentre l’assegnazione può avvenire anche in diverse *tranches*.

L’assegnazione costituisce reddito di lavoro dipendente per il manager.

Tale reddito è pari alla differenza positiva tra il valore normale degli strumenti in questione e il prezzo corrisposto dal manager in sede di acquisto/sottoscrizione (cfr. circ. 16 ottobre 2017, n. 25 [Circolare]; ris. 12 giugno 2002, n. 186/E; ris. 4 dicembre 2012, n. 103/E; circ. 25 febbraio 2000, n. 30; Risposta ad interpello n. 77 del 27 febbraio 2020; circ. 21 maggio 1999, n. 112 e ris. 8 gennaio 2002, n. 3/E; Risposta ad interpello n. 427 del 25 ottobre 2019; ASSONIME, *Circolare 23 aprile 2007, n. 23*; CROVATO F., *Stock option, strumenti finanziari e retribuzioni variabili*, Milano, 2005; DELLI FALCONI F. - MARIANETTI G., *I piani di stock option nel nuovo modello OCSE*, in *Corr. trib.*, 2005, 43, 3383; DELLI FALCONI F. - MARIANETTI G., *Assegnazione non proporzionale di azioni ai lavoratori*, in *Corr. trib.*, 2013, 6, 529; GALLIZIOLI A. - SCARIONI P., *Il tema della qualificazione fiscale del carried interest nelle operazioni di private equity*, in *il fisco*, 2014, 24, 2386. Si veda anche risposte ad interpello n. 427 del 25 ottobre 2019 e n. 77 del 27 febbraio 2020. Cfr. inoltre ANTONINI M. - PAVESI E., *Valutazione caso per caso per la qualificazione reddituale del carried interest*, in *il fisco*, 2020, 16, 1536; BRUNELLI F. - SANDOLI M., *L’aspettativa dei carried interest non incide sul reddito di lavoro*, in *Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi*, 11 febbraio 2020; ID., *Il valore normale del carried interest*, in *Corr. trib.*, 2018, 43, 3345; ROSSI L. - AMPOLILLA M. - TARDINI A., *Aspetti critici della determinazione del valore normale dei carried interest alla luce degli ultimi orientamenti dell’Agenzia delle Entrate*, in *Dirittobancario.it*, 5 maggio 2020). Tale conclusione è coerente con il principio di “onnicomprendività” del reddito di lavoro dipendente (cfr. CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, par. 2). La disciplina fiscale in questione trova peraltro applicazione con riferimento a tutti gli strumenti finanziari assegnati ai manager, anche laddove si tratti di strumenti azionari ordinari, privi di diritti patrimoniali rafforzati.

Più problematica è la qualificazione fiscale dei proventi.

Tale incertezza deriva dal duplice ruolo rivestito dal manager che opera sia amministratore o dipendente (o in alcuni casi di professionista) che di azionista/quotista delle società o enti di cui è amministratore o dipendente o di società ad esse collegate.

In tale contesto, non è chiaro se i proventi debbano essere qualificati: (a) come un compenso per lavoro dipendente, assimilato o autonomo (a seconda del rapporto intercorrente con il manager): in questo caso, essi sono in ultima istanza assoggettati ad aliquota IRPEF progressiva, secondo le regole ordinarie; (b) come un reddito finanziario (a seconda dei casi, dividendi o plusvalenze): in questo caso, essi scontano l'imposta sostitutiva nella misura del 26% (cfr. art. 27 D.P.R. n. 600/1973 e artt. 5, 6 e 7 D.Lgs. n. 461/1997). La questione, è importante precisarlo, rileva solo per i proventi da *carried interest*, in quanto espressione di diritti patrimoniali rafforzati. Per la remunerazione degli strumenti azionari ordinari, anche laddove assegnati nell'ambito del rapporto di lavoro, è pacifica la qualifica come reddito di capitale (cfr. Risposta ad interpello n. 427 del 25 ottobre 2019).

Al fine di risolvere tale incertezza, il legislatore ha introdotto una specifica presunzione ("presunzione") per la quale, in presenza di determinati requisiti ("requisiti"), i proventi derivanti da *carried interest* si considerano *ex lege* come proventi finanziari (cfr. art. 60 D.L. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con mod. dalla L. 21 giugno 2017, n. 96; circ. 16 ottobre 2017, n. 25, par. 1):

- investimento dei manager pari almeno all'1% dell'investimento complessivo o, se inferiore, del capitale chiamato nel caso di fondi;
- postergazione dei proventi dopo la restituzione del capitale e dell'*hurdle rate* agli altri investitori, anche in caso di cambio di controllo;
- detenzione degli strumenti per un periodo minimo di cinque anni dell'investimento.

In assenza di tali requisiti, la qualifica dei proventi come redditi finanziari non è preclusa. Tuttavia, il contribuente, laddove voglia applicare il regime fiscale proprio degli strumenti finanziari, è tenuto a dimostrare in concreto l'allineamento dell'interesse del manager con quello degli investitori.

2. Particolare rilievo assumono, nell'ambito della contrattazione del *carried interest*, le c.d. clausole di *leavership*.

Si parla di c.d. "*good leavership*" quando la causa di cessazione non è imputabile al manager. Conseguentemente il manager viene indicato come "*good leaver*". Tali clausole si possono riscontrare in caso di risoluzione consensuale del rapporto, dimissioni per giusta causa, revoca dal Consiglio di Amministrazione senza giusta causa, licenziamento per motivi oggettivi, pensionamento, morte o impedimento fisico.

In caso contrario, si parla di c.d. "*bad leavership*". In tale ipotesi, il manager viene indicato come "*bad leaver*". Tali clausole trovano normalmente applicazione, sempre a titolo di esempio, di licenziamento per motivi disciplinari, revoca dal Consiglio di Amministrazione per giusta causa o anche ipotesi non connesse alla cessazione del rapporto, come il rinvio a giudizio per fatti che possano nuocere alla società.

Vi sono inoltre ipotesi intermedie, conosciute nella prassi come ipotesi di "*other leavership*": la disciplina di tali clausole si avvicina, a seconda dei casi, alle ipotesi di *good* o *bad leavership*.

In alcuni casi, le clausole di *leavership* prevedono che, a determinate condizioni, il manager che cessa la propria collaborazione con il proprio datore di lavoro possa o debba vendere gli strumenti. La restituzione si concretizza nel riacquisto da parte della società o degli altri soci degli strumenti ad un prezzo stabilito oppure al minore tra il valore di mercato ed il valore di sottoscrizione. Spesso tali clausole attribuiscono alla società o ad altri soci un'opzione di acquisto ovvero al manager un'opzione di vendita delle partecipazioni ad un dato prezzo.

A livello meramente indicativo, è possibile affermare che normalmente, ma non sempre, l'obbligo di restituzione si ravvisa in particolare nei casi di *bad leavership*. Frequentemente, ma non sempre, nei casi di *good leavership* è ammessa invece la ritenzione degli strumenti o la cessione degli stessi al valore di mercato.

3. La presenza o meno delle clausole di *leavership* non assume autonoma rilevanza in presenza dei requisiti: la presunzione conserverà il proprio automatismo applicativo nonostante la presenza delle clausole in esame. Nel caso in cui, invece, non siano riscontrabili i requisiti, occorrerà come detto effettuare una valutazione caso per caso.

In generale, l'assenza di tali clausole depone a favore della natura finanziaria.

La mancata previsione di clausole di *leavership* può essere infatti vista come una conferma dell'indipendenza tra il rapporto di lavoro e il diritto di ritenzione degli strumenti. In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare, par. 4; Risposta ad interpello n. 50 del 12 febbraio 2019 e l'interpello non pubblicato ivi citato; inoltre Risposta ad interpello n. 710 del 15 ottobre 2021(1)).

Maggiori riflessioni sono necessarie nel caso in cui tali clausole siano invece presenti.

Tali clausole, come visto, determinano di fatto a vario titolo un legame tra il possesso degli strumenti e il rapporto di lavoro, tant'è che con la cessazione di quest'ultimo può o deve venire meno la titolarità dei primi. È, dunque, logico che la presenza di tali clausole rappresenti, almeno in astratto, un indizio che depone a favore della natura di retribuzione degli strumenti.

Non può escludersi, tuttavia, che altri elementi di segno opposto, indicativi di un'effettiva esposizione al rischio di investimento, possano far propendere per la natura finanziaria del provento (cfr. Circolare e Risposta ad interpello n. 225 del 27 aprile 2022). Ecco quali possono essere le circostanze che consentono di individuare tali elementi.

3.1. La prima circostanza di rilievo consiste nell'eventuale diritto di ritenzione degli strumenti. Il diritto a ritenere gli strumenti si verifica di frequente nei casi di *good leavership*, mentre è piuttosto raro nelle ipotesi di *bad leavership*.

Tale diritto di ritenzione è considerato di per sé come elemento idoneo a dimostrare la natura finanziaria dei proventi (cfr. in tal senso Circolare, par. 4; Risposta ad interpello n. 472 del 7 novembre 2019; Risposta ad interpello n. 482 del 13 novembre 2019; Risposta ad interpello n. 55 del 12 febbraio 2020; Risposta ad interpello n. 435 del 2 ottobre 2020).

In caso di ritenzione, peraltro, la natura finanziaria dei proventi non sembra poter meno in ragione di una eventuale rimodulazione o forfettizzazione dei relativi diritti economici relativi agli strumenti (cfr., in tal senso, Risposta ad interpello n. 281 del 19 maggio 2022).

Per le medesime ragioni, la natura finanziaria dei proventi non dovrebbe venir meno in caso di ritenzione parziale, con conversione dei restanti strumenti in azioni ordinarie. Anche tale conclusione è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Risposta ad interpello n. 295 del 25 maggio 2022(2); si veda

-
- (1) Ove si afferma che «[p]arimenti assume rilievo l'assenza clausole di *good/bad leadership*, volte a condizionare il riconoscimento dell'*extra-rendimento* all'esistenza di un rapporto lavorativo nonché l'assenza di clausole in funzione delle quali, alla risoluzione del rapporto di lavoro del manager consegua un diritto in capo all'emittente o agli altri soci di riacquistare le quote del manager uscente, limitandone così la possibilità di mantenere l'investimento. La totale assenza di previsione di tali clausole comporta che il rendimento delle *Quote C* sia indipendente dalla esistenza, o meno, del rapporto di lavoro al momento del realizzo, mancando il collegamento tra l'*extra-rendimento* generato e l'attività lavorativa prestata».
- (2) In tale pronunciamento è stato chiarito che «assume rilievo altresì la configurazione assunta dalle clausole di *leavership*, con particolare riferimento a quelle di *good leavership*, laddove al manager uscente è comunque assicurato il mantenimento di almeno una parte delle azioni [...] anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro. In detta ipotesi, è infatti previsto che il manager uscente abbia diritto a continuare a detenere almeno una parte delle proprie azioni [...], le quali manterrebbero il diritto a partecipare ai proventi della società proporzionalmente all'investimento sottoscritto e, in aggiunta, all'*extra* rendimento. La restante parte delle azioni, saranno invece convertite secondo un rapporto di 1:1 in azioni M2, che hanno le stesse caratteristiche delle azioni [...], tranne che per la mancanza del diritto a percepire l'*extra* rendimento e potranno essere riscattate dagli altri soci al valore di mercato. Solo in caso di *bad leavership* (interruzione del rapporto di lavoro nei primi ventiquattro mesi nonché di risoluzione del rapporto per dolo o colpa grave) la risoluzione del rapporto di lavoro comporterebbe il riscatto da parte della Società o degli altri soci della totalità delle azioni M1 per un corrispettivo pari al minore tra il valore di mercato e il valore di sottoscrizione delle azioni».

anche Risposta ad interpello n. 435/2020, ove il manager conservava il diritto a ritenere gli strumenti anche là dove *bad leaver*).

Per completezza, si rileva che il diritto di ritenzione deve in ogni caso riguardare gli Strumenti, e non è sufficiente la possibilità di trattenere i proventi maturati: anzi, il diritto a ritenere una quota dei proventi maturati, determinati *pro-rata temporis*, potrebbe deporre a favore della natura retributiva del provento.

Si condividono, pertanto, le conclusioni raggiunte dall' Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 407 del 24 settembre 2020, ove viene negata la natura finanziaria del provento in quanto, *inter alia*, «*in merito alle clausole di bad e good leaver il Regolamento delle Quote B del Fondo specifica che anche in caso di Cessazione del Rapporto che qualifichi il titolare delle Quote "B" quale Good Leaver, il Partecipante titolare di Quote "B" avrà diritto a percepire un pro-rata del Carried Interest (alla sua maturazione) rispetto alla data di Cessazione del Rapporto all'interno del periodo di investimento*» (nel medesimo senso, Risposta ad interpello n. 565 del 1° dicembre 2020, ove, oltre a dover cedere gli strumenti, il manager *good leaver* aveva diritto a un corrispettivo crescente al progredire del rapporto di lavoro).

3.2. Maggiori riflessioni sono necessarie per l'ipotesi in cui vi sia un obbligo di restituzione degli strumenti. L'ipotesi si verifica frequentemente in caso di *bad leavership*, stante la natura conflittuale della risoluzione del rapporto.

L' Agenzia delle Entrate ha chiarito che «*[r]iguardo alle clausole di good o bad leavership, in linea generale la loro presenza – e, a fortiori il loro utilizzo - costituisce un indicatore utile a collegare il provento all'impegno profuso dal manager nell'attività lavorativa (e quindi a produrre reddito di lavoro). Non può escludersi, tuttavia che la ricorrenza di altri elementi di segno opposto, quali ad esempio l'esposizione ad un effettivo rischio di perdita del capitale investito, possano far propendere per la natura finanziaria del provento*» (cfr. Circolare, par. 4).

In sintesi, nonostante tale obbligo di restituzione, la natura finanziaria dei proventi non viene meno purchè il manager al momento della cessione sia soggetto al rischio di investimento e, in particolare al rischio di perdita. Le medesime conclusioni trovano applicazione anche in caso di attribuzione di una opzione *call* alla società.

4. Un profilo particolarmente rilevante da chiarire è quando il manager possa dirsi soggetto al rischio di investimento.

Tale requisito è sicuramente sussistente nell'ipotesi di cessione al valore di mercato: in tale ipotesi, il manager è soggetto, in caso di *leavership*, ad ogni tipo di oscillazione del valore del titolo, sia in positivo che in negativo (si veda, in tal senso, la Risposta ad interpello n. 311 del 19 maggio 2022(3)).

Molte volte, tuttavia, i contratti sottoscritti prevedono un riacquisto al minore tra il valore di acquisto e il valore di mercato: in tale caso, il manager è sicuramente soggetto al rischio di perdita, ma non gode della possibilità di realizzare eventuali utili; al momento della cessione, il manager non beneficerebbe,

(3) Ove si afferma che, «*[i]n ogni caso, anche qualora venisse esercitato il suddetto diritto di opzione su una parte delle azioni di categoria B detenute da un manager che si qualifichi good leaver, l'esercizio non avverrebbe ad un prezzo minimo o prefissato tra le parti, ma al valore di mercato, lasciando il manager esposto al rischio di perdita del capitale investito al pari di un qualsiasi investitore. Infine, anche nell'ipotesi di bad leaver non è escluso il diritto del manager uscente a mantenere la partecipazione nella Società, ma è prevista una conversione in una differente categoria di azioni (categoria B-1) che comporta una limitazione dei diritti patrimoniali e amministrativi ordinariamente spettanti*». Si veda, anche, la Risposta ad interpello n. 225 del 27 aprile 2022: «*[p]er quanto concerne il ritorno dell'investimento si rileva che il valore di cessione delle quote è legato all'andamento economico della società. Il Manager è esposto al pieno di rischio di investimento anche nel caso in cui sia good leaver; in quanto in tal caso ha diritto ad un corrispettivo pari al fair value della quota detenuta nella società, Pagina 9 di 10 che può essere inferiore all'importo investito*».

infatti, di un eventuale incremento di valore del titolo. Tale clausola è frequentissima per i casi di *bad leavership*.

Problema da chiarire è se la mancata partecipazione all'utile, pur in presenza di una possibile partecipazione alle perdite, possa imporre la qualificazione del provento come reddito di lavoro dipendente.

Da un lato, la clausola suddetta non trova la propria ragion d'essere nell'investimento del socio, quanto piuttosto nel rapporto di lavoro.

La *ratio* della clausola in esame è quella di limitare i benefici derivanti dal possesso dello strumento in capo all'amministratore che, nell'ambito dell'attività prestata, si sia reso responsabile di comportamenti ritenuti non congrui rispetto al proprio ruolo. Laddove un socio, non amministratore, fosse obbligato a vendere la propria partecipazione, è evidente che tale vendita avverrebbe a valore di mercato, beneficiando anche di eventuali incrementi di valore. Sotto tale profilo, tale clausola frustra e comprime gli interessi di socio dell'amministratore, con riferimento alle ipotesi in cui vi sia stato un incremento di valore degli strumenti.

D'altro lato, occorre tener conto del fatto che, nei casi di *bad leavership*, la clausola in questione risponde all'esigenza di allineare gli interessi dei manager con quelli degli investitori; esigenza che è alla base del meccanismo del *carried interest*.

È, infatti, proprio per assicurare tale allineamento che la società ha interesse a censurare o comunque disincentivare determinati comportamenti: Con tale clausola la società protegge il proprio investimento. In tale prospettiva, negare la natura finanziaria del provento solo perché il manager in caso di *bad leavership* non ha diritto a cedere lo strumento al valore di mercato contrasterebbe con la finalità dell'istituto in questa sede esaminato. Ciò ancora di più se si considera che la clausola in esame non elimina completamente la componente aleatoria del provento rimanendo il manager esposto al rischio di perdita.

Tale impostazione sembra essere stata fatta propria dall'Agenzia delle Entrate, la quale, nella Circolare, seppur a titolo esemplificativo, ha attribuito rilievo, ai fini della qualificazione fiscale del provento, al rischio di perdita, senza fare riferimento ad una necessaria partecipazione agli incrementi di valore. Sulla base di tale indicazione sembra che la clausola in esame, pur non contemplando nei casi di *bad leavership* la partecipazione agli utili, ma solo alle perdite, non pregiudichi la qualifica dei proventi come redditi finanziari. Peraltro, come si vedrà, tale impostazione è coerente con il fatto che il diritto agli utili non è un elemento che caratterizza in maniera univoca né il rapporto di lavoro né quello di natura finanziaria, potendo essere presente così come mancare in entrambi. Viceversa il rischio di partecipazione alle perdite è un elemento che caratterizza univocamente solo e soltanto il rapporto finanziario, escludendo il rapporto di lavoro (non essendo concepibile un rapporto di lavoro che generi una perdita).

Tale conclusione trova conferma nella prassi applicativa dell'Agenzia delle Entrate, successiva alla Circolare.

In concreto, è stato quasi sempre riconosciuto la natura finanziaria dei proventi relativi a strumenti per i quali, in caso di *bad leavership*, era prevista tale clausola (si veda, in tal senso, la già citata Risposta ad interpello n. 295/2022, nonché la Risposta ad interpello n. 836 del 20 dicembre 2021(4); conforme, Risposta ad interpello n. 698 dell'11 ottobre 2021(5) e, con le medesime argomentazioni, Risposta ad interpello n. 435/2020 citata).

(4) Secondo la quale: «[i]n merito alle clausole di *good* e *bad leavership*, assume rilievo la circostanza che in ipotesi di *good leaver*, i Manager mantengono la titolarità delle proprie azioni; mentre nell'ipotesi di *other leaver*, pur dovendo cedere le Azioni B, mantengono il diritto a ricevere parte del *carried interest*, in quanto l'accordo di investimento prevede l'obbligo, per gli acquirenti, di riversare ai Manager una quota dello stesso. Inoltre, anche nelle ipotesi di *bad leaver* non è garantito ai Manager il ritorno dell'investimento in quanto gli stessi saranno tenuti a cedere le Azioni B ad un prezzo pari al minore tra quanto versato al *Commitment* e il *fair market value*, al netto delle distribuzioni eventualmente ricevute».

(5) Ove si afferma che «[l]'Istante, inoltre, pone in rilievo come l'assunzione del rischio derivante dall'investimento in assenza di specifiche previsioni che lo circoscrivano o lo limitino non sembra essere esclusa nemmeno dalla presenza di clausole di *leavership* laddove al contrario si prevede che all'ipotesi di *bad leavership* consegua il diritto alla restituzione

In altre parole, nell'ottica della qualifica finanziaria dei proventi, l'Agenzia delle Entrate sembra tollerare, in un certo qual modo, la presenza di clausole di *bad leaver* che limitino i diritti agli utili dell'amministratore, purchè venga riconosciuta la partecipazione alle perdite.

Apparentemente in contrasto con tale impostazione, ma in realtà confermativa, è pone la Risposta n. 696 dell'11 ottobre 2021(6), ove l'Agenzia delle Entrate sembra aver ritenuto il riacquisto al minore tra valore di mercato e valore di sottoscrizione incompatibile con la qualificazione del provento come reddito di natura finanziaria.

Nel giungere a tale conclusione, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate è stata verosimilmente influenzata dal fatto che, per il caso di *good leavership*, era previsto il riacquisto al maggiore tra il valore di mercato e il costo di acquisto, garantendo in tal modo, di fatto, un rendimento minimo. Con ogni probabilità, l'Agenzia delle Entrate nella fattispecie esaminata avrebbe riconosciuto la natura finanziaria dei proventi laddove per il caso di *good leavership* fosse stata prevista la valorizzazione dei titoli al valore di mercato (con conseguente diritto di partecipazione agli utili, ma eventualmente anche alle perdite).

5. A seguito dell'analisi condotta, è utile svolgere alcune osservazioni in merito alla disciplina del *carried interest* in generale e alle clausole di *leavership* in particolare, alla luce dei principi che governano la materia.

Come noto, il reddito di lavoro dipendente ricomprende tutti i compensi percepiti in relazione al rapporto di lavoro (art. 51 TUIR). Tale previsione costituisce la formulazione legislativa del principio di c.d. "onnicomprendività" del reddito di lavoro dipendente. Tale principio permette di attribuire rilevanza fiscale, oltrechè alle molteplici indennità frequenti in numerosi contratti collettivi, perfino ad una serie compensi privi di una diretta funzione retributiva, come ad esempio alcune liberalità, gratifiche straordinarie, possibilità di acquistare beni a prezzi simbolici, ecc. Sono ovviamente ricomprese anche le retribuzioni in natura, valorizzate in base al c.d. "valore normale" (cfr. Cass., 3 giugno 2015, n. 11414; 11 dicembre 2015, n. 25024, e 12 gennaio 2017, n. 586). Sono invece esclusi i componenti non qualificabili come reddito quali le componenti risarcitorie (sul tema, senza pretesa di completezza, CROVATO F., *Il lavoro dipendente*, cit.; FICARI V., *La nozione di reddito di lavoro dipendente*, in FICARI V., a cura di, *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003; MARCHETTI F., *Il reddito di lavoro dipendente*, in AA.VV., *Commentario al Testo unico e altri scritti*, Roma, 1990, 159 ss.; DODERO A. - FERRANTI G. - ZACCARIA L., *Il reddito di lavoro dipendente*, Milano, 1999; cfr., inoltre, con riferimento alle componenti risarcitorie DELLA VALLE E., *Appunti in tema di erogazioni risarcitorie ed indennità sostitutive*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 821; COCO C., *Indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore*, in D'AMATI N., a cura di, *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*, Padova, 2003, 289).

del solo importo versato fino all'evento di leavership (senza ulteriori richiami di versamenti e senza diritto né ai proventi ordinari afferenti al rendimento preferenziale né ai proventi carried), ma ferma restando l'esposizione al rischio effettivo di perdita del capitale investito fino al termine della durata del fondo; mentre nelle ipotesi di good leaver ed other leaver i soci continuano a far parte della società e ad avere diritto ai proventi ordinari ed ai proventi carried».

- (6) Ove l'Agenzia delle Entrate esclude la natura finanziaria dei proventi sulla base del fatto che, *inter alia*: «la clausola prevista nel piano di co-investimento, in base alla quale nell'ipotesi di good leaver, i manager o gli altri soci hanno la facoltà di acquistare le quote del manager cessato ad un prezzo pari al maggiore tra il valore di mercato ed il costo, limita l'esposizione del manager al rischio di perdita del capitale investito. Tale clausola, infatti, garantisce al manager di ottenere per le proprie quote un prezzo quantomeno pari al costo di acquisto, sebbene limitatamente all'ipotesi di riacquisto delle quote medesime in caso di leaver. Inoltre, qualora il rapporto di lavoro tra il manager e la Società termini prima dell'exit del Socio 2, ai Soci e agli altri manager è riconosciuta una call option sulla partecipazione del manager uscente a valori variabili in base di clausole di Good leaver/Intermediate leaver/Bad leaver. Pertanto, il manager non ha il diritto di mantenere la titolarità degli strumenti finanziari anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro, ma al contrario è esposto al rischio di dover cedere forzatamente a valori prestabiliti la partecipazione detenuta. Considerato che nel caso di bad leaver il prezzo di esercizio è individuato nel minore tra il valore di mercato e il costo di acquisto, così da non riconoscere al manager uscente la crescita di valore del titolo intervenuta fino al momento in cui si verifica l'evento che determina l'interruzione del rapporto di lavoro, è presumibile ritenere che la call option sia esercitata da parte dei Soci».

Nonostante l'ampiezza, il principio di onnicomprensività postula in ogni caso un legame non puramente occasionale tra quanto percepito dal dipendente e il rapporto di lavoro (cfr. Cass., 15 marzo 2006, n. 5691): esso presuppone, in altre parole, che il rapporto di lavoro costituisca la scaturigine dell'erogazione al dipendente. In base a tale impostazione si pongono, ad esempio, al di fuori del principio di onnicomprensività le cessioni effettuate dal datore di lavoro ai dipendenti a prezzi scontati, ma pur sempre profittevoli: ciò in quanto in tal caso, le componenti in questione non assumono una funzione retributiva ma semplicemente commerciale (CROVATO F., *Il passaggio dal criterio del costo specifico al criterio del valore normale: il caso dei beni ceduti ai dipendenti dietro corrispettivo*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1507 ss.).

La *ratio* del principio di onnicomprensività va individuata in esigenze di cautela fiscale: si vuole impedire che sfuggano a tassazione forme di arricchimento del dipendente per il mero fatto di non essere legate, sotto il profilo formale, da un nesso di stretta corrispettività rispetto al rapporto di lavoro.

Tali considerazioni di carattere generale sono utili ai fini della disamina delle questioni specifiche qui affrontate.

E infatti, alla luce delle osservazioni svolte, l'assegnazione dello strumento partecipativo al manager ad un prezzo inferiore a quello di mercato rientra, certamente, nella nozione di reddito di lavoro dipendente cui agli artt. 49 e 51 TUIR, quale reddito in natura, presentando tale assegnazione un innegabile vincolo causale rispetto al rapporto di lavoro (tant'è che l'assegnazione a soggetti diversi dai manager viene effettuata a valore di mercato).

Maggiori riflessioni richiede la riconduzione alla nozione di reddito di lavoro dei proventi. E ciò perché si potrebbe, in linea di principio, dubitare della sussistenza di quella connessione non meramente occasionale con il rapporto di lavoro che, come visto, è comunque postulata dal principio di onnicomprensività. La remunerazione in esame, infatti, trae origine dal possesso degli strumenti ed è quantificata in base all'andamento economico della società o del fondo di riferimento, senza essere direttamente collegata al lavoro svolto dal manager. Dopo l'assoggettamento a tassazione come reddito di lavoro dello strumento al momento dell'assegnazione, ci si potrebbe chiedere se abbia senso tassare quale reddito di lavoro in natura anche il successivo provento derivante dallo strumento stesso.

Un legame tra i proventi e il rapporto di lavoro si instaura certamente nel momento in cui essi si traducono per i manager in una remunerazione maggiore rispetto a quella assegnata agli altri soci della società, come avviene appunto nel *carried interest*.

Tale remunerazione rafforzata determina l'"innesto", all'interno della remunerazione ordinaria degli strumenti (di per sé comune a tutti i soci indipendente dal rapporto di lavoro), di una componente ulteriore riservata ai manager che trova la propria ragion d'essere nel rapporto di lavoro. La previsione di una remunerazione diversa da quella prevista per gli altri soci pone il manager all'interno di uno specifico "cono di luce" che distingue la posizione dello stesso rispetto a quella di tutti gli altri stakeholder, facendo in tal modo emergere il legame con il rapporto di lavoro. Peraltro, la qualificazione retributiva di tale componente non trova alcun ostacolo nella parametrizzazione dei proventi da *carried interest* all'andamento della società. Si tratta infatti di una caratteristica propria anche delle retribuzioni ordinarie di natura variabile.

Ben si comprende allora perché, anche in assenza della presunzione, la natura retributiva viene esclusa dall'Agenzia delle Entrate nel caso in cui gli strumenti vengano sottoscritti anche da altri soggetti diversi dai manager oppure in assenza di diritti patrimoniali rafforzati. In entrambe le ipotesi, la retribuzione aggiuntiva del *carried interest* non pone il manager in alcuna posizione peculiare rispetto agli altri soci in ragione dell'attività prestata e, pertanto, non si instaura il legame tra la remunerazione e il rapporto di lavoro postulato dal principio di onnicomprensività.

Anche la presunzione prevista per legge conferma tale impostazione.

E infatti, la natura retributiva viene esclusa laddove, pur in presenza di una remunerazione rafforzata, si possa affermare, sulla base di parametri oggettivi che l'esposizione al rischio del manager sia tale da porre i proventi al di fuori del rapporto di lavoro. Tali elementi oggettivi vengono individuati nella significatività dell'esposizione finanziaria del manager e nella subordinazione del manager rispetto agli

altri azionisti. Tale esposizione del manager deve protrarre inoltre per un *holding period* adeguato. Esposizione finanziaria e subordinazione nel rimborso sono i due elementi che determinano l'assoggettamento del manager ad un rischio di perdita incompatibile con la natura retributiva dei proventi. Il rischio di perdita, del resto, rappresenta l'elemento identificativo che distingue il provento da investimento e che lo distingue da quello di lavoro. Ciò a differenza della partecipazione agli utili, la quale è un elemento eventuale sia nelle ipotesi di investimento che in quelle di lavoro: in entrambi i casi può essere presente così come mancare come avviene nelle ipotesi di mancato conseguimento di utili o di retribuzione variabile. Il rischio di perdita è invece un elemento che caratterizza in maniera univoca il rapporto di investimento e che invece è del tutto assente nel rapporto di lavoro (non essendo configurabile un compenso di lavoro che generi una perdita).

Nel caso della presunzione, in altre parole, l'esposizione finanziaria del manager rispetto all'investimento, e il conseguente rischio di perdita, recide il legame con il rapporto di lavoro dei proventi, ponendosi in posizione di incompatibilità con la natura retributiva degli stessi. Sulla base del medesimo ordine di ragionamenti, l'Agenzia delle Entrate, pur in assenza dell'investimento minimo richiesto dalla presunzione, esclude la natura retributiva nelle ipotesi di investimento comunque significativo da parte del manager. Si tratta, anche in questo caso, di un'ipotesi in cui il rischio al quale si espone il manager è tale da essere incompatibile con la natura di reddito di lavoro.

Anche con riferimento alle clausole di *leadership*, oggetto del presente contributo, l'Agenzia delle Entrate, in assenza di una disciplina espressa, pone particolare attenzione alla sussistenza di un rischio finanziario in capo al manager. L'elemento centrale individuato dall'Agenzia delle Entrate al fine di escludere la natura retributiva è la sussistenza di un rischio di perdita dell'investimento (normalmente codificato nella clausola che prevede, in caso di *bad leavership*, l'acquisto al minore tra il prezzo di sottoscrizione e il valore di mercato).

Coerentemente con quanto sopra esposto, limitata è invece l'attenzione posta dall'Agenzia delle Entrate alla sussistenza di un diritto alla partecipazione agli utili. Si tratta di una posizione sostanzialmente condivisibile, poiché – come detto – il diritto alla partecipazione agli utili non caratterizza in maniera univoca né il rapporto di natura finanziaria né quello di lavoro, potendo essere presente così come mancare in entrambi i casi. Esso non può dunque assurgere a criterio scriminante ai fini della qualificazione dei proventi come componenti finanziarie o retributive.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI M.- PAVESI E., *Valutazione caso per caso per la qualificazione reddituale del carried interest*, in *il fisco*, 2020, 16, 1536 ss.

ASSONIME, *Circolare 23 aprile 2007*, n. 23

BRUNELLI F.- SANDOLI M., *L'aspettativa dei carried interest non incide sul reddito di lavoro*, in *Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi*, 11 febbraio 2020

BRUNELLI F. - SANDOLI M., *Il valore normale del carried interest*, in *Corr. trib.*, 2018, 43, 3345 ss.

COCO C., *Indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore*, in D'AMATI N. (a cura di), *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*, Padova, 2003, 289 ss.

CROVATO F., *Stock option, strumenti finanziari e retribuzioni variabili*, Milano, 2005

CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, spec. par. 2

CROVATO F., *Il passaggio dal criterio del costo specifico al criterio del valore normale: il caso dei beni ceduti ai dipendenti dietro corrispettivo*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1507 ss.

DELLA VALLE E., *Appunti in tema di erogazioni risarcitorie ed indennità sostitutive*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 821 ss.

DELLI FALCONI F. - MARIANETTI G., *I piani di stock option nel nuovo modello OCSE*, in *Corr. Trib.*, 2005, 43, 3383 ss.

DELLI FALCONI F. - MARIANETTI G., *Assegnazione non proporzionale di azioni ai lavoratori*, in *Corr. trib.*, 2013, 6, 529 ss.

DODERO A. - FERRANTI G. - ZACCARIA L., *Il reddito di lavoro dipendente*, Milano, 1999

FICARI V., *La nozione di reddito di lavoro dipendente*, in FICARI V. (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003

MARCHETTI F., *Il reddito di lavoro dipendente*, in AA.VV., *Commentario al Testo unico e altri scritti*, Roma, 1990, 159 ss.

GALLIZIOLI A. - SCARIONI P., *Il tema della qualificazione fiscale del carried interest nelle operazioni di private equity*, in *il fisco*, 2014, 24, 2386 ss.

NICOLOSI F., *Regime fiscale del c.d. "carried interest*, in *Strumenti Finanziari e Fiscalità*, 2021, 51

ROSSI L. - AMPOLILLA M. - TARDINI A., *Aspetti critici della determinazione del valore normale dei carried interest alla luce degli ultimi orientamenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Dirittobancario.it*, 5 maggio 2020

Unioni civili, convivenze *more uxorio* e famiglie di fatto: quale statuto fiscale?

Civil unions, more uxorio cohabitations and de facto families: which is the tax regime?

ALESSANDRO TURCHI

Abstract

All'esito di una ricostruzione della posizione ordinamentale relativa alla disciplina delle unioni civili, il presente contributo mira ad analizzare gli aspetti fiscali caratterizzanti le stesse, nonché le convivenze *more uxorio* e le famiglie di fatto.

Parole chiave: unioni civili, fiscalità unioni civili, fiscalità famiglie di fatto

Abstract

Based on a reconstruction of the legal framework regarding civil unions, more uxorio cohabitations and de facto families, this contribution aims to analyse their tax regime.

Keywords: civil unions, fiscal regime of civil unions, fiscal regime of de facto families

SOMMARIO: **1.** La posizione ordinamentale delle coppie omosessuali: dagli impulsi della giurisprudenza apicale alla legge sulle unioni civili. - **2.** (*Segue*). Profili ricostruttivi dello statuto fiscale delle unioni civili: i limiti di estensibilità della disciplina riservata alla famiglia tradizionale. - **2.1.** L'argomento testuale. - **2.2.** L'argomento sistematico. - **3.** Le convivenze *more uxorio* e la famiglia di fatto: dalla giurisprudenza alla L. n. 76/2016, come per le unioni civili. - **4.** (*Segue*). Alcuni aspetti della relativa disciplina fiscale.

1. Fino al 2016 il legislatore italiano si era sostanzialmente disinteressato della posizione ordinamentale delle coppie omosessuali, e la giurisprudenza se ne era occupata in modo del tutto episodico.

Il divieto del matrimonio omosessuale, implicitamente desumibile dall'art. 29 Cost., è stato messo in discussione solo nel 2009 e confermato l'anno successivo dalla Corte costituzionale, che ha comunque riconosciuto alle unioni connotate da stabile convivenza il «diritto fondamentale di vivere liberamente una condizione di coppia» non equiparabile al matrimonio e tale da prevedere l'esercizio di diritti e doveri «nei tempi, nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge» (Corte cost., 15 aprile 2010, n. 138, presto seguita da due pronunce di analogo tenore, Id., 22 luglio 2010, n. 276, e Id., 5 gennaio 2011, n. 4; si vedano anche Id., 11 giugno 2014, n. 170, e Id., 23 ottobre 2019, n. 221).

Negli stessi anni la Corte europea dei diritti dell'uomo ha incluso la stabile relazione di coppia omosessuale nella nozione di vita familiare posta dall'art. 8 della CEDU e ha riconosciuto alle persone dello stesso sesso anche il diritto al matrimonio, demandando ai legislatori nazionali la previsione degli strumenti normativi idonei a garantirne l'effettiva attuazione entro margini di apprezzamento comunque soggetti a restrizioni (cfr. CEDU 24 giugno 2010, C-30141/04, *Schalk e Kopf c. Austria*; Id. 2 marzo

2010, C-13102/02, *Kozak c. Polonia*; Id. 16 luglio 2014, C-37359/09, *Hämäläinen c. Finlandia*; Id. 21 luglio 2015, C-18766/11 e C-36030/11, *Oliari e altri c. Italia*).

Anche la Corte di Cassazione si è allineata a questi principi. Pur ritenendo il matrimonio tra persone dello stesso sesso inidoneo a produrre effetti nell'ordinamento giuridico italiano, essa ha riconosciuto alle persone omosessuali «*conviventi in stabile relazione di fatto*» il «*diritto inviolabile di vivere liberamente una condizione di coppia*», che comprende anche il potere di rivendicare in via giudiziale un trattamento omogeneo a quello assicurato per legge alle coppie coniugate e denunciare l'incostituzionalità delle disposizioni che non ne assicurino il rispetto (cfr. Cass., 15 marzo 2012, n. 4184; per una ricognizione della giurisprudenza interna e sovranazionale in materia si veda TROISI C., *Le unioni civili tra nuovi modelli familiari e paradigmi genitoriali*, Napoli, 2020, 9 ss.).

Attuando i ribaditi moniti della giurisprudenza costituzionale ed europea, la L. 20 maggio 2016, n. 76 ha delineato per la prima volta in Italia uno specifico *status* giuridico per le coppie omosessuali. La scelta compiuta dal legislatore italiano è diversa da quella di altri ordinamenti che estendono *tout court* il modello matrimoniale alle unioni omosessuali, ma rientra certamente nell'esercizio del potere di apprezzamento che la Corte europea dei diritti dell'uomo attribuisce ai singoli Stati.

L'unione civile tra persone dello stesso sesso è regolata dall'art. 1, commi 1 - 35, L. n. 76/2016 e, pur essendo ben distinta dal matrimonio negli aspetti costitutivi e formali, è soggetta a molte delle regole previste dalle disposizioni vigenti in materia di diritti e doveri dei coniugi (nella bibliografia ormai vastissima sul tema, si vedano PERLINGIERI G., *Interferenze tra unione civile e matrimonio. Pluralismo familiare e unitarietà dei valori normativi*, in *Rass. dir. civ.*, 2018, 1, 102 ss.; AULETTA T., *Nuovi assetti della solidarietà nei rapporti di coppia*, in *Jus civile*, 2021, 5, 1300 ss.).

Il vincolo può essere costituito fra due persone maggiorenni mediante dichiarazione resa all'ufficiale di stato civile che provvede alla relativa registrazione. Esistono alcuni impedimenti alla costituzione, fra i quali il fatto che una delle persone sia sposata o già unita civilmente, o che tra le due persone esistano rapporti di parentela, affinità o adozione ai sensi dell'art. 87, comma 1, c.c.

Le persone civilmente unite acquistano gli stessi diritti e assumono i medesimi doveri, compresi l'obbligo reciproco all'assistenza morale e materiale e alla coabitazione, l'obbligo di contribuire in relazione alle proprie sostanze e alla propria capacità di lavoro professionale e casalingo ai bisogni comuni e l'obbligo di corrispondere gli alimenti al partner che versi in stato di bisogno e non sia in grado di provvedere in modo autonomo alle proprie esigenze fondamentali. Come per i coniugi, il regime patrimoniale ordinario è la comunione legale dei beni, ferma restando la possibilità di scegliere il regime della separazione o stipulare convenzioni patrimoniali(1).

Ai membri dell'unione civile si applica la disciplina successoria della famiglia contenuta nel libro secondo del codice civile: dunque, come il coniuge, la persona civilmente unita rientra fra i soggetti legittimari, acquista il diritto di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare, è obbligata alla colazione, può stipulare patti di famiglia. L'unione civile può sciogliersi per effetto di dichiarazione unilaterale di volontà espressa dinanzi all'ufficiale di stato civile e seguita da domanda giudiziale: non esiste un procedimento analogo a quello di separazione dei coniugi.

2. Per quanto concerne la materia tributaria, non esiste un'espressa assimilazione legislativa tra la famiglia fondata sul matrimonio e l'unione civile, ancorché prospettata nel corso dei lavori parlamentari(2), e anzi la persona civilmente unita non rientra tra i familiari menzionati dal TUIR.

(1) Emergono comunque differenze non marginali tra i due istituti, riguardanti sia i rapporti tra i soggetti interessati (le persone civilmente unite non hanno obblighi di fedeltà e collaborazione nell'interesse della famiglia) che quelli con i terzi (come detto, l'unione civile non genera vincoli di affinità, sicché la persona civilmente unita non ha legami giuridici con i parenti dell'altra, nei confronti dei quali non sorgono diritti od obblighi alimentari e nemmeno effetti successori).

(2) L'art. 20 del disegno di legge S14 del 15 marzo 2013 prevedeva che «*le agevolazioni e gli oneri fiscali che derivano dall'appartenenza a un determinato nucleo familiare vengono estese alle parti dell'unione civile*». Analogamente, l'art. 23 del disegno di legge S2084 dell'8 ottobre 2015 stabiliva che «*le agevolazioni e gli oneri fiscali che derivano*

Il testo approvato nel 2016 dichiara, infatti, applicabili a ciascun membro dell'unione le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che si riferiscono al matrimonio o che contengono le parole "coniuge", "coniugi" o equivalenti «*al solo fine di assicurare l'effettività della tutela dei diritti e il pieno adempimento degli obblighi derivanti dall'unione civile tra persone dello stesso sesso*», eccezione fatta per le norme del codice civile non espressamente richiamate dalla legge e per quelle relative all'adozione⁽³⁾.

Ciò significa che l'equiparazione tra il coniuge e la persona civilmente unita può operare solo se e in quanto le situazioni giuridiche soggettive riferibili a quest'ultima e correlate all'applicazione delle imposte - e, più in generale, agli istituti implicati dalla normativa fiscale - risultino qualificabili come diritti e obblighi "derivanti dall'unione civile".

L'espressione si presta a differenti letture: quella preferibile induce a escludere la possibilità di equiparare la posizione tributaria della persona civilmente unita a quella del coniuge, e di estendere all'unione civile la disciplina (soprattutto agevolativa) riservata alla famiglia tradizionale, fatta eccezione per gli istituti che la legge dichiara direttamente applicabili anche all'unione civile.

2.1. La conclusione si impone già sul piano testuale. Infatti, il comma 20 richiama soltanto i diritti e gli obblighi previsti dall'art. 1 L. n. 76/2016 e quindi, ad esempio, il diritto - e reciprocamente l'obbligo - all'assistenza morale e materiale e alla coabitazione, il potere di ciascun partner di attuare l'indirizzo concordato della vita familiare, il diritto alla comproprietà dei beni acquistati in regime di comunione legale, il diritto di percepire le indennità dovute a causa della morte del partner lavoratore. Assicurare "l'effettività della tutela" e "il pieno adempimento" di questi diritti e obblighi significa permettere alla parte titolare del diritto di fruire degli strumenti giurisdizionali riconosciuti al coniuge, e dunque - per tornare agli esempi - il potere di agire in giudizio nei confronti del partner inadempiente all'obbligo di assistenza morale o materiale, o di agire nei confronti dei terzi per rivendicare la proprietà di beni oggetto di comunione legale o per chiedere il pagamento del canone di un immobile comune concesso in locazione o dell'indennità dovuta a causa della morte del partner lavoratore. In tutte queste situazioni la persona civilmente unita è legittimata ad agire come se fosse un coniuge per la tutela dei diritti (propri) e l'adempimento degli obblighi (altrui) previsti dalla L. n. 76/2016 e perciò "derivanti dall'unione civile".

Nessun riflesso si produce sul versante tributario perché il diritto tributario non è finalizzato ad assicurare l'effettività della tutela dei diritti nascenti dall'unione e non dà alle persone civilmente unite strumenti idonei a garantire l'adempimento dei relativi obblighi.

La norma tributaria interviene a regolare fattispecie economicamente rilevanti, certo implicate dal matrimonio e dall'unione civile (possesso di redditi generati da beni in comunione legale, pagamento di spese nell'interesse dei membri del nucleo, trasferimenti conseguenti allo scioglimento del vincolo), e attribuisce a volte il diritto a regimi agevolativi in una logica di favore per i contribuenti: ma non può dirsi finalizzata a garantire la tutela dei diritti e l'adempimento degli obblighi che nascono dall'unione (come dal matrimonio).

Non sembra quindi esservi spazio per una generale estensione alle persone civilmente unite delle norme tributarie vigenti per i coniugi. Lo *status* di persona civilmente unita rimane di per sé irrilevante ai fini fiscali, a differenza dello *status* di coniuge che la legge tributaria prende a volte in considerazione in funzione agevolativa o di contrasto a condotte ritenute abusive.

dall'appartenenza al nucleo familiare si applicano alle parti delle unioni civili» e che «la parte dell'unione civile è considerata tra i carichi di famiglia». Queste disposizioni non sono state riprodotte nel disegno di legge S2081 del 6 ottobre 2015 poi confluito nella L. n. 76/2016.

(3) Art. 1, comma 20, L. n. 76/2016. La norma diverge sensibilmente dall'art. 3, comma 4, del disegno di legge S2081, che non conteneva l'inciso iniziale («*al solo fine di assicurare l'effettività della tutela dei diritti e il pieno adempimento degli obblighi derivanti dall'unione civile tra persone dello stesso sesso*») e non limitava quindi sotto questo profilo l'equiparazione tra le persone coniugate e quelle civilmente unite.

Fanno eccezione - come osservato in dottrina (MASTROIACOVO V., *Considerazioni a margine della legge sulle unioni civili: il concorso alle pubbliche spese nella prospettiva dell'effettiva attuazione dei diritti*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, I, 516) - i regimi fiscali direttamente connessi agli istituti regolati o richiamati dalla L. n. 76/2016, per i quali l'equiparazione tra il coniuge e la persona civilmente unita è compiuta già sul piano della definizione della fattispecie imponibile: come l'imputazione dei redditi derivanti da beni in comunione legale o dall'esercizio dell'impresa familiare; la variegata disciplina reddituale degli assegni di mantenimento; le agevolazioni previste per i coniugi in materia di imposta sulle successioni e donazioni, applicabili alle persone civilmente unite in ragione della loro espressamente riconosciuta qualità di legittimari; l'esenzione da ogni tributo stabilita dall'art. 19, L. 6 marzo 1987, n. 74 per gli atti traslativi conseguenti alla crisi matrimoniale, riferibile anche alle attribuzioni patrimoniali compiute in occasione dello scioglimento dell'unione civile in virtù del richiamo alla relativa disciplina civilistica (di contrario avviso, con specifico riferimento alla possibilità di estendere alle persone civilmente unite le agevolazioni previste per i coniugi in materia di imposta sulle successioni, FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, Milano, 2018, 102, nt. 137). Si tratta di ipotesi piuttosto numerose e frequenti, che non soggiacciono al criterio funzionale previsto dall'art. 1, comma 20, L. n. 76/2016 e - di fatto - relegano sullo sfondo i casi in cui l'equiparazione non opera (fra i quali, *in primis*, la disciplina delle detrazioni per coniuge a carico).

Questa prima e più rigorosa interpretazione dell'art. 1, comma 20, L. n. 76/2016 non è contraddetta dal secondo periodo della stessa norma, ai sensi del quale il criterio dell'equiparazione tra coniugi e persone civilmente unite non opera per gli istituti regolati dalle norme del codice civile non richiamate espressamente dalla L. n. 76/2016 e per l'adozione.

È vero infatti che la norma non menziona *ad excludendum* la materia tributaria, ma ciò non autorizza a concludere che in ambito tributario il criterio di equiparazione possa operare e la disciplina prevista per i coniugi sia estensibile alle persone civilmente unite.

Il secondo periodo del comma 20 introduce un criterio di esclusione diverso e ulteriore rispetto a quello implicato dalla valutazione funzionale richiesta dalla prima parte della norma. Ciò comporta che, nei casi da esso richiamati, l'equiparazione tra coniugi e persone civilmente unite è preclusa anche in situazioni in cui potrebbe sorgere l'esigenza di assicurare l'effettività della tutela dei diritti e il pieno adempimento degli obblighi derivanti dall'unione civile; mentre, al di fuori di questi casi, l'equiparazione è prospettabile solo se tale esigenza si manifesti. Il che - come visto - non accade in ambito tributario.

2.2. Oltre a ciò, appare decisiva una considerazione di ordine sistematico, coerente con i principi affermati dalla giurisprudenza di vertice.

Come visto, la Corte costituzionale e la Corte di Cassazione riconoscono alle stabili convivenze omosessuali il «diritto fondamentale di vivere liberamente una condizione di coppia», ma sottolineano la profonda differenza che, già sul piano costituzionale, l'unione civile presenta rispetto alla famiglia fondata sul matrimonio. Entrambi i fenomeni sono tutelati dall'ordinamento giuridico, ma le ragioni ideologiche e le basi normative di queste tutele sono molto diverse fra loro, perché la strutturale preordinazione alla stabilità della famiglia tradizionale, che l'art. 29 Cost. assume per ciò quale «società naturale fondata sul matrimonio», non è riconosciuta all'unione civile, la cui (parziale) assimilazione alla famiglia tradizionale deriva dal rilievo dei diritti che l'art. 2 Cost. garantisce alle formazioni sociali ove i singoli svolgono la propria personalità.

I due fenomeni devono essere equiparati dal legislatore nelle situazioni in cui la mancanza di una disciplina normativa per le persone civilmente unite verrebbe a ledere i «diritti fondamentali scaturiti dalla relazione». Non è questo il caso del diritto tributario, le cui disposizioni non appaiono necessarie per tutelare i diritti fondamentali che derivano dal matrimonio o dall'unione civile, pur se opportune per agevolare la formazione della famiglia tradizionale e l'adempimento dei compiti relativi, secondo quanto disposto dall'art. 31 Cost.

In assenza di un vincolo costituzionale, il legislatore tributario è libero di forgiare gli strumenti ritenuti più efficaci per la promozione e la tutela delle famiglie, in una condivisibile logica di avvicinamento – ma non di sovrapposizione – tra le differenti tipologie di famiglia oggi diffuse.

Non è tenuto a equiparare la famiglia fondata sul matrimonio alle altre relazioni affettive. È chiamato piuttosto a segnarne i tratti specifici e differenziali: e ciò può certamente giustificare la scelta di riservare ai coniugi determinati regimi fiscali di favore, quali ad esempio la detrazione dall'IRPEF per il coniuge fiscalmente a carico e - fino al 2019 - l'esenzione dall'IMU della casa adibita a residenza coniugale, assegnata a uno dei coniugi in seguito allo scioglimento del matrimonio(4). Si tratta infatti di situazioni soggettive di vantaggio attribuite in dipendenza del matrimonio o del suo scioglimento, la cui titolarità può senz'altro essere riservata soltanto ai coniugi.

Per le stesse ragioni, i limiti dell'equiparazione tra matrimonio e unione civile operano anche *in malam partem*, così da rendere inapplicabili alle persone civilmente unite le norme tributarie volte a semplificare le attività di accertamento o di riscossione nei confronti dei coniugi e a contrastare determinate condotte fiscali: nemmeno queste norme sono finalizzate ad assicurare l'effettività della tutela dei diritti e il pieno adempimento degli obblighi derivanti dall'unione civile.

Basti pensare - sul piano procedimentale - alla disciplina della notifica a mezzo PEC degli atti tributari e ai limiti posti all'opposizione di terzo all'esecuzione forzata; e - sul piano sostanziale - all'indeducibilità dei compensi per il lavoro prestato dal coniuge dell'imprenditore individuale o del professionista.

Va esclusa infine per le persone civilmente unite la possibilità di presentare la dichiarazione congiunta dei redditi che, a norma dell'art. 13, comma 4, D.M. 31 maggio 1999, n. 164, può essere utilizzata dai coniugi titolari di redditi di pensione o lavoro dipendente(5). Non si tratta infatti, nemmeno in questo caso, di un regime fiscale direttamente connesso agli istituti regolati o richiamati dalla L. n. 76/2016.

3. Inizialmente ignorate se non osteggiate dall'ordinamento giuridico, le convivenze *more uxorio* sono state considerate per lungo tempo un fenomeno puramente fattuale. La situazione è cambiata solo negli anni '70 del secolo scorso con la legge sullo scioglimento del matrimonio e con la riforma del diritto di famiglia.

Queste ultime, nel regolare secondo criteri di pariordinazione la posizione dei coniugi (o *ex* coniugi), hanno anche stimolato l'attenzione verso la ricerca di adeguati strumenti di tutela dei conviventi di fatto, quali membri di una formazione sociale riconosciuta e garantita dall'art. 2 Cost.: strumenti che la Corte costituzionale ha individuato in alcune occasioni, sempre rimarcando la «*netta diversità*» della convivenza di fatto rispetto alla famiglia fondata sul matrimonio (Corte cost., 18 gennaio 1996, n. 8, e Id., 8 maggio 2009, n. 140), e che il legislatore ha forgiato prima in alcune episodiche situazioni(6) e poi nella

(4) Matrimonio e unione civile sono stati equiparati dall'ordinanza 12 aprile 2022, n. 94 con cui la Corte costituzionale, disponendone la trattazione innanzi a sé, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 31 e 53 Cost., questioni di legittimità costituzionale del quarto periodo dell'art. 13, comma 2, D.L. 6 dicembre 2011, n. 210, conv. con mod. nella L. 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall'art. 1, comma 707, lett. b), L. 27 dicembre 2013, n. 147, nella parte in cui, ai fini del riconoscimento della relativa agevolazione IMU, definisce quale abitazione principale quella in cui si realizza la contestuale sussistenza del duplice requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale non solo del possessore ma anche del suo nucleo familiare. La Corte ha osservato infatti che «*la previsione del suddetto nesso ai fini della definizione di abitazione principale determina un trattamento diverso del nucleo familiare rispetto non solo alle persone singole ma anche alle coppie di mero fatto, poiché, sino a che il rapporto non si stabilizza nel matrimonio o nell'unione civile, la struttura della norma consente a ciascuno dei partner di accedere all'esenzione della loro, rispettiva, abitazione principale*».

(5) Le istruzioni alla compilazione del Modello 730 ammettono tale possibilità, limitandosi ad affermare che «*in base a quanto stabilito dall'art. 1, comma 20, della legge n. 76 del 2016, le parole "coniuge", "coniugi" o termini equivalenti si intendono riferiti anche ad ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso*».

(6) Stabilendo - solo per restare alle disposizioni del codice civile - che il diritto al godimento della casa familiare viene meno nel caso in cui l'assegnatario non vi abiti o cessi di abitarvi stabilmente, conviva *more uxorio* o contragga nuovo matrimonio (art. 337 *sexies*, comma 1, c.c.); che, quando la condotta del coniuge o di altro convivente è causa di grave

più organica, seppur incompleta, disciplina dettata dall'art. 1, commi 36 - 65, L. n. 76/2016, essenzialmente orientata a recepire principi giurisprudenziali ormai consolidati: la legge segna l'ultima tappa di questo percorso ordinamentale definendo in termini generali la convivenza di fatto e regolandone profili che attengono sia ai rapporti personali che a quelli patrimoniali tra i partner.

La disciplina introdotta nel 2016 impone di distinguere due fattispecie.

Da un lato, la convivenza connotata da tutti i requisiti richiesti dall'art. 1, comma 36, e riconducibile al modello da esso delineato, cui applicare l'intero corredo normativo previsto dalla novella; dall'altro, la famiglia di fatto priva di almeno uno dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 36, non soggetta alla relativa disciplina ma - come in passato - a quella ritagliata dalla legge o dalla giurisprudenza. Esistono anche due tipi di contratti di convivenza: quello regolato dalla L. n. 76/2016, riservato alla convivenza di fatto e soggetto a rigorose formalità, e quelli atipici, utilizzabili per le altre convivenze *more uxorio* od omoaffettive e rimessi alla libertà negoziale delle parti.

La novella è stata variamente accolta e commentata dalla dottrina civilistica, che ne ha segnalato l'incompletezza e le carenze redazionali ma anche il significativo impatto pratico in un sistema che, in precedenza, affidava quasi soltanto all'interpretazione giurisprudenziale il compito di regolare la materia.

Essa permette oggi di tracciare una quadripartizione dei rapporti affettivi di coppia giuridicamente rilevanti, ordinandoli secondo un criterio di graduale crescente tutela per le persone interessate: (i) la famiglia di fatto priva dei requisiti delineati dalla L. n. 76/2016; (ii) la convivenza di fatto, eventualmente certificata da dichiarazione anagrafica, che tali requisiti presenta; (iii) l'unione civile tra persone dello stesso sesso; (iv) la famiglia fondata sul matrimonio.

4. La famiglia e la convivenza di fatto sono interessate sia dai riflessi prodotti sul piano dell'imposizione diretta (e dell'IVA) dalla titolarità di beni o diritti riconosciuta ai conviventi dalle norme civilistiche, sia dalle norme tributarie che, nel menzionare il "nucleo familiare" o le "persone di famiglia" del contribuente, attraggono al loro perimetro operativo fenomeni idonei a giustificare l'applicazione di regole che trovano la loro *ratio* proprio nel dato fattuale della condivisione delle risorse economiche e dei luoghi di vita tra i membri del nucleo. Altre volte, è la prassi amministrativa a estendere ai conviventi di fatto alcune regole di favore applicate ai coniugi, come il diritto di detrarre dall'IRPEF parte delle spese pagate per la ristrutturazione dell'abitazione in cui si esplica o può esplicarsi il rapporto di convivenza, seppur diversa dall'abitazione principale della coppia (cfr. ris. 28 luglio 2016, n. 64/E; circ. 4 aprile 2017, n. 7/E e circ. 8 agosto 2020, n. 24/E).

Ad esempio, l'opzione dei conviventi per il regime patrimoniale della comunione legale o convenzionale dei beni, manifestata nel contratto concluso ai sensi dell'art. 1, comma 50, L. n. 76/2016, rende applicabile la disciplina dettata dall'art. 4 TUIR e dalle altre disposizioni di riferimento. Non è invece estensibile al convivente che partecipi agli utili e agli incrementi dell'azienda gestita dal partner *ex art. 230-ter c.c.* lo statuto fiscale dell'impresa familiare, i cui presupposti sono diversi da quelli della fattispecie appena richiamata (in senso contrario ris. 26 ottobre 2017, n. 134/E).

Il contratto di convivenza può stabilire le modalità di contribuzione alle necessità della vita comune e regolare gli effetti patrimoniali conseguenti alla crisi del rapporto prevedendo il trasferimento di beni o il pagamento di somme di denaro periodiche o *una tantum* a favore di uno dei partner. Inoltre, in caso di cessazione della convivenza di fatto, il convivente che versi in stato di bisogno e non sia in grado di provvedere al proprio mantenimento ha diritto di ricevere dall'altro gli alimenti stabiliti con provvedimento del giudice e assegnati per un periodo proporzionale alla durata della convivenza, nella misura determinata ai sensi dell'art. 438, comma 2, c.c. L'obbligo alimentare dev'essere adempiuto con prece-

pregiudizio all'integrità fisica o morale o alla libertà dell'altro coniuge o convivente, il giudice può disporre ordini di protezione (art. 342-*bis* c.c.); che la persona stabilmente convivente può essere nominata amministratore di sostegno e promuovere l'interdizione o l'inabilitazione del soggetto beneficiario (artt. 408 e 417 c.c.).

denza su fratelli e sorelle, e quindi solo se non vi provvedano i figli e i discendenti prossimi, i genitori e gli ascendenti prossimi, i generi e le nuore⁽⁷⁾.

Le attribuzioni traslative compiute e le somme di denaro pagate a seguito della cessazione della convivenza non hanno rilievo reddituale in difetto dei requisiti richiesti dall'art. 10, comma 1, lett. c) e d), TUIR. Infatti, gli assegni periodici sono deducibili (e imponibili) solo per il coniuge che li paga (e li riceve), non anche per il convivente di fatto; mentre l'assegno alimentare pagato al partner in stato di bisogno e incapace di provvedere al proprio mantenimento è indeducibile dal reddito del *solvens* perché i conviventi di fatto non rientrano tra le persone indicate dall'art. 433 c.c.

Ai fini IMU, non ha rilievo il diritto del convivente superstite di continuare ad abitare nella casa di proprietà del partner già adibita a comune residenza, per due anni o per il maggior periodo pari alla durata della convivenza e comunque non eccedente i cinque anni. Si tratta infatti di un diritto personale di godimento strettamente legato alla persona del titolare e avente carattere eventuale, transitorio e condizionato alle vicende e alle scelte di vita dell'*ex* convivente (cfr. IRTI C., *I diritti sulla "casa di comune residenza" nelle convivenze di fatto disciplinate dalla l. 76 del 20 maggio 2016*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2018, 11, II, 1665 ss.): inidoneo quindi a radicare la soggettività passiva d'imposta, che potrebbe invece essere riconosciuta al convivente genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisca in capo a lui anche il diritto di abitazione. Ma in questi casi il pagamento dell'imposta sarebbe evitato dalla norma che qualifica come abitazione principale la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli (art. 1, commi 741 e 742, L. 27 dicembre 2019, n. 160).

Va anche ricordata la disciplina dell'accertamento sintetico, che considera il "nucleo familiare" del contribuente ai fini dell'individuazione degli elementi utili a determinarne in via induttiva il reddito e distingue fra undici tipologie di nuclei (o famiglie) in base al fatto che si tratti di persone sole, monogenitori, coppie con o senza figli, ma non in base all'esistenza del vincolo coniugale. Dunque, le famiglie di fatto sono equiparate per legge alle coppie sposate e alle unioni civili, in piena aderenza alla logica dell'istituto che non guarda alla formalizzazione dei rapporti ma alla fattuale condivisione delle risorse economiche tra i membri del nucleo.

Questa disciplina, mutata nel corso del tempo, ha formato oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali che hanno riconosciuto in termini non univoci il ruolo del nucleo familiare nel procedimento di ricostruzione induttiva del reddito del contribuente. Per indirizzo ormai consolidato, la prova presuntiva del possesso del reddito sinteticamente accertato può essere vinta dal contribuente anche dimostrando la disponibilità di risorse economiche di terzi soggetti, ma «*la sintesi reddituale e la prova contraria devono essere esercitate in concreto, anche riguardo a qualificati vincoli familiari*», così da provare che la situazione economica e patrimoniale dei terzi (*in primis*, coniugi e conviventi) «*abbia interferito concretamente a integrare il reddito oggetto di accertamento*» (così, *ex multis*, Cass., 14 marzo 2018, n. 6195 e Id., 29 gennaio 2020, n. 1980). Alcune pronunce affermano che l'accertamento sintetico «*implica un riferimento alla complessiva posizione reddituale del nucleo familiare, costituito dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori*» (cfr. Cass., 21 novembre 2019, n. 30355; Id., 14 dicembre 2021, n. 39806; Id., 21 febbraio 2022, n. 5506): il criterio vale ad escludere la possibilità di considerare i redditi di parenti più lontani, soprattutto se non conviventi, ma non impedisce di attrarre al nucleo familiare il convivente di fatto (cfr. Cass., 19 luglio 2017, n. 17806; Id., 8 ottobre 2020, n. 21671; Id., 18 ottobre 2021, n. 28712).

L'accertamento sintetico può interessare anche acquisti di beni in comunione legale fra coniugi, persone civilmente unite o conviventi di fatto che abbiano optato per il relativo regime. Di per sé, la comunione legale non permette di ritenere che l'acquisto sia stato effettuato con denaro comune; devono

(7) Non è previsto invece un obbligo di mantenimento. Il diritto agli alimenti è riconducibile a quello regolato dall'art. 438 c.c., perlomeno per quanto riguarda le modalità di determinazione dell'assegno. Se ne differenzia però perché ha durata limitata e perché il convivente titolare, non menzionato dall'art. 433 c.c., non è soggetto al regime di rigorosa inderogabilità che caratterizza l'assegno alimentare previsto dal codice civile.

invece essere valorizzati altri elementi quali la partecipazione all'atto di compravendita e il pagamento del prezzo, con la conseguenza che, se l'atto è concluso da un unico contribuente che ne paga interamente il prezzo, è legittima la ricostruzione sintetica del suo solo reddito, salva la prova del fatto che il denaro appartenga in tutto o in parte ad altri soggetti (v. Cass., 19 luglio 2017, n. 17806; Id., 8 ottobre 2020, n. 21671; Id., 18 ottobre 2021, n. 28712).

I rapporti di convivenza possono rilevare anche quando si tratta di identificare le persone di famiglia abilitate a ricevere notifiche di atti tributari per conto del destinatario. L'art. 60 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 richiama sul punto l'art. 139 c.p.c., che la giurisprudenza interpreta in senso piuttosto ampio.

La presunzione di ricezione posta dall'art. 139, comma 2, c.p.c. opera solo se la consegna avviene nel luogo di abitazione del destinatario, dovendosi ragionevolmente ritenere che le persone che vi si trovano, specie se legate da stretti rapporti di parentela, consegnino il plico al destinatario (cfr. Cass., 15 aprile 2019, n. 10543; Id., 18 giugno 2020, n. 11815; Id., 19 novembre 2021, n. 35456). Ma essa non postula né un rapporto di parentela, affinità o coniugio né la convivenza del familiare con il destinatario dell'atto, non prevista dalla norma: è dunque sufficiente l'esistenza di un vincolo che giustifichi la presunzione che la persona di famiglia consegnerà l'atto al destinatario. E questo vincolo può sussistere sia in capo a un parente o a un coniuge non convivente che in capo a un convivente di fatto, purché la convivenza non sia occasionale (v. Cass., 24 settembre 2020, n. 20057; Id., 20 luglio 2021, n. 20736; Id., 15 settembre 2021, n. 24880).

La convivenza di fatto regolata dalla L. n. 76/2016 si caratterizza per la presenza di stabili legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale ma non richiede la coabitazione, perché l'art. 1, comma 36, riferisce il requisito della stabilità proprio e soltanto ai legami di coppia.

La norma recepisce l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'esistenza di un'unione stabile prescinde dalla convivenza intesa in senso anagrafico, e dunque dalla coabitazione, ben potendo le stabili relazioni affettive essere vissute da persone che non condividono lo stesso tetto (si vedano *ex multis*, Cass., 21 marzo 2013, n. 7128, e Id., 13 aprile 2018, n. 9178; in dottrina, TOTI B., *La coabitazione tra i partners: discrimen tra relazione affettiva e famiglia di fatto*, in *Giur. it.*, 2019, 5, 1058 ss.).

La coabitazione non è richiesta nemmeno dall'art. 1, comma 37, che per l'accertamento della "stabile convivenza" fa riferimento alla dichiarazione anagrafica di cui all'art. 4 D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223.

La dichiarazione anagrafica dà prova privilegiata della coabitazione e della convivenza ma non ne è requisito costitutivo, perché la convivenza regolata dalla L. n. 76/2016 sorge solo per effetto del comportamento spontaneo dei partner, che assuma il carattere della stabilità: perciò, la certificazione anagrafica non impedisce ai terzi interessati (quale anche l'Agenzia delle Entrate) di dimostrare che la convivenza non esiste per difetto di uno dei requisiti richiesti dall'art. 1, comma 36 (ad esempio, per mancanza di stabili legami affettivi tra persone che convivono per motivi di studio o di economia di spese).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AULETTA T., *Nuovi assetti della solidarietà nei rapporti di coppia*, in *Jus civile*, 2021, 5, 1300 ss.
 FARRI F., *Un fisco sostenibile per la famiglia in Italia*, Milano, 2018, 102
 IRTI C., *I diritti sulla "casa di comune residenza" nelle convivenze di fatto disciplinate dalla l. 76 del 20 maggio 2016*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2018, 11, II, 1665 ss.
 LOGOZZO M., *Il trattamento della famiglia nell'ordinamento tributario*, in FERRANTE V. (a cura di), *Lavoro, cittadinanza, famiglia*, Milano, 2016, 93 ss.
 MASTROIACOVO V., *Considerazioni a margine della legge sulle unioni civili: il concorso alle pubbliche spese nella prospettiva dell'effettiva attuazione dei diritti*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 5, I, 511 ss.
 MONDINI A., *L'equiparazione tra coniuge e parte dell'unione civile in materia fiscale*, in ALBANESE A. (a cura di), *Le nuove famiglie*, Pisa, 2019, 402 ss.
 PATTI S., *Le convivenze "di fatto" tra normativa di tutela e regime opzionale*, in *Foro it.*, 2017, 1, I, 301 ss.

- PERLINGIERI G., *Interferenze tra unione civile e matrimonio. Pluralismo familiare e unitarietà dei valori normativi*, in *Rass. dir. civ.*, 2018, 1, 101 ss.
- RICCIO D., *Commento al comma 42 della legge n. 76 del 20 maggio 2016*, in SESTA M. (a cura di), *Codice dell'unione civile e delle convivenze*, Milano, 2017, 1308 ss.
- RIZZI G., *La convivenza di fatto ed il contratto di convivenza*, in *Notariato*, 2017, 1, 14 ss.
- SACCHETTO C., *La tassazione della famiglia: il modello italiano*, in SACCHETTO C. (a cura di), *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Soveria Mannelli, 2010, 91 ss.
- SESTA M., *La disciplina dell'unione civile tra tutela dei diritti della persona e creazione di un nuovo modello familiare*, in *Fam. e dir.*, 2016, 10, 881 ss.
- TOTI B., *La coabitazione tra i partners: discrimen tra relazione affettiva e famiglia di fatto*, in *Giur. it.*, 2019, 5, 1058 ss.
- TRIMARCHI M., *Unioni civili e convivenze*, in *Fam. e dir.*, 2016, 10, 866 ss.
- TROISI C., *Le unioni civili tra nuovi modelli familiari e paradigmi genitoriali*, Napoli, 2020, 9 ss.
- TURCHI A., *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte Prima. I modelli di tassazione dei redditi familiari*, Torino, 2012
- TURCHI A., *La famiglia nell'ordinamento tributario. Parte seconda. Tra favore e limiti del sistema*, Torino, 2015
- TURCHI A., *Diritto tributario di famiglia*, Torino, 2022

IX - L'IRES

L'agevolazione IRES per le fondazioni ex-IPAB e la recente circolare 17 maggio 2022, n. 15/E

The corporate income tax relief for former IPAB foundations and the recent italian Tax Agency Circular 17 may 2022, no. 15/E

ANDREA BODRITO

Abstract

La recente circolare n. 15/E/2022 tratta delle condizioni per l'applicabilità dell'agevolazione IRES, ex art. 6 D.P.R. n. 601/1973 anche con riguardo alle fondazioni ex-IPAB, che traggono le proprie risorse dalla gestione del fondo di dotazione immobiliare. Se ne inquadra il contenuto nello sviluppo interpretativo della norma agevolatrice e delle recenti azioni accertative di Uffici locali che ritengono agevolati solo i redditi ritratti da unità immobiliari direttamente destinati a beneficenza.

Parole chiave: fiscalità di vantaggio, sgravi fiscali, fondazioni ex-IPAB

Abstract

The recent italian Tax Agency Circular No. 15/E/2022 concerns the conditions for the applicability of the corporate income tax (IRES) relief, according to Article 6 of Presidential Decree No. 601/1973, also regarding former IPAB foundations, which derive their resources from the management of the real estate endowment fund. This paper frames its content by considering the interpretive development of the tax relief rule and recent tax assessment actions by local tax offices that consider subsidized only the income portrayed from real estate units directly intended for charity.

Keywords: advantageous taxation, tax relief, former IPAB foundations

SOMMARIO: **1.** L'agevolazione recata dall'art. 6 D.P.R. n. 601/1973: la riduzione dell'aliquota IRES alla metà. - **2.** La risalente esclusione dall'agevolazione del solo reddito derivanti da attività commerciale. - **3.** Dalla ricchezza mobile all'imposta personale sul reddito globale. - **4.** L'agevolazione e il reddito tratto dall'attività commerciale principale ... - **5.** ... e dall'attività commerciale secondaria. - **6.** L'agevolazione e le attività non commerciali. - **7.** Il mutamento di indirizzo dell'Agenzia delle Entrate del 2018 e le incertezze interpretative. - **8.** I conseguenti accertamenti fiscali. - **9.** Indicazioni giurisprudenziali. - **10.** Il parere del Consiglio di Stato 8 ottobre 1991, n. 129. - **11.** La paradossali conseguenze dell'errata interpretazione dell'Agenzia relativa all'art. 6 D.P.R. n. 601/1973. - **12.** L'interpretazione che fonda gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate e i dubbi di legittimità costituzionale. - **13.** L'agevolazione per gli enti di assistenza e beneficenza come forma di attuazione del principio democratico e di sussidiarietà. - **14.** La recente circ. 17 maggio 2022, n. 15/E, ritorna all'interpretazione del 1955.

1. Le fondazioni ex-Opere Pie ed ex-IPAB con patrimonio immobiliare (così come gli enti ecclesiastici) godono dell'agevolazione IRES ex art. 6, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 601/1973 (riduzione alla metà dell'aliquota d'imposta). Detta norma così recita:

«l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza»(1).

La norma agevola il reddito proprio degli enti con finalità di beneficenza, e non distingue tra enti non commerciali piuttosto che commerciali. Rileva il fine, socialmente rilevante, della beneficenza, che si sostanzia in attività di erogazione. Tipicamente la beneficenza è l'erogazione di reddito a disposizione dell'ente che lo ha percepito dalle fonti produttive da esso possedute. Nel caso delle fondazioni *ex-IPAB*, il fondo di dotazione è ordinariamente costituito da un compendio immobiliare. Dalla gestione di detto fondo si genera la ricchezza occorrente per l'erogazione della beneficenza.

2. La lettera dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 configura l'agevolazione come avente solo il presupposto soggettivo, costituito dalla finalità di beneficenza a cui l'ente indirizza il risultato economico della propria attività, al cui reddito complessivo, da qualunque fonte produttiva posseduta, si applica l'aliquota IRES ridotta alla metà.

Questa lettura della norma risulta confermata anche dall'interpretazione della Corte costituzionale, che esaminò l'art. 6 cit., quale agevolazione soggettiva, per una questione di disparità di trattamento rispetto all'art. 5 dello stesso D.P.R. n. 601/1973, il quale, invece, prevede una discriminazione tra componenti dell'imponibile. La Corte, con sent. 17 dicembre 1987, n. 526, così precisa: «l'art. 6, che dispone la riduzione del tributo, concerne l'imposta sul reddito delle persone giuridiche considerata nella sua unitarietà, anziché nelle sue componenti, ed è quindi riferita al reddito complessivo del soggetto tassato. Per contro l'art. 5 prevede bensì l'esenzione totale, ma limitatamente ad una sola di dette componenti e cioè ai redditi di alcuni immobili aventi determinate caratteristiche, mentre per il residuo reddito anche gli enti indicati nella disposizione ora richiamata soggiacciono alla medesima disciplina delle partecipazioni ed università agrarie (art. 6, n. 1)».

3. Tuttavia ricerche dottrinali relativamente recenti (BOFFANO S., *Il ruolo delle finalità nella disciplina fiscale del terzo settore*, in ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 81) ricordano che fin dall'introduzione dell'imposta di ricchezza mobile del 1864, che è un'imposta reale, la giurisprudenza, pur con qualche oscillazione, affermò che per le attività commerciali la destinazione del reddito anche a fini benefici o filantropici era irrilevante. L'imposta colpisce il reddito per il fatto della sua produzione, indipendentemente dalla sua destinazione, che risulta irrilevante nella nozione di reddito delineata nelle leggi sull'imposta di ricchezza mobile (BOFFANO S., cit., 82). Nella giurisprudenza relativa agli enti ospedalieri, però, la quota di avanzo di gestione destinato *ex lege* alla copertura di future spese dell'ente per la riduzione delle rette di degenza e l'aumento dei posti letto, venne ritenuta intassabile perché non qualificabile come "ricchezza autonoma" proprio in ragione della sua destinazione o finalità (BOFFANO, cit., 83) all'interno della fonte produttiva.

Il quadro cambia con l'introduzione dell'imposta sulle società (L. n. 182/1954, poi rifluita nel Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette, D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645), che colpisce tutti gli enti con o senza scopo di lucro, ma introduce specifiche esenzioni soggettive (art. 3 L. n. 182/1954, poi art. 151 TUID), tra le quali le "opere pie" e le IPAB (come affermato dalla circ. min. 1° giugno 1955, n. 351690). Dette esenzioni soggettive, sintetizzando, sono poi rifluite nell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973, in cui troviamo, tra gli enti di beneficenza, le fondazioni *ex-IPAB*, eredi delle opere pie e delle IPAB. La

(1) Si rammenta che la Legge di bilancio 2019 (art. 1, comma 51, L. n. 145/2018) aveva disposto l'integrale abrogazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 con efficacia immediata (dal 1° gennaio 2019), ma l'effetto dell'abrogazione è stato poi rinviato, in sede di conversione del D.L. 14 dicembre 2018, n. 135 (Decreto semplificazioni), al periodo di imposta di prima applicazione di un futuro nuovo regime agevolativo compatibile con il diritto dell'Unione Europea, applicabile a favore dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà (come previsto dall'art. 1, comma 52-*bis*, L. n. 145/2018).

riforma degli anni Settanta, per gli enti collettivi, è centrata sull'IRPEG (D.P.R. n. 598/1793) che reca la rilevante distinzione tra enti commerciali e non commerciali, distinzione fondata sulla natura dell'attività principale ancorché non esclusiva, al solo fine di dettare distinte regole di determinazione della base imponibile, e senza attribuire rilevanza alle finalità dell'ente. Sicché il risultato è di avere disposizioni agevolative autonome e distinte⁽²⁾ di tipo soggettivo (appunto nell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973) rispetto alle disposizioni generali afferenti l'imposizione del reddito degli enti non commerciali, quali sono le fondazioni *ex-IPAB*. In altri termini, in base alla natura dell'attività opera la distinzione generale tra enti commerciali e non commerciali; in base alle finalità di beneficenza del soggetto è integrata l'agevolazione *ex art. 6 D.P.R. n. 601/1973* che ora si applica a un'imposta personale.

4. Comunque l'agevolazione di carattere soggettivo ripropose, nella pratica, il problema della sua applicabilità al reddito ritratto dalle attività commerciali svolte dagli enti inclusi nell'elenco dei soggetti agevolati dall'art. 6 D.P.R. n. 601/1973.

Il problema si ripartisce in due fattispecie: *in primis* quello dei soggetti commerciali, costituito dal caso di enti che destinavano alla beneficenza una parte dei proventi derivanti dalla gestione di attività commerciali principali (come, per esempio, le Casse di Risparmio) e che chiedevano l'applicazione dell'agevolazione sul reddito complessivo. Sul punto la giurisprudenza prevalente continuò i precedenti approdi circa l'estraneità dell'attività commerciale principale all'orbita propria degli enti di beneficenza, escludendo così l'applicabilità dell'agevolazione. A tal fine si osservava che il soggetto commerciale ha come fine primario e proprio non la beneficenza, ma l'esercizio dell'attività commerciale, e solo in via del tutto secondaria, e quindi indiretta, la beneficenza. Pertanto detta giurisprudenza affermò che i soggetti commerciali non godono dell'agevolazione perché esercitano attività che "esorbitano" (termine usato dalle sentenze, *id est* che sono estranee) rispetto al fine della beneficenza, ed occorre evitare «una incontrollabile estensione dell'agevolazione... e la possibilità, per il soggetto, di precostituirsi il regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria» (Cass. n. 2573/1990). Nacque così la necessità di valutare l'attività del soggetto con finalità di beneficenza, ma solo in quanto l'attività sia oggettivamente commerciale a titolo principale gli è precluso l'accesso all'agevolazione a nulla rilevando il proprio scopo di destinare il reddito alla beneficenza.

La giurisprudenza ha così concluso che l'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 ha due presupposti: quello soggettivo, della finalità di beneficenza dell'ente; quello oggettivo, che non si tratti di ente che esercita attività commerciale.

5. Quanto invece al secondo aspetto del problema, ovvero l'applicabilità dell'agevolazione alle attività commerciali secondarie degli enti non commerciali di beneficenza, i cui redditi rifluiscono nel fine di beneficenza, la giurisprudenza degli anni Ottanta del Novecento, pur relativa ancora all'esenzione dall'imposta sulle società per le opere pie (e per altri enti) recata dall'art. 151, lett. g), D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (con testo normativo poi rifluito nel su riportato art. 6 D.P.R. n. 601/1973), attribuiva rilevanza alla finalità cui era destinato il reddito dell'ente di beneficenza, che così era agevolato anche se generato con un'attività commerciale (Cass., 17 luglio 1987, n. 6295 e Cass., 2 ottobre 1987, n. 7347, ammettono l'agevolazione del reddito derivante dalla gestione commerciale di una sala cinematografica, in quanto reddito poi destinato agli scopi di beneficenza dell'ente). Questa giurisprudenza valorizza l'imposta soggettiva la quale tiene conto, tra l'altro, della posizione del soggetto passivo nella trama delle relazioni sociali.

(2) BOFFANO S. (cit., 102, nota 48) ricorda che GALLO F. scrisse: «né della disciplina del Tuir relativa alla definizione degli enti non commerciali... né dalla lettera dello stesso art. 6 si possono desumere, infatti, argomenti a favore della necessità di instaurare un coordinamento tra i due ordini di norme e quindi (con specifico riguardo alle fondazioni bancarie, n.d.s.) a favore dell'assunzione, quale prerequisite per fruire dell'agevolazione, anche della natura di ente non commerciale della fondazione».

Ma l'orientamento opposto si consolida negli anni Novanta. In questo caso, secondo la giurisprudenza (per esempio, Cass., 29 marzo 1990, n. 2573; Cass., 8 marzo 1995, n. 2705; Cass. 21 febbraio 2005, n. 3415, tutte richiamate da Comm. trib. prov. Prato, sez. 1, n. 133, dep. 11 luglio 2016), occorre che l'attività commerciale secondaria «*sia in rapporto di strumentalità diretta e immediata*» con i fini di assistenza e beneficenza, perché ove l'attività sia «*volta al procacciamento di mezzi economici... in quanto indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro fine*» allora anche il reddito derivante dall'attività commerciale secondaria esorbita la finalità propria dell'ente di assistenza e beneficenza e deve essere escluso dall'agevolazione. Nasce così la formula del test sul «*rapporto di strumentalità diretta e immediata*» tra l'attività (secondaria di natura commerciale) dell'ente e il fine di beneficenza, il cui superamento è richiesto per il godimento dell'agevolazione.

Questi orientamenti hanno avuto larga diffusione tramite la giurisprudenza che si occupò dell'applicabilità dell'agevolazione a una casa editrice religiosa che, con attività commerciale, pubblicava per la generalità del mercato librario. Tra altre, Cass. 15 febbraio 1995, n. 1633, riassumendo i diversi punti rilevanti, ribadì: (i) l'agevolazione è concessa non in ragione della qualità del soggetto ma dell'attività svolta, in quanto in tal modo lo Stato, con il minore prelievo fiscale, intende tutelare interessi meritevoli di particolare attenzione; (ii) il fine (per esempio di beneficenza) dichiarato è contraddetto dall'esercizio in via principale di un'attività commerciale che ha un fine lucrativo proprio che pone l'attività dell'ente al di fuori dell'«orbita» della beneficenza, per cui un ente commerciale non può godere dell'agevolazione ex art. 6 D.P.R. n. 601/1973; (iii) comunque anche i soggetti qualificati «enti non commerciali» in base al fine che istituzionalmente perseguono, hanno diritto all'agevolazione «*qualora l'attività commerciale sia in rapporto di strumentalità diretta e immediata con il fine stesso, con la conseguenza che non è tale l'attività volta al procacciamento di mezzi economici quando, per l'intrinseca natura di esso o per l'estraneità rispetto al fine, non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine, quando cioè si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione*» o alla beneficenza.

Questi principi sono da considerarsi consolidati in giurisprudenza (Cass. n. 25586/2016; Cass. n. 22493/2013; Cass. n. 3415/2005 che ha applicato i principi a un ente estero che svolgeva l'attività parte in Italia e parte altrove).

L'orientamento della giurisprudenza che esclude dall'agevolazione le attività commerciali, e nessun'altra, sembra poter essere condiviso sull'osservazione che la *ratio* dell'agevolazione IRPEG-IRES per gli enti di beneficenza e la *ratio* dell'imposizione reddituale dell'attività commerciale sono tra loro incompatibili. L'attività commerciale, strutturalmente impegnata a produrre valore usufruendo di tutti i servizi pubblici indivisibili a ciò diretti, ha una specifica capacità contributiva che rende ragione dell'applicazione di altre e diverse agevolazioni via via introdotte dal legislatore. Vi può essere certamente il caso in cui un'attività commerciale secondaria sia in rapporto strumentale diretto con la beneficenza, ma al di fuori di questo caso l'agevolazione disposta per gli enti di beneficenza non ha la finalità di agevolare il risultato economico prodotto dalle attività commerciali.

6. Da tutto ciò però consegue che altre attività produttive di reddito, diverse dalle attività commerciali, attività comunque necessarie per generare la ricchezza occorrente per erogare beneficenza, sono riconducibili nel campo di applicazione dell'agevolazione perché la loro gestione non ha una finalità propria incompatibile con la finalità di beneficenza. Al contrario, nella vita dell'ente manifestano la loro natura di condizione necessaria per l'erogazione della beneficenza. Così, l'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, sul problema del rapporto tra finalità dell'ente in astratto e attività concretamente svolta ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, nella circ. min. 1° giugno 1955, n. 351690, affermò che «*non costituisce motivo di impedimento all'esenzione il fatto che l'ente ricavi in tutto o in parte i mezzi destinati all'assistenza o beneficenza da un'attività produttiva di reddito*» (il passo della circolare è tratto da BOFFANO S., cit., 87). La circolare precisava poi che il soggetto doveva essere un ente di beneficenza e non un ente commerciale (citava, come esempio, le Casse di Risparmio) che destina in beneficenza solo

una parte del reddito, e che comunque le aziende erano escluse dal beneficio. Inoltre distingueva il caso in cui gli enti gestissero aziende commerciali perché in questo caso il reddito proveniente dalle dette aziende commerciali non avrebbe goduto dell'esenzione.

Da ciò consegue che il mero godimento di un compendio immobiliare da parte di un ente non commerciale avente finalità di beneficenza è sempre stato considerato una fonte di proventi ammessi al beneficio fiscale: il godimento degli immobili mediante locazione genera, con rapporto strumentale e diretto, i proventi che consentono l'erogazione di beneficenza.

7. L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta n. 152 del 2018, ha però mutato il precedente orientamento. Come si è detto, in base alla circolare del 1955 risulta che l'Agenzia escludeva l'agevolazione solo in base alla natura commerciale dell'attività produttiva: se l'attività è commerciale, risulta avere un fine proprio incompatibile con la beneficenza, perché l'attività commerciale richiede la gestione complessa di capitale e lavoro, allora l'agevolazione non si applica; di contro si applica se l'attività, per esempio di mero godimento dei beni propri, abbia il fine diretto di generare la ricchezza da impiegare nella finalità di beneficenza istituzionalmente propria del soggetto non commerciale.

Nella Risposta del 2018, invece, l'Agenzia afferma che «*la disposizione recata dall'articolo 6 in esame non risulta applicabile ai redditi derivanti dalla locazione di immobili rispetto alla quale non è ravvisabile un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con le attività che il legislatore ha inteso agevolare*».

In pratica, l'Agenzia in detta risposta prende il test del "rapporto di strumentalità diretta e immediata" tra l'attività dell'ente e il fine di beneficenza che la giurisprudenza aveva applicato all'attività commerciale secondaria, e lo estende anche all'attività non commerciale propria dell'ente di beneficenza. Ma il test è stato elaborato per scriminare tra attività commerciali secondarie e fine istituzionale di beneficenza, e non per scriminare tra attività istituzionali non commerciali - nella specie la gestione del fondo immobiliare di dotazione - che costituiscono *conditio sine qua non* della beneficenza.

8. Ciò posto, alcune Direzioni provinciali dell'Agenzia delle Entrate ritengono che, per applicare correttamente l'agevolazione al reddito delle Fondazioni *ex-IPAB* di assistenza e beneficenza derivante dal fondo immobiliare di dotazione, occorra "spacchettare" il reddito fondiario posseduto (*id est*, la somma dei redditi derivanti dai fabbricati di proprietà delle Fondazioni) perché l'agevolazione IRES sarebbe applicabile alla sola parte di reddito derivante dalle singole unità immobiliari destinate alla beneficenza mediante cessione in uso gratuito o in locazione a canone simbolico o "prezzo vile", che è un prezzo insufficiente allo stesso mantenimento in efficienza dell'immobile con opere di manutenzione ordinarie e straordinarie.

È irrilevante - secondo l'Agenzia - che la gestione economica dei beni immobili sia volta solo al mantenimento del patrimonio immobiliare e all'erogazione di somme in beneficenza secondo le finalità statutarie. Ciò che conta è che la singola unità immobiliare sia destinata direttamente e immediatamente a finalità di beneficenza. Solo al reddito di questa unità immobiliare si applica l'agevolazione, mentre al reddito derivante dalle altre unità immobiliari date in locazione l'agevolazione non si applica.

È poi del tutto irrilevante, secondo l'Agenzia, il fatto che la beneficenza, vuoi mediante la concessione in uso gratuito di unità immobiliari, vuoi mediante l'erogazione di somme di denaro, sia un'attività di consumo o di erogazione di ricchezza (e non un'attività di produzione di essa) che i soggetti eroganti debbono aver generato con l'opportuna gestione del loro fondo di dotazione, pur essendo escluso qualsiasi lucro soggettivo.

9. L'orientamento dell'Amministrazione ha già trovato riscontro positivo in alcuni arresti della giurisprudenza di merito (per esempio, Comm. trib. prov. Genova, sez. I, 24 febbraio 2022, n. 181; e sez. I - in diversa composizione - 17 febbraio 2022, n. 152, le quali richiamano Cass., sez. V, 13 gennaio 2021, n. 339 che riguarda, però, un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto; Cass., 14 gennaio 2021, n. 526, anch'essa relativa a un ente ecclesiastico).

Eppure questa interpretazione risulta porsi in contrasto con l'interpretazione della Corte costituzionale n. 526/1987 (cit.) la quale precisa che l'agevolazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 «*concerne l'imposta sul reddito delle persone giuridiche considerata nella sua unitarietà, anziché nelle sue componenti, ed è quindi riferita al reddito complessivo del soggetto tassato*».

10. L'Agenzia delle Entrate ritiene che la propria tesi trovi appoggio anche nel parere del Consiglio di Stato 8 ottobre 1991 riguardando le attività degli Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti diverse da quelle di religione o di culto. Così non sembra.

In primo luogo perché anche la giurisprudenza relativa agli enti religiosi nega l'agevolazione recata dall'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 con riguardo alle attività commerciali, e non con riguardo ad attività non commerciali.

In secondo luogo si deve considerare la disciplina specifica relativa agli Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Infatti lo stesso Consiglio di Stato, nel parere richiesto dal Ministero delle Finanze, muove dall'osservazione che l'Accordo Stato-Santa Sede (art. 7, comma 3, L. n. 121/1985) prevede una disciplina tributaria differenziata per "le attività di religione o di culto", da un lato, e per "le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici", dall'altro lato.

Per le prime attività è sancita l'equiparazione "a quelli aventi fine di beneficenza e di istruzione"; per le seconde attività, svolte dagli stessi enti, è sancito che siano soggette al regime tributario previsto per dette specifiche attività dalle leggi dello Stato.

Il conseguente art. 16, lett. b), L. n. 222/1985 stabilisce che «*agli effetti delle leggi civili si considerano... attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro*».

Risulta così, come osserva lo stesso Consiglio di Stato, che l'attività svolta dagli enti ecclesiastici va distinta in tre classi al fine di individuare il regime tributario applicabile rispetto all'aliquota IRPEG-IRES: (i) religione o culto; (ii) attività diverse consistenti in attività di assistenza e beneficenza; (iii) attività diverse consistenti in attività commerciali o a scopo di lucro. Queste ultime, per espressa dizione dell'art. 16, lett. b), sono considerate "in ogni caso" attività diverse da quelle di religione o di culto. Anzi, l'impiego della locuzione "in ogni caso", riferita alle attività commerciali o a scopo di lucro - osserva il Consiglio di Stato - vuol dire che le attività commerciali o a scopo di lucro svolte dagli enti ecclesiastici, sia che si tratti di attività secondaria, che di attività principale, ricadono entrambe nella classe delle "attività diverse da quelle di religione o di culto", per le quali l'art. 7, comma 3, L. n. 121/1985 prevede l'applicazione del regime tributario loro proprio dettato dalle leggi dello Stato.

La conclusione è, per il Consiglio di Stato, che l'attività commerciale degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, non solo nell'eventualità in cui si tratti di attività principale, ma anche ove si tratti di attività secondaria, soggiace alla disciplina tributaria propria delle attività commerciali, esclusa dal beneficio dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973.

Pertanto il Consiglio di Stato ammette il caso incerto delle «*attività di dubbia natura commerciale e comunque in concreto intrinseche, per la loro inequivoca strumentalità, al fine di religione o di culto*». Si può trattare della vendita di immaginette sacre, delle guide per le celebrazioni liturgiche (per esempio, il c.d. foglietto della messa) ecc. Questa classe di attività va considerata rientrando direttamente nelle attività di religione o di culto, non va considerata come autonoma attività commerciale. Il Consiglio di Stato richiama, a confronto, l'art. 108 (ora 143), comma 1, TUIR, secondo il quale per gli enti non commerciali non si considerano commerciali le prestazioni di servizio non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Ne segue che per gli enti ecclesiastici l'applicabilità dell'agevolazione ex art. 6 D.P.R. n. 601/1973 non dipende dalla sola condizione soggettiva, ma anche dalla condizione oggettiva costituita dall'attività di religione o di culto oppure di assistenza e beneficenza.

In altri termini, la specifica disciplina legislativa degli enti ecclesiastici (art. 16, lett. b), L. n. 222/1985) individua il regime tributario applicabile al reddito sulla base del tipo di attività svolta, laddove l'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 ha riguardo alla qualità soggettiva dell'ente di assistenza e beneficenza.

11. L'interpretazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 che l'Agenzia delle Entrate pone a base delle contestazioni risulta erranea anche in ragione degli effetti irragionevoli a cui essa conduce

In primo luogo si consideri l'irragionevolezza sul piano economico gestionale. L'ente di beneficenza meritevole dell'agevolazione sul reddito complessivo sarebbe l'ente che conceda tutte le proprie unità immobiliari in uso gratuito. Ma dalla concessione in uso gratuito deriverebbe, per detto ente, l'azzeramento dei proventi economici, con l'effetto poi di trovarsi, l'ente stesso, nell'impossibilità di mantenere il proprio fondo di dotazione, fino a decadere a condizioni di inutilizzabilità e quindi a non poter più erogare alcuna beneficenza. Si realizzerebbe una vera e propria eterogenesi dei fini. La piena applicazione dell'agevolazione, giustificata dalla rilevanza comunitaria dei fini perseguiti, condurrebbe l'ente a non poter più perseguire i fini agevolati.

In secondo luogo si consideri l'irragionevolezza sul piano tributario. Si rammenta che in base alle regole di determinazione della base imponibile IRES delle fondazioni *ex-IPAB* con finalità di beneficenza (enti non commerciali, art. 143 ss. TUIR), anche la concessione in uso gratuito di tutti gli immobili, pur azzerando i proventi, non azzererebbe la base imponibile IRES. Infatti ad essa comunque concorrono le rendite catastali di tutti gli immobili di proprietà non locati, senza che sia ammessa la deduzione di alcun costo di mantenimento. L'effetto sarebbe: nessun provento da locazione; spese di amministrazione e fiscali (l'IMU, l'imposta di registro sui contratti di comodato gratuito) indeducibili, ma un reddito complessivo positivo pari alla somma delle rendite catastali e quindi un debito d'imposta da pagare, restando solo salva l'applicazione dell'aliquota ires nella misura agevolata. Da pagare con quali risorse, considerato che le dette fondazioni sono soggetti privati che non fruiscono di ordinari contributi pubblici?

12. Ci si deve chiedere quale sia l'impatto sui principi costituzionali della tesi interpretativa che sorregge gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate. Sembra che si possano muovere le seguenti sintetiche considerazioni, che giungono a sottolineare l'irrazionalità dell'interpretazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 rispetto alla logica propria dell'agevolazione IRES per le fondazioni *ex-IPAB*, e quindi del conflitto con gli artt. 3, 38 e 53 Cost.

Si deve muovere dalla constatazione che il legislatore, dovendo bilanciare la tutela costituzionale dell'assistenza privata *ex art. 38 Cost.* (su cui Corte cost., sentenza n. 396/1988) con il dovere di contribuzione alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*, ha previsto, appunto, la riduzione alla metà dell'aliquota IRES.

Questa constatazione ci porta a un primo punto fermo: l'agevolazione IRES per le fondazioni *ex-IPAB* non è un'«*eccezione al principio di corrispondenza fra capacità contributiva e soggettività tributaria*» come erroneamente disse il Consiglio di Stato, sezione consultiva, nel Parere 8 ottobre 1991, n. 129, ma più correttamente il risultato del bilanciamento tra valori costituzionali che spetta al legislatore, e che è insindacabile salva la sua manifesta irragionevolezza. Al contrario di quanto affermato sul punto dal Consiglio di Stato in detto parere, è proprio la natura soggettiva delle fondazioni *ex-IPAB* che radica la misura agevolativa nella nostra Costituzione; l'agevolazione è in sostanza il necessario adeguamento alla natura del soggetto dei criteri di determinazione della capacità contributiva espressa da un'imposta personale qual è l'IRES. Parte della dottrina potrebbe addirittura ritenere che si sia di fronte a una misura «*solo nominalmente agevolativa, in quanto in concreto prevista per finalità intrinseche di prelievo*» (FIORENTINO S., vedi bibliografia)

Si tenga sempre presente l'insegnamento di Luigi Einaudi: anche le regole di determinazione concreta della capacità contributiva per ciascun tributo hanno carattere di approssimazione alla giusta imposizione. Il legislatore ha approssimato la capacità contributiva dei soggetti fondazioni di beneficenza con la riduzione alla metà dell'IRES. Questa sottolineatura è importante perché getta la luce corretta

sull'agevolazione stessa, e ne esclude il tratto antipatico del regime di "eccezione", e al contempo ci porta al centro dell'irragionevolezza della tesi fiscale.

L'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 dispone l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta in capo ai soggetti passivi "fondazioni di beneficenza". L'IRES è l'imposta "personale" sul reddito del soggetto passivo. Come tale si contrappone all'IMU che è l'imposta "reale" sul patrimonio immobiliare del soggetto passivo.

L'imposta "personale" è quella che si determina tenendo conto delle caratteristiche personali e sociali del soggetto passivo al fine di quantificare il prelievo sul reddito globale; l'imposta "reale" determina il prelievo tenendo conto delle caratteristiche del bene colpito dal tributo.

Da questa distinzione segue che nell'imposta patrimoniale IMU, di natura reale, è ragionevole tenere conto della destinazione di ciascun cespite immobiliare perché la disciplina agevolativa ne chiede la destinazione a fini di beneficenza (art. 7 D.Lgs. n. 504/1992) giacché l'imposta grava su ciascuno di essi in base alla forza contributiva espressa dalla sua specifica destinazione. Diversamente, nell'imposta sul reddito derivante dalla fonte produttiva distinta in base alle categorie dell'art. 6 TUIR, l'agevolazione non è relativa al singolo cespite fondiario, ma si applica al reddito della fonte produttiva fondiaria in ragione della destinazione del reddito alla beneficenza stabilita dal soggetto passivo. Ne segue che la distinzione tra singoli immobili concorrenti a formare la base imponibile della categoria reddito fondiario è irragionevole, e questo proprio in base alla struttura dell'imposta agevolata, che non attribuisce rilevanza alla sola finalità d'uso di ciascun singolo immobile.

Si aggiunga ancora che la natura qualificante di "ente di beneficenza" riguarda la qualità dell'attività del soggetto, e non la quantità di attività di beneficenza. In altri termini, detta natura qualificante non dipende da "quanta" beneficenza è fatta, perché la quantità della beneficenza dipende dalla congruità nella relazione tra fattori produttivi di ricchezza, spese di struttura e spesa per attività di beneficenza svolta.

È poi irrazionale l'irrelevanza della beneficenza in forma di erogazione monetaria a cui perverrebbe la tesi interpretativa dell'Agenzia. La stessa beneficenza si concretizza, ed è fatto notorio, non solo nel comodato gratuito degli immobili, ma anche nell'erogazione di somme di denaro. Ma nella tesi dell'Agenzia, quest'ultima modalità di beneficenza risulterebbe irrilevante nel giudizio sull'applicabilità dell'agevolazione ex art. 6 D.P.R. n. 601/1973.

Si conferma così che la tesi dell'Agenzia secondo la quale l'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 richiede la verifica dell'utilizzazione di ciascun singolo immobile in via diretta e immediata a finalità di beneficenza e ciò al fine di applicare l'aliquota IRES ridotta solo al reddito di dette unità immobiliari, prescindendo dalla destinazione dell'utile a beneficenza, si pone in contrasto (*i*) con la logica propria dell'agevolazione IRES quale imposta sul reddito globale al quale concorre il reddito fondiario e (*ii*) con la logica della beneficenza quale attività di erogazione e quindi di spesa anche in forma monetaria.

In questi termini, la detta interpretazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973, su cui si fondano gli accertamenti fiscali emessi, sembrano porre dubbi non manifestamente infondati di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3, 38 e 53 Cost.

13. Lo Stato svolge attività socialmente rilevante con fine analogo all'attività di beneficenza svolta dalle fondazioni *ex-IPAB*. Tuttavia nel nostro ordinamento democratico lo Stato non può assumere il monopolio di dette attività; esse coesistono con le attività private della medesima natura che godono anche della tutela costituzionale ex art. 38 Cost., secondo il principio di sussidiarietà (art. 118 Cost.).

Solo in questo modo avremo, accanto al decisore pubblico, anche una molteplicità di centri privati di decisione, la cui compresenza attua, in modo concreto, il principio democratico della cittadinanza attiva e una più capillare articolazione di assistenza e beneficenza.

Quanto al concorso alle spese pubbliche (art. 53 Cost.), il legislatore compie una differenziata valutazione della capacità contributiva espressa dal reddito quando esso è impiegato per fini di interesse collettivo non solo dalle fondazioni *ex-IPAB*, ma anche da parte, per esempio, di ciascuna persona fisica per la quota di reddito erogata a favore di soggetti che curano interessi di rilevanza pubblica come la conservazione del patrimonio storico-artistico, o l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, o di attività di spettacolo (art. 15 TUIR).

Ciò mostra, sotto un altro profilo, che il beneficio recato dall'art. 6 D.P.R. n. 601/1973, oltre a non essere un'eccezione alla capacità contributiva soggettiva (come dianzi esposto), è anche uno strumento di effettiva attuazione dei principi di democrazia e di sussidiarietà (artt. 3, comm 2 e 53 Cost.).

14. L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 17 maggio 2022, n. 15/E, afferma esplicitamente che «*il mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico*» (par. 5.3., 33), da ciò derivando l'applicabilità dell'agevolazione IRES di cui all'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 al reddito complessivo.

In altri termini, si ammette che le fondazioni di beneficenza godono degli immobili come condizione necessaria per erogare beneficenza.

Invero la circolare pone alle fondazioni *ex-IPAB* un elemento di problematicità laddove afferma che «*occorre verificare caso per caso che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori del mercato*». È evidente però che le fondazioni, essendo persone giuridiche, non possono che gestire gli immobili tramite un'organizzazione, e pertanto questa non rileva nel senso di precludere l'applicazione dell'agevolazione IRES. Il riferimento agli «strumenti propri degli operatori del mercato» vuol dire che, per l'Agenzia, la criticità sorge solo ove la fondazione si comporti come un operatore commerciale, per esempio, osserva la circolare, mediante «*l'adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela; il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario; la "presenza attiva" in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne o marchi distintivi*». In assenza di dette caratteristiche, il godimento del fondo immobiliare in chiave meramente conservativa e la destinazione degli utili alla beneficenza risulta integrare i requisiti per l'applicazione del beneficio in esame.

È superfluo precisare che le circolari non sono fonti del diritto e che il giudice può discostarsi dall'interpretazione resa dall'Agenzia e ritenere corretti gli accertamenti già spiccati a carico delle fondazioni *ex-IPAB*. Tuttavia la circolare emanata introduce elementi di chiarezza per l'interpretazione della norma e, quantomeno, conferma l'obiettivo incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 (in questo senso Comm. trib. prov. Genova, sez. I, 20 gennaio 2022, n. 55).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BOFFANO S., *Il ruolo delle finalità nella disciplina fiscale del terzo settore*, in Zizzo G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 81 ss.

BOLETTO G., *Riflessioni intorno al trattamento tributario di enti che agiscono per l'interesse generale (entro e oltre il c.d. Terzo settore)*, in *Giur. imp.*, 2021, 4, 1 ss.

BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 1097 ss.

CARDIA C., *Opere pie*, v. *Enc. del dir.*, vol. XXX, Milano, 1980

CLEMENTI P. - SIMONELLI L., *L'ente ecclesiastico a trent'anni dalla revisione del concordato*, Milano, 2015, 27 ss.

EINAUDI L., *L'attuazione della giustizia tributaria*, «*La Stampa*» 21 febbraio 1901, raccolto in *Cronache economiche e politiche di un trentennio (1893-1925)*, vol. I, Einaudi, Torino, 1959, 267-271, reperibile nel sito www.luigieinaudi.it

FIORENTINO S., *Il diritto ai regimi di vantaggio: l'agevolazione fiscale*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 358 ss.

MARCHESE S., *In tema di commercialità degli enti non societari e di riduzione dell'IRPEG alla metà*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 520 ss.

MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 3, I, 585 ss.

MOSCHETTI F., *Il principio democratico sotteso allo Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 7/8, I, 731 ss.

Ipotesi alternative di riorganizzazione tra enti di matrice religiosa. Fusione vs. devoluzione

*Alternative reorganization hypotheses among religious entities.
Merger vs. devolution*

GIUSEPPE PIZZONIA - EMILIO ANGELUCCI

Abstract

La peculiare disciplina civilistica degli enti di matrice religiosa si riflette sul trattamento fiscale applicabile alle operazioni di riorganizzazione che vengono poste in essere in ragione di mutate esigenze operative o per una più efficiente allocazione delle risorse. Sul piano giuridico, gli istituti della fusione e della liquidazione con devoluzione rappresentano, entrambi, ipotesi alternative validamente percorribili. Tuttavia, nella scelta tra l'una o l'altra ipotesi pesano le diverse implicazioni fiscali ai fini delle imposte dirette ed indirette. Profili da valutare tenendo anche conto della natura delle attività svolte, con particolare riguardo all'eventuale esercizio, da parte di taluno degli enti coinvolti, di attività di natura commerciale. Il cambio di destinazione dei beni, tra ambito istituzionale e ambito commerciale, potrebbe infatti risultare fiscalmente rilevante. Inoltre, la natura delle attività svolte può rilevare sull'individuazione del regime applicabile ai fini delle imposte indirette, in conformità al principio di alternatività cui si ispirano i rapporti tra le relative discipline.

Parole chiave: enti ecclesiastici, operazioni di riorganizzazione, fusione, liquidazione con devoluzione, esenzione

Abstract

The specific civil law provisions applicable to religious entities affect the tax regime applicable to reorganization transactions implemented in response to new operational needs or for a more efficient allocation of resources. From a legal perspective, both merger and liquidation with devolution regulations represent viable alternative solutions. However, the different tax implications, both for direct and indirect taxation, influence the decision of which alternative to choose. Aspects to be assessed also taking into account the nature of the activities carried out, with particular regard to whether any of the entities involved carry out activities of a commercial nature. In fact, the change of destination of the assets, between institutional and commercial scope, could be tax-relevant. Furthermore, the nature of the activities carried out could be relevant with regard to the identification of the applicable indirect tax regime, in compliance with the principle of alternativeness that inspires relations between the respective provisions.

Keywords: religious entities, reorganisation transactions, merger, liquidation with devolution, exemption

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Enti ecclesiastici. Estinzione e fusione. - **3.** Il regime fiscale ai fini delle imposte dirette. - **3.1.** Nel caso di fusione. - **3.2.** Nel caso di liquidazione con devoluzione. - **4.** Il regime fiscale ai fini delle imposte indirette. - **4.1.** L'imposta sul valore aggiunto - **4.2.** L'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale. - **4.3.** L'imposta sulle successioni e donazioni.

1. La riorganizzazione e razionalizzazione delle attività di enti di matrice religiosa (enti ecclesiastici civilmente riconosciuti) può essere attuata con strumenti diversi, ed in specie mediante una operazione di fusione, ovvero mediante liquidazione con devoluzione gratuita del patrimonio residuo a favore di un altro ente ecclesiastico. Il relativo regime fiscale, in coerenza con gli ordinari principi propri dei passaggi di *status* fiscale tende a coincidere, sia pure attraverso percorsi argomentativi e normativi differenti.

2. In base all'Accordo tra la Repubblica italiana e la Santa Sede del 17 febbraio 1984, recepito con la L. 25 marzo 1985, n. 121, «[...] *la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, [...]. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi*» (art. 7).

La successiva L. 20 maggio 1985, n. 222, contiene disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia, ed in specie prevede che: «*gli enti costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato*», ed assumono la qualifica di “enti ecclesiastici civilmente riconosciuti”, tenuti ad iscriversi nel registro delle persone giuridiche istituito presso le Prefetture (artt. 1, 4 e 5, L. n. 222/1985, citata, e art. 9, commi 1 e 2, D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361).

«*La soppressione degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e la loro estinzione per altre cause hanno efficacia civile mediante l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche del provvedimento dell'autorità ecclesiastica competente*» (artt. 5, comma 3 e 20, L. n. 122/1985, citata); in tal caso, «*l'autorità ecclesiastica competente trasmette il provvedimento al Ministro dell'interno che, con proprio decreto, dispone l'iscrizione di cui al primo comma e provvede alla devoluzione dei beni dell'ente soppresso o estinto. [...] devoluzione [che] avviene, secondo quanto prevede il provvedimento ecclesiastico, salvi in ogni caso la volontà dei disponenti, i diritti dei terzi e le disposizioni statutarie, e osservate, in caso di trasferimento ad altro ente, le leggi civili relative agli acquisti delle persone giuridiche*» (art. 20 L. n. 222/1985, citata).

Va poi considerato il disposto dell'art. 7, comma 3, L. n. 222/1985 citata, in base al quale: «*agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione*»; mentre, «*le attività diverse da quelle di religione o di culto, [...] sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*».

Su queste basi, uno strumento giuridico ‘naturale’ e praticabile per le operazioni di riorganizzazione degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti è dunque quello dello scioglimento dell'ente con conseguente liquidazione e devoluzione del relativo patrimonio ad altro ente individuato dallo statuto (o, in mancanza, dall'autorità ecclesiastica).

In alternativa alla estinzione con devoluzione, si può considerare – per effetto di recenti modifiche al codice civile – anche l'ipotesi della fusione, ora disciplinata nell'art. 42-*bis* c.c. Disposizione, questa, che pur se introdotta nell'ambito della c.d. riforma del Terzo settore, ha, secondo l'opinione prevalente, portata generale e si può quindi considerare in via di principio applicabile “*a tutti gli enti del Titolo Secondo del Libro Primo, fatto salvo il caso in cui le loro funzioni o la loro particolare struttura (si pensi ai partiti politici, ai sindacati) contrastino con la ratio stessa della norma*” (BIANCA M., *Trasformazione, fusione e scissione degli enti del Terzo settore*, in *Rivista ODC*, 2018, 2). Infatti, dal momento che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono dotati di personalità giuridica riconosciuta anche agli effetti civili, e che tale *status* è – normalmente – regolato in modo non difforme rispetto alla generalità degli enti di diritto privato (CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *Studio n. 864 bis*, 1999), è ragionevole ritenere applicabile anche ad essi la disposizione citata.

Ciò premesso, la principale differenza tra le due tipologie di operazioni ipotizzate consiste nel fatto che la fusione – diversamente dallo scioglimento – consente la prosecuzione – senza soluzione di conti-

nuità – dell'attività propria dell'ente incorporato, senza la necessità di dover procedere alla liquidazione del suo patrimonio e conservando i rapporti giuridici – attivi e passivi – in essere.

3. Ai fini delle imposte dirette, le operazioni considerate sono in via di principio fiscalmente neutrali, con alcune eccezioni dovute all'eventuale svolgimento di attività commerciali, marginali o sussidiarie rispetto a quelle istituzionali.

3.1. Nel caso di fusione tra società commerciali, opera la regola generale della neutralità fiscale. Regola che può ritenersi applicabile anche alle operazioni poste in essere tra enti non commerciali dato il disposto dell'art. 174 D.P.R. n. 917/1986, in base al quale le disposizioni in materia di fusione e scissione di società valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi da queste (GALLIO F., *Le imposte di registro e ipocatastali nelle operazioni di riorganizzazione degli enti non profit*, in *il fisco* 2019, 37, 3539).

È interessante constatare che molto prima della previsione specifica nel codice civile della fusione tra enti, la disciplina del Testo Unico conteneva già i relativi principi applicabili ai fini fiscali, secondo un criterio di estensione.

In proposito, occorre distinguere in funzione della destinazione dei beni *ante e post* fusione.

Il principio generale è quello della neutralità, sempre che i beni conservino *post* fusione l'originaria destinazione (istituzionale, o commerciale).

Se invece, la destinazione muta, si verificano effetti realizzativi, in specie relativi – a seconda dei casi – alla destinazione di beni ad un'attività d'impresa (come nei conferimenti), ovvero alla destinazione a finalità *estranee* all'esercizio d'impresa.

Ovvio che, nel caso di fusione tra enti non commerciali *puri*, il regime è di piena neutralità.

3.2. Come evidenziato *supra sub 2.*, la devoluzione del patrimonio è conseguenza della liquidazione dell'ente (art. 31 c.c.).

In particolare, la liquidazione comporta la cessazione dell'attività dell'ente, con la chiusura dei rapporti in essere e l'estinzione delle passività; l'attivo residuo forma oggetto di devoluzione.

Così come per le fusioni, anche in materia di liquidazione degli enti diversi dalle società, il Testo Unico rinvia, in quanto applicabili, alle disposizioni relative alla liquidazione volontaria delle imprese o delle società (v. art. 184 D.P.R. n. 917/1986).

Si deve quindi fare riferimento alle disposizioni sulle modalità di determinazione del reddito in fase di liquidazione (art. 182 D.P.R. n. 917/1986).

Ciò, ovviamente, entro i limiti di compatibilità con la – peculiare – disciplina degli enti non commerciali; disciplina in base alla quale l'imponibile fiscale è determinato dalla sommatoria dei redditi appartenenti alle varie categorie previste dalla legge.

Quanto alla conseguente fase di devoluzione, è ragionevole ritenere che l'operazione sia, in via di principio, fiscalmente neutrale, e ciò tranne il caso in cui si verifichi un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa.

Ipotesi, questa, in cui si ha la fuoriuscita di beni dalla sfera commerciale dell'ente che opera la devoluzione; in tal caso, si avrebbe infatti realizzo rilevante ai fini della “*determinazione del reddito d'impresa, alternativamente come ricavo o plusvalenza*” (circ. 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 7.2).

Quanto, ai beni residui relativi alla sfera istituzionale dell'ente in liquidazione, va ipoteticamente considerata l'eventuale sussistenza di plusvalenze, rilevanti come redditi diversi. Eventualità, questa, che pare tuttavia da doversi escludere.

Assume infatti particolare rilevanza la circostanza che la devoluzione si sostanzia in un trasferimento a titolo gratuito del patrimonio residuo risultante dalla liquidazione. In base al disposto dell'art. 67 D.P.R. n. 917/1986, costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito del trasferimento di: (i) beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, (ii) terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, e (iii) partecipazioni al capitale od al patrimonio di società ed enti commerciali; tutte queste

operazioni sono però fiscalmente rilevanti, soltanto qualora la relativa cessione avvenga a titolo oneroso. Ne consegue, dato il carattere gratuito della devoluzione, l'insussistenza di plusvalenze fiscalmente rilevanti, come confermato dall'Agenzia delle entrate nella circ. n. 18/E/2018 citata, secondo cui «*i beni devoluti, ai fini IRES, concorreranno alla formazione del reddito d'impresa [soltanto se conseguiti] nello svolgimento della [eventuale] attività di natura commerciale*»; qualora, invece, «*gli stessi beni vengano devoluti a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali dell'ente [...], gli stessi non assumeranno rilevanza reddituale e non saranno, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi*».

4. Anche ai fini delle imposte indirette, occorre distinguere i beni propri della sfera istituzionale da quelli afferenti alla (eventuale) attività commerciale esercitata. La riferibilità dei beni oggetto dell'operazione all'uno o all'altro ambito può infatti comportare, alternativamente, l'assoggettabilità ad IVA, ovvero alle imposte d'atto (art. 40 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 1, comma 4-*bis*, D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346).

4.1. Se viene perfezionata un'operazione di fusione, opera l'esclusione dal campo di applicazione del tributo dei «*passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti [...]*» (art. 2, comma 3, lett. *f*), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). L'esclusione da IVA si ha «*a condizione che il soggetto incorporante o risultante dalla fusione, dalla scissione, dalla trasformazione o da analoghe operazioni abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari*».

Diversamente, nel caso di devoluzione, potrebbero assumere rilevanza le fattispecie di: (i) destinazione del bene a finalità estranee all'impresa (art. 2, comma 1, n. 5, D.P.R. n. 633/1972; circ. n. 18/E/2018, par. 7), ovvero di (ii) assegnazione a titolo gratuito (art. 2, comma 1, n. 6, D.P.R. n. 633/1972; v. COLOMBO G.M. - PISCETTA M., *Aspetti fiscali della devoluzione dei beni di enti non profit dopo lo scioglimento*, in *Enti non profit*, 2007, 8-9, 500). La base imponibile è data dal «*prezzo di acquisto o, in mancanza, [dal] prezzo di costo dei beni o di beni simili*» (c.d. valore normale), determinati nel momento in cui si effettua la devoluzione (art. 13, comma 2, lett. *c*), D.P.R. n. 633/1972).

Rimangono comunque esenti: (i) le cessioni di beni acquistati «*senza il diritto alla detrazione totale dell'imposta*», e ovviamente (ii) le operazioni così qualificate per legge.

Più nel dettaglio, con particolare riferimento al trasferimento di beni immobili possono assumere rilevanza le esenzioni (art. 10, comma 1, nn. 8-*bis* e 8-*ter*, D.P.R. n. 633/1972) previste per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali o diversi da questi, salva in ogni caso la possibilità per il cedente di optare per l'imposizione.

4.2. Il disposto dell'art. 1, comma 737, L. 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014), contiene un particolare regime agevolativo in base al quale le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa (200 euro ciascuna) per gli atti di trasferimento di beni a titolo gratuito di qualsiasi natura, posti in essere nell'ambito di operazioni di riorganizzazione di enti appartenenti per legge alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

In proposito, è stato chiarito che «*il regime in argomento trova applicazione, ad esempio, per le operazioni di riorganizzazione volte all'accorpamento di strutture provinciali facenti capo ai medesimi enti in regionali, o per l'accorpamento di unità territoriali di federazioni di categoria*» (circ. 21 febbraio 2014, n. 2/E, par. 9.5; Risposta ad interpello n. 279/2020).

È stato altresì specificato che la citata agevolazione «*si applica anche [e non già unicamente] alle operazioni di riorganizzazione attuate tramite operazioni di fusioni*», sempreché ricorrano le condizioni normativamente previste (Camera Deputati, Commissione Finanze, interrogazione parlamentare 11 dicembre 2014, n. C 5-04255).

Sul punto, va evidenziato che, mentre la formulazione normativa fa riferimento alle “operazioni di riorganizzazione”, nella prassi citata viene richiamata la più generica nozione di “accorpamento”, verosimilmente più ampia di quella tipizzata di fusione.

In proposito, è necessario che il trasferimento dei beni: (i) avvenga a titolo gratuito; (ii) venga effettuato nell’ambito di una operazione di riorganizzazione; (iii) si realizzi tra enti che appartengono per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale (Risposte ad interpello n. 279/2020 e n. 342/2019).

Quanto al requisito dell’appartenenza “alla medesima struttura organizzativa”, questo è stato ritenuto sussistente nel caso di *condivisione* tra gli enti partecipanti di “medesime finalità”, avuto riguardo alla circostanza che l’ente incorporato agisca “in pieno coordinamento” con gli organi amministrativi dell’incorporante.

Coordinamento, in particolare, ravvisabile nella sussistenza di «un forte legame istituzionale e operativo, che si manifesta, anche attraverso l’adozione di un modello organizzativo che collega i rispettivi organi deliberatori, di governo, di gestione e di controllo», nonché nei rispettivi statuti «strutturati in modo tale da creare un forte legame istituzionale tra i due enti in relazione allo svolgimento delle attività e alla nomina degli organi sociali» (Risposta ad interpello n. 342/2019).

In assenza dei citati requisiti di accesso, è stato statuito in giurisprudenza che - in caso di fusione - l’imposta di registro si applica nella misura «proporzionale del 3 per cento, prevista dall’art. 9 [della] tariffa, qualora l’operazione riguardi enti svolgenti attività diverse da quelle commerciali o agricole». La base imponibile, nel caso di beni immobili, va determinata in base al loro valore venale in comune commercio (BUSANI A., *Imposta di registro*, Milano, 2018, 2709 ss.).

Si applica invece l’imposta in misura fissa «nei casi in cui la fusione riguardi enti e società svolgenti esclusivamente o principalmente attività commerciale o agricola» (Cass., ord. 12 gennaio, n. 227, e sent. 27 febbraio 2009, n. 4763).

Resta inoltre ferma, in ogni caso, l’applicazione in misura fissa (200 euro ciascuna) delle imposte ipotecaria e catastale «agli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo» (art. 4, Tariffa e art. 10, comma 2, D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 347).

4.3. Per completezza, va considerata l’eventuale rilevanza delle operazioni di riorganizzazione ed accorpamento ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni, che si applica «sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione» (art. 2, commi 47 ss., D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. con mod., dalla L. 24 novembre 2006, n. 286).

In merito, è stato chiarito che il particolare tributo si applica «anche nei trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito, vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione» e ciò anche nel caso in cui i medesimi siano privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni (circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E, par. 2.).

Pertanto, è stato ritenuto che «l’imposta sulle successioni e donazioni si ritiene applicabile anche nel caso di devoluzione [...] del patrimonio delle associazioni [...] senza fini di lucro atteso che, pur trattandosi di atto privo del carattere della liberalità, in quanto previsto come obbligo da una norma di legge, presenta comunque il carattere della gratuità, trattandosi di attribuzione patrimoniale fatta in assenza di controprestazione» (circ. n. 18/E/2018, par. 7.8.).

Ne conseguirebbe, su queste basi, l’applicabilità alla devoluzione del tributo in ragione dell’otto per cento del «valore globale dei beni e dei diritti devoluti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario [...]» (art. 2, comma 49, lett. c), D.L. n. 262/2006, citato).

Resta però fermo che la devoluzione «non sarà soggetta all’imposta sulle successioni e donazioni qualora venga effettuata nei confronti di enti per i quali siano normativamente previste ipotesi di esclusione dalla predetta imposta nel caso in cui siano destinatari di trasferimenti a titolo gratuito» (circ. n. 18/E/2018, citata).

In base al disposto dell'art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, citato, sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti in favore di alcune categorie di soggetti, quali enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità.

Nel successivo secondo comma si prevede che sono anche esenti i trasferimenti a beneficio di altri enti pubblici, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute, purché siano stati disposti per il perseguimento di una delle finalità sopra indicate.

Su queste basi, e con specifico riferimento alla possibilità per l'ente destinatario della devoluzione di fruire della particolare esenzione descritta, in giurisprudenza è stato osservato che l'assunto secondo cui dalla «*natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto deriverebbe necessariamente il perseguimento di uno scopo esclusivo di religione e di culto, equiparabile ai fini tributari a quello di beneficenza o di istruzione, e di conseguenza il diritto a fruire dell'agevolazione di cui al comma 1 del cit. art. 3, non trova giustificazione nella normativa che regola l'attività degli enti ecclesiastici, che anzi prevede e disciplina espressamente la possibilità che tali enti svolgano anche attività diverse da quelle di religione o di culto*» (Cass. 21 gennaio 2021, n. 1149).

Dunque, data la possibilità in astratto che un ente ecclesiastico possa svolgere anche attività diverse da quelle di religione e di culto (art. 7, comma 3, L. n. 222/1985, citata), il regime tributario applicabile al trasferimento non può essere determinato sulla base della natura ecclesiastica dell'ente, dovendosi anche tener conto dell'attività in concreto da questo svolta.

In merito, è stato chiarito che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono ottenere il riconoscimento dell'esenzione «*solo in presenza dei presupposti di cui al comma 2*», e cioè a condizione che il trasferimento sia avvenuto per una delle predette finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità. A questi fini, «*il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dell'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata*».

Dovrà quindi essere verificato in concreto e caso per caso se sussistono i requisiti di accesso al particolare regime di esenzione.

Deve essere comunque notato che l'imposta sulle successioni e donazioni «*non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto*» (art. 1, comma 4-bis, D.P.R. n. 346/1990, citato).

In ipotesi di trasferimento a titolo gratuito di diritti immobiliari occorrerà, dunque, preliminarmente verificare il regime applicabile ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA, così da poter superare in radice il tema dell'assoggettamento ad imposta sulle successioni e donazioni.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BETTETINI A., *Gli enti e i beni ecclesiastici*, in *Il Codice Civile Commentario*, Milano, 2013
- BENZAZZI A., *Enti non commerciali* (rassegna di dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa), in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011
- BIANCA M., *Trasformazione, fusione e scissione degli enti del Terzo settore*, in *Rivista Orizzonti di Diritto Commerciale*, 2018, 2
- BUSANI A., *Imposta di registro*, Milano, 2018
- BUSANI A. - CORSICO D., *Operazioni straordinarie tra enti del Terzo settore*, in *Le Società*, 2020, 6, 659 ss.
- CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999
- COLOMBO G.M., *La fusione omogenea di enti non lucrativi*, in *Corr. trib.*, 2018, 19, 1516 ss.

- COLOMBO G.M. - PISCETTA M., *Aspetti fiscali della devoluzione dei beni di enti non profit dopo lo scioglimento*, in *Enti non profit*, 2007, 8/9, 500 ss.
- COLOMBO G.M. - SETTI M., *La fusione tra enti del terzo settore: profili contabili e implicazioni fiscali*, in *Cooperative Enti non profit*, 2018, 6, 7 ss.
- FELICIANI G., *Principio di sussidiarietà e organizzazioni non profit nella dottrina sociale della chiesa*, in VITTADINI G. (a cura di), *Il non profit dimezzato*, Milano, 1997
- GALLIO F., *Le imposte di registro e ipocatastali nelle operazioni di riorganizzazione degli enti non profit*, in *il fisco*, 2019, 37, 3539 ss.
- GALLO F., *Fondazioni e Fisco*, in *Rass. trib.*, 2004, 4, 1159 ss.
- GIOVANARDI A., *La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale degli enti non societari*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 19 ss.
- GORASSINI A., *Un percorso random nella post-moderna città del diritto alla ricerca della via maestra del terzo settore*, in SCHIRRIPA M. (a cura di), *Il Terzo settore e la Stella del no profit*, Napoli, 2019
- MARASÀ G., *Nuovi confini delle trasformazioni e delle fusioni nei contratti associativi*, in *Rivista diritto civile*, 1994, II, 311 ss.
- MARASÀ G., *Spunti sulla nuova disciplina di trasformazioni e fusioni*, in *La riforma di società, cooperative, associazioni e fondazioni*, Padova, 2005
- PADOVANI F., *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 7/8, I, 765 ss.
- PAGAMICI B., *Le agevolazioni fiscali per il Terzo settore*, in *Cooperative ed Enti non profit*, 2019, 3, 20 ss.
- PICOZZA P., *Enti ecclesiastici nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche-Sezione commerciale*, Torino, 1990
- PROPERSI A. - ROSSI G., *Gli enti non profit*, Milano, 2018
- PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003
- PROTO A.M., *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 883 ss.
- RIVETTI G., *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici: profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Milano, 2008
- TREMONTI G. - PIZZONIA G., *Non profit e fiscalità*, in VITTADINI G. (a cura di), *Il non profit dimezzato*, Milano, 1997

X - IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

La disattivazione della derivazione rafforzata. Il caso dei beni gratuitamente devolvibili

The deactivation of enhanced derivation. The case of gratuitously devolvable property

ROBERTO BABORO

Abstract

L'articolo in esame ha come oggetto la disamina delle implicazioni fiscali dell'IFRIC 12, in materia di accordi per servizi in concessione, con particolare riguardo ai suoi riflessi sulla nozione tributaria di beni gratuitamente devolvibili. Si dimostrerà così che le disposizioni introdotte con l'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 per coordinare i riflessi fiscali dell'IFRIC 12 si pongono in un rapporto problematico col principio di derivazione rafforzata, creando un vero e proprio cortocircuito con la nozione tributaria di beni gratuitamente devolvibili. Infine, sarà esaminato il rapporto fra IFRIC 12 e riallineamento del valore dei beni d'impresa, per determinare se tale relazione si ponga o meno in termini di compatibilità.

Parole chiave: derivazione rafforzata, beni gratuitamente devolvibili, reddito di impresa, criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, deroga alla derivazione rafforzata

Abstract

The paper aims to examine the tax implications of IFRIC 12, concerning service concession arrangements, with particular regard to its repercussions on the tax notion of freely transferable assets. It will thus be shown that the provisions introduced with Article 8, Ministerial Decree of 8 June 2011 to coordinate the tax implications of IFRIC 12 are placed in a problematic relationship with the reinforced derivation principle, creating a short-circuit with the tax notion of freely transferable assets. Finally, the paper will analyse the relationship between IFRIC 12 and the realignment of business assets' value, to determine whether they are compatible.

Keywords: enhanced derivation, gratuitously devolvable property, business income; qualification, classification and time allocation criteria, derogation of enhanced derivation

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Un modello "poliedrico" di contabilizzazione degli accordi per servizi in concessione per i soggetti IAS/IFRS. - **3.** Gli accordi per servizi in concessione nell'ottica impositiva. - **4.** Interferenze sulla derivazione rafforzata e possibili cortocircuiti. - **5.** (In)compatibilità col riallineamento tra valori civilistici e fiscali.

1. Nelle pagine che seguono esaminerò la tematica dei profili fiscali derivanti dall'applicazione dell'IFRIC 12 in materia di accordi per servizi in concessione. Come noto, si tratta delle interpretazioni pubblicate dall'*International Financial Reporting Interpretations Committee*, il quale svolge la funzione di commissione tecnica per lo *International Accounting Standards Board* (IASB), ossia lo *standard setter* dei principi IAS/IFRS. Le interpretazioni approvate dall'IFRIC hanno lo stesso valore degli IAS/IFRS. L'IFRIC 12 è stato, in particolare, pubblicato il 30 novembre 2006 e successivamente omologato con Regolamento (CE) n. 254/2009 del 25 marzo 2009. Si tratta di una questione rispetto alla quale il dibattito in dottrina è ancora in uno stato embrionale (sugli aspetti fiscali si veda MARCHESE S., *Profili*

fiscali delle attività immateriali, in ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, 588 ss.; CIAPPINA B. - PETRANGELI P., *Il trattamento fiscale degli accordi per i servizi in concessione contabilizzati secondo l'IFRIC 12*, in *Corr. trib.*, 2011, 30, 2463 ss.; VACCA I. - GARCEA A., *Questioni aperte in tema di costruzione e gestione di immobili*, in *Corr. trib.*, 2010, 44, 3660 ss.), pur presentando molteplici problematiche di indubbio interesse e dalle soluzioni ancora oggi incerte. Anticipando quanto si dirà a breve, infatti, l'IFRIC 12 disegna un modello di contabilizzazione assai peculiare, disponendo per il concessionario che le infrastrutture oggetto dell'accordo vengano rilevate, anziché come singoli beni materiali, come accade nella prospettiva nazionale, come un'unica attività finanziaria o, in alternativa, immateriale.

Va allora anticipato sin d'ora che, in questa sede, mi soffermerò proprio sulla modalità di contabilizzazione come attività immateriale delle infrastrutture, essendo quella che solleva i maggiori interrogativi sul piano tributario. Peraltro, tali incertezze non possono dirsi nemmeno oggi completamente superate, nonostante l'avvenuto intervento ministeriale ad opera dell'art. 8 D.M. 8 giugno 2011. Come vedremo, si tratta di una previsione dalla non facile lettura, soprattutto in quanto determina alcune incertezze in ordine all'applicazione del principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, "TUIR").

Per effetto dell'art. 8 del decreto, la diversa rappresentazione contabile non determina differenze negli imponibili dei soggetti OIC rispetto a quelli *IAS adopter*: alle attività immateriali iscritte secondo l'impostazione internazionale, infatti, si applica, come preciserò, il regime fiscale dei beni gratuitamente devolvibili previsto dal Testo Unico, con la conseguente applicazione della disciplina dell'ammortamento finanziario nonché del regime di deducibilità degli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione degli stessi. Vengono in rilievo, più nello specifico, le disposizioni contenute nell'art. 104 del Testo Unico nonché nell'art. 107, comma 2, TUIR (sulla radicale modifica della disciplina dell'ammortamento finanziario che fu introdotta ad opera del D.L. 31 dicembre 1996, n. 689, convertito nella L. 28 febbraio 1997, n. 30, e sulle questioni di rilevanza costituzionale che tale modifica poneva, cfr. MARONGIU G., *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1, I, 3 ss.).

2. Ciò premesso, per l'analisi che svolgerò nel paragrafo che segue occorre muovere da una sintetica analisi dei caratteri salienti della contabilizzazione prevista dall'IFRIC 12 degli accordi per servizi in concessione, con l'avvertenza che ovviamente non sarà possibile offrire una disamina completa di tale profilo in questo lavoro. Piuttosto, in questa sede mi concentrerò esclusivamente sugli aspetti dell'IFRIC 12 dalla maggiore rilevanza ai fini tributari, con particolare riferimento al c.d. modello dell'attività immateriale, facendo rinvio a lavori più specifici sul tema per una disamina completa dei profili specificatamente contabili (per tutti cfr. CAMPRA M., *IFRIC 12 - Accordi per servizi in concessione*, in DEZZANI F. - BUSSO D. - BIANCONE P.P., a cura di, *IAS/IFRS*, Milano, 2022, 2776 ss.; RUSSO V. - MUSUMECI M., *IFRIC 12: slalom tra attività "materiali", "finanziarie" e "immateriali"*, in *Bilancio e revisione*, 2022, 8, 16 ss.).

Fatta questa premessa, la cifra più significativa della contabilizzazione preposta dall'IFRIC 12 va rinvenuta nel fatto che il concessionario non deve rilevare in bilancio le singole infrastrutture oggetto di concessione come immobilizzazioni materiali, bensì un'attività finanziaria o, alternativamente, un'attività immateriale.

È interessante, per i fini prefissati, soffermarsi anzitutto più da vicino sulle motivazioni che hanno portato l'IFRIC a delineare questo particolare assetto contabile. Occorre allora osservare, in primo luogo, come l'IFRIC 12 abbia costituito una sorta di "apripista" per l'impostazione che sarebbe stata poi adottata, ad esempio, dall'IFRS 15, incentrata sulla valorizzazione del "controllo" come elemento cardine dell'impostazione contabile.

In particolare, come si evince dalle Motivazioni per le conclusioni dell'IFRIC 12, ha assunto rilievo fondamentale l'assenza di controllo da parte del concessionario sulle infrastrutture oggetto dell'accordo, che rimane in capo al concedente. Come vedremo a breve, l'IFRIC si preoccupa di verificare la "distri-

buzione” del controllo come requisito per l’applicazione del modello di contabilizzazione che stiamo esaminando.

La rilevanza concettuale del controllo nei principi contabili internazionali si rinviene, ancora più a monte, nel *Conceptual Framework for Financial Reporting*, modificato da ultimo il 29 marzo 2018.

In via preliminare, è il caso di ricordare brevemente che il *Framework* – nelle sue varie elaborazioni (schematizzando, al *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, adottato nel 2001 dallo IASB, ha fatto seguito il successivo *Conceptual Framework for Financial Reporting* del 2010, a sua volta in parte modificato nel 2018) – non costituisce un principio contabile in senso stretto e dunque non è di per sé vincolante, oltre a non essere sottoposto al processo di *endorsement* da parte dell’Unione Europea. Nonostante ciò, il *Framework* costituisce, *in primis*, la fonte per i concetti basilari per la redazione del bilancio secondo i principi IAS/IFRS; inoltre, e soprattutto, acquista *vis* normativa in virtù del rinvio operato dai singoli principi, con particolare riferimento a quello recato dagli IAS 1 e 8 e, conseguentemente, anche in ambito tributario, atteso il rinvio di cui all’art. 83, comma 1, TUIR.

Ciò premesso, il *Framework* 2018 definisce *asset* (ossia l’attività) come «*a present economic resource controlled by the entity as a result of past events*» (par. 4.3), per poi precisare che «*[a]n economic resource is a right that has the potential to produce economic benefits*» (par. 4.4). In questa sede occorre limitarsi a evidenziare la rilevanza del controllo, la cui nozione è, in larga parte, subordinata alla «*ability to enforce legal rights*» (par. 4.22).

Sulla scorta della rilevanza di tale concetto per ritenere sussistente un’attività, nel senso proprio del *Framework*, deriva, come anticipato, che nel caso delle concessioni il soggetto privato non può iscrivere in bilancio le infrastrutture sulle quali non esercita il controllo, ma si atteggia, piuttosto, alla stregua di un fornitore di servizi, che in tale qualità può realizzare e/o migliorare l’infrastruttura necessaria alla fornitura del servizio pubblico oppure, ancora, limitarsi a gestirla (cfr. Motivazioni per le conclusioni, par. BC 25). Ciò significa anche, specularmente, che il concessionario iscrive in bilancio un’attività che è costituita dai corrispettivi per il servizio reso (costruzione, miglioramento e/o gestione dell’infrastruttura), piuttosto che il valore dell’infrastruttura stessa (cfr. Motivazioni per le conclusioni, par. BC 25). Questo sostrato concettuale si riflette, come dicevamo, sulle condizioni di applicazione dell’IFRIC 12.

Procedendo in via di semplificazione, l’IFRIC 12 si applica esclusivamente a rapporti “da pubblico a privato” (par. 4) e sia alle infrastrutture realizzate e/o acquistate dal concessionario, sia a quelle già esistenti in epoca precedente all’accordo (par. 7). L’Interpretazione si sofferma altresì sul già citato concetto di controllo. In particolare, l’IFRIC 12 si applica soltanto qualora il concedente controlli o regolamenti (a) quali «*servizi il concessionario deve fornire con l’infrastruttura, a chi li deve fornire e a quale prezzo*», nonché (b) mantenga il controllo – a titolo di proprietà, titolo a benefici o altro modo – di «*qualsiasi interessenza residua significativa nell’infrastruttura alla scadenza dell’accordo*» (par. 5) (tale controllo deve estendersi anche alle sostituzioni di singoli componenti dell’infrastruttura, per tutta la sua vita economica - AG6).

Soffermandoci in estrema sintesi su tali concetti, l’Appendice A all’IFRIC 12 evidenzia che il controllo o la regolamentazione degli elementi di cui alla lett. a) potrebbe realizzarsi non solo per contratto, ma anche tramite un’Autorità di regolamentazione (AG2): pertanto, com’è stato già sottolineato, i servizi di *public utilities* dovrebbero in linea di principio rientrare nel requisito in esame (sul punto si veda CAMPRA M., *Ifric 12 - Accordi per servizi in concessione*, cit., 2778).

L’altra condizione, *sub b)*, si riferisce al controllo su qualsiasi interessenza residua, intesa come «*il valore corrente stimato dell’infrastruttura come se avesse già l’anzianità e fosse nella condizione prevista alla data di scadenza dell’accordo*» (AG4). In questo caso il controllo s’intende presente quando il concedente concede al concessionario soltanto un “diritto continuativo di utilizzo”, restringendo invece la possibilità pratica per il concessionario stesso di cedere a terzi l’infrastruttura (AG4).

A tal proposito, assumono particolare interesse in questa sede i chiarimenti resi dall’Organismo Italiano di Contabilità (OIC) in merito all’IFRIC 12 OIC (Serie: Applicazioni IFRS, IFRIC 12, Applicazione n. 3 - “*Accordi per servizi in concessione*”, luglio 2010), ove si legge che, fra le ipotesi in cui traspare il controllo sull’interessenza residua dell’infrastruttura da parte del concedente, rientra anche il caso in

cui il concessionario è «*obbligato, al termine della concessione, a restituire o vendere al concedente o ad un terzo (designato dal concedente) l'infrastruttura stessa*», anche su opzione del concedente stesso (par. 9).

Tornando ora al regime di contabilizzazione dell'accordo, una volta valutata la ricorrenza delle condizioni sopra esposte, l'IFRIC 12 parte, come dicevamo, dal presupposto secondo il quale il concessionario agisce come prestatore di servizi. Pertanto, l'IFRIC 12 dispone che il concessionario debba rilevare e valutare i ricavi «*per i servizi che presta conformemente all'IFRS 15*» (par. 13). In sintesi, ciò significa che in caso di corrispettivo in denaro da parte del concedente, il concessionario dovrà rilevare il *fair value* dei differenti servizi forniti (costruzione, gestione, ecc.) se identificabili autonomamente; inoltre, per quanto concerne i servizi di costruzione, i ricavi e i costi andranno rilevati a seconda dell'andamento dei lavori. Viceversa, nel caso in cui al concessionario sia conferito un "diritto di tariffazione" – che nell'ottica dell'IFRIC 12 costituisce un'attività immateriale – quest'ultimo dovrà applicare le disposizioni dell'IFRS 15 destinate alle permute di servizi di diversa natura (CAMPRA M., *Ifric 12 - Accordi per servizi in concessione*, cit., 2786).

La contropartita patrimoniale di un siffatto corrispettivo è speculare alle differenti modalità di contabilizzazione dei ricavi che ho appena menzionato: infatti, come anticipato, l'IFRIC 12 contempla due distinti modelli, quello dell'attività finanziaria e quello dell'attività immateriale (l'IFRIC 12 ammette, inoltre, anche una rilevazione "mista". Infatti, «*[s]e il concessionario è pagato per i servizi di costruzione in parte con un'attività finanziaria e in parte con un'attività immateriale, è necessario contabilizzare separatamente ciascuna componente del corrispettivo del concessionario*», [par. 18]). In questa sede mi soffermerò esclusivamente sul modello dell'attività immateriale, atteso che è quest'ultima modalità di contabilizzazione a presentare profili di maggiore interesse sul piano tributario.

In estrema sintesi, il modello dell'attività immateriale trova applicazione qualora il concessionario ottenga «*il diritto (licenza) di far pagare gli utenti del servizio pubblico*» (par. 17); in tali ipotesi, infatti, secondo l'IFRIC 12 è il concessionario che si accolla il rischio della domanda, atteso che la licenza non costituisce un diritto incondizionato a ricevere disponibilità liquide, visto che «*gli importi dipendono dalla misura in cui il pubblico utilizza il servizio*» (par. 17). L'IFRIC 12 dispone che l'attività immateriale vada contabilizzata secondo lo IAS 38, con specifico riferimento ai paragrafi 45-47 di tale principio contabile (par. 26). Pertanto, qualora ricorrano i requisiti previsti dallo IAS 38 (ossia quando l'attività ha sostanza commerciale, secondo lo IAS 38, par. 46, e il suo *fair value* è stimabile in modo attendibile secondo lo IAS 38, par. 47), il costo di tale attività immateriale andrà valutato secondo il suo *fair value*.

3. Le numerose problematiche fiscali dell'IFRIC 12 non hanno, come anticipato, determinato un ampio dibattito. Il più generale contesto nel quale l'interprete si muove è quello, ormai familiare, della derivazione rafforzata (sul principio di derivazione rafforzata, cfr., senza pretesa di esaustività, ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, cit.; GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, Padova, 2016; CROVATO F., a cura di, *La fiscalità degli IAS*, Milano, 2011; BEGHIN M., *IAS, aggregazioni e imposizione reddituale*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3193 ss.; FRANSONI G., *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3145 ss.; STEVANATO D., *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3155 ss.; ZIZZO G., *Criteri di qualificazione IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile IRES*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3137 ss.; SALVINI L., *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV., *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia, Quaderni di Giurisprudenza commerciale*, Milano, 2007, 193 ss. Sulla tematica, mi sia consentito di rinviare anche a BABORO R., *Il principio di derivazione e la frammentazione dell'imponibile*, Torino, 2021): come noto, secondo quanto previsto dall'art. 83, comma 1, ultimo periodo, TUIR ai fini della determinazione del reddito d'impresa dei soggetti IAS adopter «*valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti*», da detti principi contabili.

Basti qui ricordare che il legislatore ha "attivato" anche ai fini tributari i criteri previsti dai principi contabili internazionali in punto di qualificazione, imputazione temporale e classificazione (c.d.

“Qu.I.C.”) dei fatti aziendali recependo, in altre parole, le modalità di loro rappresentazione secondo regole “sostanzialistiche” tipiche dei principi IAS/IFRS, così superando l'impostazione giuridico-formale propria del Testo Unico. Il “rafforzamento” del generale principio di derivazione sta dunque proprio nella prevalenza dei criteri di Qu.I.C. rispetto ai criteri ordinari previsti dall'ordinamento tributario, collocandosi la regola *de qua* quale “deroga alla deroga” (così, ZIZZO G., *La «questione fiscale» delle società IAS/IFRS*, in ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, cit., 3 ss.) rispetto all'ordinario meccanismo delle variazioni in aumento e diminuzione. Meccanismo che viene, in queste ipotesi, disattivato dalla derivazione rafforzata.

Al contempo, la scelta del legislatore non è stata, evidentemente, quella di attribuire una derivazione “piena” del reddito imponibile dal risultato economico dei soggetti IAS *adopter*, avendone circoscritto l'efficacia soltanto alle regole previste dai principi contabili internazionali in tema di qualificazione, classificazione e imputazione temporale delle operazioni. In sostanza, nella determinazione del reddito imponibile si delineano due livelli distinti: un primo livello per il quale assumono rilievo i criteri stabiliti dai principi contabili internazionali anche in deroga alle disposizioni del Testo Unico altrimenti applicabili e un secondo che, muovendo dal primo, è determinato dalle restanti regole del TUIR che non attengono ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale.

Nel contesto della derivazione rafforzata, allora, e tenuto conto delle modalità di contabilizzazione di cui ho brevemente dato conto, anche sul piano fiscale dovrà analizzarsi il trattamento delle attività finanziarie e delle attività immateriali iscritte in contropartita dei ricavi contabilizzati ai sensi dell'IFRS 15. In questo senso, il modello contabile dell'IFRIC 12, nella parte in cui esclude la rilevazione delle singole componenti facenti parte delle infrastrutture come immobilizzazioni immateriali, imporrebbe, in linea teorica, di recepire le qualificazioni e classificazioni in derivazione rafforzata delle attività finanziarie e immateriali.

Di particolare interesse, in merito, è il trattamento fiscale delle attività immateriali rilevate conformemente all'IFRIC 12, sul quale si registra anche l'intervento del legislatore “fiscale” – nelle modalità di cui dirò a breve – mentre è più immediato risolvere la questione circa la rilevanza tributaria delle attività finanziarie. In quest'ultima ipotesi, atteso che, come detto, lo stesso IFRIC 12 richiama le disposizioni degli IFRS 7 e 9 e dello IAS 32, l'attività finanziaria assumerà rilevanza (anche) fiscale quale strumento finanziario, con tutto ciò che ne consegue circa la disciplina applicabile.

Per quanto riguarda, invece, il caso in cui vada rilevata, secondo l'IFRIC 12, un'attività immateriale, come dicevo lo stesso legislatore fiscale è intervenuto con le disposizioni di cui all'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 (c.d. decreto di *endorsement* fiscale), emanato sulla base della previsione dell'art. 7-*quater*, D.Lgs. n. 38/2005 (introdotto dal D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito con modificazioni nella L. 26 febbraio 2011, n. 10. Sul filtro fiscale introdotto da tale ultimo provvedimento si veda CROVATO F., *I filtri agli effetti civilistico-fiscali degli IAS*, in CROVATO F., a cura di, *La fiscalità degli IAS*, cit., 15 ss.).

Come si evince dalla Relazione illustrativa al D.M., l'intervento del legislatore parte dal presupposto di dover coordinare il particolare modello dell'attività immateriale disciplinato dall'IFRIC 12 con gli artt. 104 e 107, comma 2, TUIR, rispettivamente dedicati all'ammortamento finanziario e agli accantonamenti relativi a beni gratuitamente devolvibili.

Prima dell'intervento del legislatore, infatti, era controverso se potessero o meno trovare applicazione tali disposizioni atteso che tanto l'art. 104, quanto l'art. 107, comma 2, del Testo Unico fanno espressamente riferimento ai beni gratuitamente devolvibili oggetto di concessione i quali, come detto, nell'impostazione contabile dell'IFRIC 12 non vengono rilevati dal concessionario.

La Relazione precisa, del resto, che la rappresentazione contabile disposta dall'IFRIC 12 «*non consente la rilevazione dei 'beni gratuitamente devolvibili oggetto di concessione' a titolo di immobilizzazioni materiali*», prevedendo «*la contabilizzazione di un'immobilizzazione immateriale o di un'attività finanziaria*». Pertanto, l'art. 8, comma 1, D.M. 8 giugno 2011 dispone che «*[l]e attività immateriali iscritte in bilancio ai sensi di quanto disposto dall'IFRIC 12 rientrano tra i beni gratuitamente devolvibili di cui agli articoli 104 e 107, comma 2, del testo unico*».

L'intervento del legislatore è quindi mirato ad "includere per assimilazione" fra i beni gratuitamente devolvibili di cui agli artt. 104 e 107, comma 2 del Testo Unico l'attività immateriale rilevata in bilancio secondo l'IFRIC 12. In altri termini, come conferma anche la Relazione illustrativa, all'attività immateriale si applicano *tout court* le disposizioni di cui all'art. 104 TUIR, incluso il fatto che il metodo dell'ammortamento finanziario è alternativo, come precisato dal comma 1, rispetto a quello di cui all'art. 103 TUIR dedicato ai beni immateriali (del resto, come vedremo a breve, l'art. 103 del Testo Unico avrebbe costituito la naturale disposizione da applicare, in derivazione rafforzata, all'attività immateriale iscritta secondo l'IFRIC 12).

Specularmente, un altro profilo dubbio era inerente al regime fiscale degli obblighi contrattuali per il ripristino della funzionalità dell'infrastruttura che, come già detto, nell'ottica dell'IFRIC 12 vanno rilevati in conformità allo IAS 37, ossia iscrivendo un fondo a ripristino e rinnovo degli impianti imputato a bilancio. Anche questo caso, prima dell'intervento del legislatore era dubbio se fosse applicabile alle somme imputate al predetto fondo la disposizione di cui all'art. 107, comma 2, TUIR la quale, come noto, prevede, per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche, la deducibilità degli accantonamenti imputati per le «*spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione*», nella misura del 5% del costo per ciascun bene, deducibilità che non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi.

Il dubbio, evidentemente, nasceva ancora una volta dal fatto che la disposizione in esame si riferiva all'accantonamento per spese riferite al bene costruito mentre, come sappiamo, l'IFRIC 12 contempla esclusivamente la rilevazione dell'*intangibile*. Ciò vale a dire che, nell'ottica dell'IFRIC 12, anche gli obblighi di manutenzione non comportano, per il concessionario, la sostituzione di un proprio bene – atteso che, come detto, l'infrastruttura rimane sotto il controllo del concessionario – bensì semplicemente un ulteriore servizio al quale esso è tenuto.

In questo caso, il comma 2 dell'art. 8 dispone che «*[p]er le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese subconcessionarie che adottano gli IAS, i componenti negativi rilevati ai sensi del paragrafo 21 dell'IFRIC 12 si considerano accantonamenti ai fondi di ripristino o di sostituzione di cui al comma 2 dell'art. 107 del Testo unico*». Pertanto, la disposizione provvede ad assimilare – per utilizzare la terminologia della Relazione illustrativa – i componenti rilevati secondo il paragrafo 21 dell'IFRIC 12 (secondo il par. 21, gli obblighi contrattuali a mantenere o ripristinare l'infrastruttura devono essere rilevati e valutati conformemente allo IAS 37, ovvero alla migliore stima dei costi che sarebbero necessari per assolvere l'obbligazione attuale alla data del bilancio) agli accantonamenti relativi a beni gratuitamente devolvibili oggetto dell'art. 107, comma 2 del Testo Unico.

Problematica simile è costituita dal trattamento fiscale delle eventuali miglorie o ampliamenti dell'infrastruttura che il concessionario deve realizzare secondo l'accordo. In questi casi, occorre in primo luogo distinguere a seconda che il concessionario riceva o meno dei benefici economici specifici aggiuntivi rispetto a quelli iniziali. La suddetta distinzione, in realtà, non si rinviene direttamente nell'IFRIC 12, ma è stata delineata dall'OIC nei suoi chiarimenti (OIC, Serie: Applicazioni IFRS, IFRIC 12, Applicazione n. 3 - "Accordi per servizi in concessione", cit., par. 28-32).

Ciò chiarito, nel caso di accordi con benefici aggiuntivi (sono ad esempio tali, secondo l'OIC, quei miglioramenti che siano tali da comportare l'incremento del numero di utenti e dunque i ricavi futuri, o ancora appositi incrementi tariffari), secondo l'OIC ciò comporta che, a fronte dei miglioramenti da rilevare contabilmente quali lavori su ordinazione – quindi, oggi, secondo le indicazioni fornite dall'IFRS 15 relativamente alle obbligazioni adempite *over the time* – il concessionario debba provvedere alla «*rilevazione di un incremento dell'attività immateriale man mano che i servizi di costruzione sono prestati*» (par. 29).

Sul punto, pure nel silenzio del D.M. 8 giugno 2011, pare corretto concludere che, vista la natura di contropartita a ricavi tassati, anche l'incremento dell'attività immateriale dovrebbe assumere rilevanza fiscale come, del resto, già sancito per l'*intangibile* stesso dall'art. 8, comma 1, D.M. 8 giugno 2011. In sostanza, si ritiene che la rappresentazione IAS, determinando l'incremento del valore dell'immobiliz-

zazione immateriale, fa sì che i costi per migliorie concorrano a formare il costo del bene rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina dell'ammortamento finanziario.

Quanto all'ipotesi di migliorie senza benefici aggiuntivi, secondo l'OIC, «*l'obbligazione a fornire in futuro il servizio di costruzione dovrebbe essere considerata come parte del corrispettivo dell'accordo, che l'impresa è disposta a sostenere per ricevere un maggior diritto a far pagare, fin da subito, gli utenti che si servono dell'infrastruttura*», trattandosi di un'obbligazione legale o implicita, da rilevare come passività se ricorrono i requisiti previsti dallo IAS 37 (par. 30).

Anche in questo caso, come contropartita di tale passività, da iscriverne al momento della rilevazione iniziale «*al valore attuale dell'esborso previsto per i servizi di costruzione da rendere in futuro*», sarà necessario rilevare una componente aggiuntiva dell'attività immateriale da ammortizzare contestualmente (par. 30). Inoltre, secondo l'OIC, per la valutazione di tale passività e della corrispondente attività troverà applicazione l'IFRIC 1, Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari (par. 31) (per esemplificare, pertanto, le modifiche al valore della passività andranno rilevate a incremento o riduzione della relativa attività immateriale e, se un'eventuale riduzione dovesse eccedere il valore contabile dell'attività, tale eccedenza andrà rilevata a conto economico).

Sul piano tributario, a mio sommo avviso, occorre anzitutto distinguere – come si evince, seppure implicitamente, dai chiarimenti resi dall'OIC – a seconda della ricorrenza o meno dei requisiti di cui allo IAS 37. Orbene, secondo il par. 10 dello IAS 37, l'accantonamento è una passività di scadenza o ammontare incerto. Ai sensi del par. 14, un accantonamento deve essere rilevato quando: *a)* un'entità ha un'obbligazione in corso (“legale” o implicita) quale risultato di un evento passato; *b)* è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e *c)* può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione. Se queste condizioni non vengono soddisfatte, non deve essere rilevato alcun accantonamento.

Dunque, il concessionario sarà tenuto a valutare, caso per caso, la ricorrenza dei suddetti elementi. In buona sostanza, sarà necessario appurare dall'esame dell'accordo se l'impegno di migliorare l'infrastruttura possa considerarsi alla stregua di un vero e proprio debito – dunque determinato sia nell'*an* che nel *quantum* – o, piuttosto, di un fondo che presenti requisiti di incertezza tali da essere considerato come accantonamento nel significato dello IAS 37.

In questo secondo caso ci si deve interrogare sulla rilevanza tributaria dell'incremento di valore dell'immobilizzazione, considerato che la contropartita contabile di tale incremento è costituita da un fondo disciplinato dallo IAS 37. Più in particolare, la sussistenza di una passività che presenti i requisiti di cui al par. 14 dello IAS 37 determina la necessità di valutare l'eventuale deducibilità del componente negativo iscritto in contabilità non a titolo di accantonamento.

Orbene, anche su tale questione è intervenuto il D.M. 8 giugno 2011. In particolare, l'art. 9 incide nelle ipotesi in cui le regole di contabilizzazione contenute negli standard internazionali prevedono che in contropartita delle passività di scadenza o ammontare incerti di cui allo IAS 37, siano iscritti componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti). Esso dispone, infatti, che «*[s]i considerano accantonamenti i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui allo IAS 37, ancorché disciplinate da uno IAS/IFRS diverso rispetto allo stesso IAS 37*»; inoltre, come chiarito dal comma 3 del citato art. 9, «*[g]li accantonamenti di cui ai commi precedenti sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'art. 107, commi da 1 a 3, del testo unico*».

Ciò sta a significare che con tale disposizione sono attratte al regime di indeducibilità degli accantonamenti previsto dall'art. 107, comma 4, TUIR anche fattispecie disciplinate, oltretutto dallo IAS 37, anche da altri principi contabili.

Orbene, mi pare che si possa sostenere che la rappresentazione contabile delle spese di miglioria, laddove non fossero sussistenti benefici aggiuntivi non potrebbe che assumere rilevanza ai fini tributari – pur non essendo tale ipotesi specificatamente disciplinata dall'IFRIC 12, il che potrebbe giustificare, in una prospettiva tuttavia eccessivamente formalistica e semplicistica, la tesi dell'inefficacia della derivazione rafforzata. Si è al cospetto, infatti, al pari dei costi di smantellamento e di rimozione di un'im-

mobilizzazione materiale e di bonifica del sito su cui la stessa insiste, di un componente negativo, la cui qualificazione/classificazione come quota di ammortamento deriva dalla qualificazione dell'attività immateriale alla stregua di un bene gratuitamente devolvibile. La Relazione al D.M. n. 48/2009 aveva evidenziato come la collocazione dei fondi di ripristino e di bonifica che «*gli IAS impongono di contabilizzare in contropartita di un costo integrativo dell'investimento che concorre, come tale, a formare il valore ammortizzabile del bene [...] esprima una regola di qualificazione che deve rilevare anche ai fini fiscali*». In effetti, la contropartita del fondo non è costituita, *stricto sensu*, da un componente negativo di reddito, bensì da una posta patrimoniale, espressiva dell'incremento del costo dell'immobilizzazione materiale. In tal senso, dunque, la capitalizzazione dei costi in esame costituisce una regola di qualificazione che determina l'inapplicabilità della previsione contenuta nell'art. 9, comma 1, del decreto. Ulteriori conferme a quanto appena sostenuto possono trarsi anche dalla Relazione illustrativa al D.M. 5 agosto 2019, in tema di *leasing*. In essa infatti si legge, coerentemente con la Relazione al D.M. del 2009, che «*assume rilevanza fiscale l'incremento del valore contabile del ROU derivante dall'inclusione in esso dei costi che il locatario dovrà sostenere per lo smantellamento e la rimozione dell'attività sottostante e per il ripristino del sito in cui essa è ubicata o per il ripristino dell'attività sottostante nelle condizioni previste dai termini e dalle condizioni del leasing*».

Infine, il terzo ed ultimo comma dell'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 dispone che, in deroga al comma 1, gli ammortamenti dell'attività immateriale di concessioni relative ad attività regolate si considerano deducibili ai sensi dell'art. 102-*bis* del Testo Unico – relativo, come noto, ai beni materiali strumentali per l'esercizio di talune attività regolate.

4. Tirando ora le fila del nostro ragionamento, è necessario interrogarsi sul legame fra le disposizioni dell'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 e la derivazione rafforzata e, in particolare, se tale intervento si ponga o meno in un rapporto di “disattivazione” con tale criterio.

Secondo una prima tesi l'art. 8, cit. si limiterebbe a precisare che, nonostante l'IFRIC 12 imponga di “accorpate” i beni oggetto di concessione in un'unica attività immateriale, tale *intangibile* rientri comunque a pieno titolo nel novero dei beni gratuitamente devolvibili oggetto degli artt. 104 e 107, comma 2 del Testo Unico. Dunque, l'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 non introdurrebbe una “innovazione” a pieno titolo rispetto all'assetto previgente, come confermato anche dal fatto che, prima dell'intervento del legislatore, già si era ritenuto che all'*intangibile* potessero applicarsi, autonomamente, gli artt. 104 e 107, comma 2 del Testo Unico (cfr. VACCA I. - GARCEA A., *Questioni aperte in tema di costruzione e gestione di immobili*, cit.).

Ritengo che si possa accedere ad una soluzione diversa, anzi diametralmente opposta, per le ragioni che mi accingo ad esporre.

Mentre l'art. 104 del Testo Unico implica necessariamente che il concessionario rilevi in bilancio il bene che sarà poi ad esso devoluto, come detto l'IFRIC 12 presuppone esattamente il contrario, ossia la mancata rilevazione dell'infrastruttura e, al suo posto, un bene immateriale rappresentato da una sorta di licenza, costituita dal diritto «*di far pagare gli utenti del servizio pubblico*» (IFRIC 12, par. 17).

Tale differenziazione è assai rilevante visto che il modello dell'IFRIC 12 è radicalmente incompatibile con i presupposti dell'art. 104 del Testo Unico: la stessa Relazione illustrativa, come già detto, è palese evidenza in tal senso (secondo la Relazione la rappresentazione contabile disposta dall'IFRIC 12 «*non consente la rilevazione dei 'beni gratuitamente devolvibili oggetto di concessione' a titolo di immobilizzazioni materiali*», nella misura in cui contempla «*la contabilizzazione di un'immobilizzazione immateriale o di un'attività finanziaria*»). Pertanto, già tali ragioni portano a ritenere che l'art. 8, comma 1, cit. (lo stesso vale, chiaramente, per i commi 2 e 3 dell'art. 8. In merito al comma 3, ciò è ancor più evidente se si considera che l'art. 102-*bis* del Testo Unico si riferisce unicamente all'ammortamento dei “beni materiali” strumentali) finisca per “disattivare” la qualificazione e classificazione imposta in derivazione rafforzata dall'IFRIC 12 dell'*intangibile* – che avrebbero dovuto condurre all'applicabilità, in linea teorica, del solo art. 103 TUIR – assimilandolo alla nozione di beni gratuitamente racchiusa come presupposto di applicabilità dell'art. 104 del Testo Unico.

Quanto al comma 3 dell'art. 8, cit., tale disposizione non pare “trasformare” o “scorporare” l'*intangibile* nei beni materiali strumentali di cui all'art. 102-*bis* ma, più semplicemente, disporre che, ferma restando la qualificazione dell'attività immateriale come bene gratuitamente devolvibile, stabilita dal primo comma della disposizione, a essa si applichi il limite di deducibilità indicato dal legislatore per le attività regolamentate. In sostanza, la previsione del comma 3 si appoggia a quella contenuta nel primo comma, disponendo, in deroga al primo comma, che le quote di ammortamento dei beni immateriali, iscritti ai sensi dell'IFRIC 12, si considerano deducibili ai sensi dell'art. 102-*bis* del Testo Unico.

La deroga, dunque, riguarda, a mio avviso, la rilevanza, ai fini tributari, delle quote di ammortamento delle attività immateriali iscritte ai sensi dell'IFRIC 12 che, per effetto del comma 1, rientrano tra i beni gratuitamente devolvibili. In questo caso, ai fini della deducibilità delle quote di ammortamento si rende applicabile la previsione contenuta nell'art. 102-*bis* del Testo Unico. Depone, in tal senso, anche la Relazione al D.M., ove si legge che «[l]’ultimo comma dell’articolo in esame, infine, chiarisce la disciplina degli ammortamenti effettuati dai soggetti IAS adopter che in conformità all’IFRIC 12 rappresentano come attività immateriali i beni oggetto di concessioni che abbiano ad oggetto l’esercizio di attività regolate. In particolare, si precisa che, in deroga al primo comma, per tali soggetti trova applicazione la norma fiscale prevista all’art. 102-*bis* del T.U.I.R. che prevede di considerare quale vita utile dei cespiti in oggetto quella determinata, ai fini tariffari e per singole categorie omogenee degli stessi, dall’AEEG».

Se così è, l'intervento di cui all'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 sembra in primo luogo esorbitante rispetto al già citato disposto dell'art. 7-*quater*, D.Lgs. n. 38/2005, che costituisce come detto la base giuridica dei decreti di coordinamento. Facendo rinvio ad altra sede per un esame più specifico del tema (sul punto mi permetto di fare un richiamo a BABORO R., *Il principio di derivazione e la frammentazione dell'imponibile*, cit., 149 ss.), basti qui evidenziare come tali decreti (successivamente sono stati emanati i due D.M. pubblicati il 10 gennaio 2018, relativi all'IFRS 15 e all'IFRS 9, e il D.M. 5 agosto 2019 relativo all'IFRS 16) dovrebbero concretizzarsi in una mera attività di coordinamento fra l'adozione di nuovi principi contabili internazionali (ovvero la modifica di quelli già esistenti) e le disposizioni tributarie. Non potrebbero – sotto un piano formale – disattivare la derivazione rafforzata, e dunque incidere sui criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale. Infatti, la delega conferita al Governo all'emanazione di decreti senza l'indicazione di criteri direttivi precisi, se non quello di un coordinamento che in realtà si rivela essere, in diversi casi, una vera e propria attività di deroga di altre (e soprattutto) sovraordinate fonti, costituisce un *modus operandi* che finisce per sovvertire il sistema della gerarchia delle fonti e che, peraltro, mette in forte crisi il principio di riserva di legge relativa che caratterizza la materia tributaria. L'illegittimità di tale attività è altresì ulteriormente enfatizzata dal fatto che l'emanazione di tali decreti, ad eccezione del Regolamento n. 48/2009, non è neppure avvenuta nelle forme di cui all'art. 17, comma 3, L. 23 agosto 1988, n. 400 e, dunque, nelle forme degli atti normativi a contenuto regolamentare (su tali questioni cfr. FRANSONI G., *I decreti ministeriali di coordinamento della disciplina IRES e IRAP con i principi contabili internazionali: profili di illegittimità*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 1, VII, 105 ss.).

Il margine di intervento di tale coordinamento, dunque, sarebbe costituito dai fenomeni meramente valutativi, con l'ulteriore *caveat* di dover escludere, anche in questo caso, la possibilità di disattivare valutazioni che derivano direttamente da attività di qualificazione o classificazione. Evidentemente non è questo il caso dell'art. 8, comma 1, D.M. 8 giugno 2011, il quale come detto dispone una vera e propria assimilazione “in bianco” dell'attività immateriale ai beni gratuitamente devolvibili con la conseguente applicazione degli artt. 104 e 107, comma 2, TUIR, ossia una deroga alla qualificazione e classificazione dell'*intangibile* secondo l'IFRIC 12.

Non solo. Occorre ora riflettere proprio su tale ultimo punto, ossia sulla “assimilazione” dell'*intangibile* disposta dall'art. 8, comma 1, D.M. 8 giugno 2011 alla nozione di beni gratuitamente devolvibili.

La prima notazione riguarda il fatto che tale assimilazione sembrerebbe avere un carattere pressoché assoluto: l'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 non contempla condizioni di alcun genere affinché l'attività im-

materiale iscritta secondo l'IFRIC 12 possa essere assimilata ai beni gratuitamente devolvibili, e dunque dovrebbe concludersi che tale equivalenza operi *de plano*.

In altri termini, sembrerebbe che sia precluso, per l'interprete, valutare nel merito il carattere di bene gratuitamente devolvibile delle infrastrutture oggetto della concessione. Si tratta, peraltro, di un esame che non è sempre immediato. Il caso emblematico a tal proposito è quello – che sovente è riscontrabile nelle concessioni – di eventuali indennizzi che il concedente è tenuto a riconoscere al gestore al momento della devoluzione nel caso in cui i beni da restituire non siano stati completamente ammortizzati. Sul punto, occorre registrare ad esempio la posizione del Consiglio di Stato, secondo cui l'indennizzo «rimediando ad una possibile perdita del gestore, non in grado di esaurire il processo di ammortamento [...] non contraddice affatto la gratuità essenziale della devoluzione, ma corregge solo un pregiudizio certo, lesivo dell'equilibrio sul quale si regge l'affidamento» (Consiglio di Stato, 3 settembre 2001, sent. n. 4586).

Il quadro è ulteriormente complicato dal fatto che, come chiarito dall'OIC, «non è motivo di esclusione dall'ambito di applicazione dell'IFRIC 12 il fatto che il concedente debba acquistare l'infrastruttura al fair value, laddove l'obbligo di acquisto del concedente impedisce al concessionario di disporre/vendere l'infrastruttura durante il periodo della concessione e al termine della stessa» (par. 9). O, ancora, l'IFRIC 12 trova applicazione anche quando il concessionario ha il diritto di designare un soggetto terzo come destinatario della vendita dei beni (par. 9).

Da quanto sopra discende da un lato che, contabilmente, l'IFRIC 12 opera anche in assenza di una devoluzione gratuita (a ben vedere, l'IFRIC 12 non si interessa a tale profilo ma, piuttosto, al controllo del gestore sul “destino” dei beni oggetto di concessione), ma che, dall'altro, anche in tali casi l'attività immateriale viene assimilata dall'art. 8, comma 1, D.M. 8 giugno 2011 ai beni gratuitamente devolvibili di cui all'art. 104 del Testo Unico. Sotto un'ulteriore prospettiva, l'assimilazione posta in essere dall'art. 8 dovrebbe anche precludere all'Amministrazione finanziaria la possibilità di contestare, nel merito, la sussistenza della gratuità della devoluzione nel caso di soggetti IAS/IFRS (in generale, sul tema della sindacabilità del bilancio dei soggetti IAS/IFRS, cfr. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'I-res*, cit., 195 ss.).

Se si tiene conto di quanto sopra, tuttavia, emerge una distorsione derivante dall'applicazione congiunta dell'IFRIC 12 e degli artt. 104 del Testo Unico e 8 D.M. 8 giugno 2011, nella misura in cui tale plesso di norme porta all'applicazione di disposizioni destinate a beni gratuitamente devolvibili a fattispecie che prescindono dalla gratuità o meno della devoluzione.

Per meglio evidenziare tale circostanza occorre soffermarsi sulla *ratio* dell'art. 104 del Testo Unico che, come noto, dispone un particolare regime di ammortamento finanziario per i beni gratuitamente devolvibili oggetto di concessione (in merito cfr. BEGHIN M., *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili nel quadro del “nuovo” art. 104 del Tuir*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1579 ss.).

L'art. 104 TUIR permette, in estrema sintesi, la deducibilità delle quote di ammortamento dei beni costruiti in regime di concessione che, alla scadenza di questa, sono devoluti gratuitamente all'ente concedente. È proprio in ragione di tale gratuita devoluzione che la norma consente il calcolo delle quote di ammortamento in base alla durata della concessione, in luogo dei criteri di calcolo previsti all'art. 102 del Testo Unico.

In altri termini, si tratta di un procedimento che consente di garantire l'esaurimento del procedimento di ammortamento nell'arco temporale nel quale si attua il rapporto con il concedente; ciò a prescindere evidentemente dalla vita utile del bene, che può essere superiore o inferiore rispetto alla durata di tale rapporto. La disciplina così ricostruita risponde all'esigenza di ripartire i costi sostenuti dal concessionario per l'acquisto o la costruzione dei beni – e dunque le risorse finanziarie investite – i quali dovranno essere gratuitamente devoluti al termine del rapporto concessorio.

La *ratio* dell'ammortamento finanziario, come chiarito da autorevole dottrina, è quella di porre il concessionario nelle condizioni di assorbire al meglio la perdita connessa alla devoluzione gratuita dei beni alla stregua di un accantonamento (BEGHIN M., *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili nel quadro del “nuovo” art. 104 del Tuir*, cit., 1579 ss.), o ancora similmente alla logica

della riserva di utili, piuttosto che alla ripartizione di un costo secondo la vita utile del bene come l'ammortamento tecnico (così, seppure con riferimento al cumulo dell'ammortamento tecnico con quello finanziario, FALSITTA G., *Problemi di valutazione in tema di "immobilizzazioni" e di beni gratuitamente devolvibili*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 219 ss.).

Da quanto sopra discende chiaramente che la logica dell'art. 104 del Testo Unico si muove su un binario del tutto differente da quello dell'IFRIC 12, che, come detto, non si interessa alla gratuità della devoluzione. Pertanto, l'art. 8 D.M. 8 giugno 2011 potrebbe causare evidenti effetti distorsivi nei casi in cui, a fronte dell'ammortamento finanziario, il concessionario ritrae comunque un corrispettivo per la devoluzione dei beni. Di talché, a meno di non tentare una diversa interpretazione dell'art. 8 – ossia nel senso di consentire un giudizio sulla gratuità della devoluzione come requisito per l'applicazione dell'art. 104 del Testo Unico – sarebbe opportuno un intervento di disciplina più puntuale da parte del legislatore.

5. Infine, l'ultimo profilo sul quale intendo brevemente soffermarmi è quello costituito dai rapporti fra IFRIC 12 e riallineamento fra il valore civilistico e quello fiscale dei beni di cui, da ultimo, all'art. 110 D.L. n. 104/2020.

Pur non potendomi addentrare in questa sede su tale disciplina, per introdurre la problematica qui in esame giova premettere che, come noto, con la predetta disposizione il legislatore ha consentito ai contribuenti (secondo l'art. 110, comma 8, tale riallineamento era disponibile anche per i soggetti IAS/IFRS) di riconoscere anche fiscalmente il maggiore costo civilistico-contabile dei beni d'impresa risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva (pari al 3% della differenza tra il valore civile e il valore fiscale di ciascun bene). Fra le caratteristiche distintive del riallineamento *ex art.* 110 D.L. n. 104/2020 vi era, fra l'altro, anche il fatto che, per la prima volta, l'ambito oggettivo della disposizione era stato esteso anche all'avviamento e ai beni immateriali, ai sensi del comma 8-*bis* del citato articolo.

Ciò chiarito, era sorto un problema – in realtà tuttora controverso – circa l'applicabilità di tale disposizione ai soggetti che, secondo l'IFRIC 12, avessero contabilizzato quale bene immateriale il diritto d'uso derivante dalle concessioni. Sul punto, infatti, l'Amministrazione finanziaria, in due risposte ad interPELLI non pubbliche, ha escluso la possibilità di fruire del riallineamento.

Da quanto è dato evincere, il ragionamento dell'Agenzia parte dall'applicazione, ai soggetti IAS/IFRS che operano in settori regolamentati, dell'art. 8, comma 3, D.M. 8 giugno 2011 il quale, come abbiamo già ricordato, richiama le regole dell'art. 102-*bis* del Testo Unico per la deducibilità degli ammortamenti dell'attività immateriale per le concessioni nei medesimi settori. Ora, secondo l'Agenzia, rispetto a tali soggetti l'art. 8, comma 3, D.M. 8 giugno 2011 comporterebbe una disattivazione integrale della derivazione rafforzata e, siccome l'art. 102-*bis* del Testo Unico si riferisce a beni materiali strumentali, l'*intangibile* rilevato secondo l'IFRIC 12 non rientrerebbe nel comma 8-*bis* dell'art. 110, relativo come detto ai beni immateriali.

Tale conclusione è stata criticata secondo varie prospettive. Alcuni hanno infatti escluso che l'art. 8, comma 3 potesse comportare una deroga alla derivazione rafforzata e, conseguentemente, hanno ritenuto riallineabile l'*intangibile* in quanto tale, o ancora che l'attività immateriale fosse riallineabile in quanto bene gratuitamente devolvibile, atteso che l'art. 8 comma 3 disporrebbe unicamente un limite di deducibilità all'ammortamento, piuttosto che una norma di qualificazione (cfr. Russo V., *Il riallineamento per i soggetti IAS/IFRS in cerca di confini certi*, in *il fisco*, 2021, 24, 2327 ss.). Quest'ultima posizione è stata assunta anche da Assonime (che ha esaminato la questione nella circolare n. 18 dell'8 giugno 2021. In realtà, la circolare si sofferma anche sulle conseguenze in materia di riallineamento della *Fist Time Adoption* dell'IFRIC 12, dalla quale deriva la riclassificazione come unico *intangibile* dei beni prima contabilizzati nel regime OIC, problematica che non si è ritenuto opportuno analizzare in questa sede), ritenendo non soltanto che l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate si ponesse in contrasto con una corretta esegesi del comma 3 dell'art. 8, che si limiterebbe a disporre una regola di quantificazione, ma anche con la *ratio* e lo spirito dell'art. 110 D.L. n. 104/2020. Secondo Assonime, infatti, il riferimento

alle attività immateriali di tale disposizione sarebbe la riprova del *favor* del legislatore proprio per ipotesi similari a quella qui in esame, trattandosi cioè di consentire il riallineamento anche con riferimento ad «attività immateriali non rivalutabili poiché non afferenti a beni giuridicamente tutelabili».

Chi scrive ritiene che la linea interpretativa dell'Amministrazione finanziaria non sia condivisibile. Come ho cercato di dimostrare, infatti, il comma 3 dell'art. 8 non costituisce affatto una sorta di ulteriore deroga alla derivazione rafforzata, ma opera, per i soggetti attivi nei settori regolamentati, sul piano della mera quantificazione dell'ammortamento deducibile. In altri termini, volendo schematizzare, il primo livello è quello dell'IFRIC 12, che qualifica le infrastrutture come un'unica attività immateriale, un secondo livello (art. 8, comma 1) "assimila" tale *intangibile* ai beni gratuitamente devolvibili – ferma restando però la sua natura di bene immateriale – mentre un ultimo e terzo livello (art. 8, comma 3) si limita a specificare che, immutata la qualificazione avvenuta ai livelli precedenti, la deducibilità degli ammortamenti è sottoposta ai limiti di cui all'art. 102-*bis* del Testo Unico nel caso di attività regolamentata.

A mio avviso, la "piramide" interpretativa poc'anzi esposta è l'unica plausibile interpretazione del plesso di norme sinora analizzate. Ritenere, come fa l'Agenzia delle Entrate, che il comma 3 dell'art. 8 costituisca una sorta di "materializzazione" dell'*intangibile*, costituirebbe un'ulteriore evidente deroga alla derivazione rafforzata che non soltanto è discutibile sul piano esegetico e dei presupposti dei decreti di *endorsement*, ma finirebbe anche per portare all'esclusione dalla fruizione di una disposizione di favore, come l'art. 110, che è invece espressamente mirata a racchiudere al suo interno un novero più vasto possibile di fattispecie, penalizzando irragionevolmente i soggetti IAS/IFRS che operano nei settori regolamentati di cui all'art. 102-*bis*: tali soggetti sarebbero discriminati non soltanto rispetto agli altri soggetti IAS, ma addirittura rispetto a soggetti OIC che operano nei medesimi settori regolamentati, i quali dovrebbero poter usufruire regolarmente del riallineamento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AA.VV., *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia, Quaderni di Giurisprudenza commerciale*, Milano, 2007
- BABORO R., *Il principio di derivazione e la frammentazione dell'imponibile*, Torino, 2021
- BEGHIN M., *IAS, aggregazioni e imposizione reddituale*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3193 ss.
- BEGHIN M., *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili nel quadro del "nuovo" art. 104 del Tuir*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1579 ss.
- CAMPRA M., *Ifric 12 - Accordi per servizi in concessione*, in DEZZANI F. - BUSSO D. - BIANCONE P.P. (a cura di), *IAS/IFRS*, Assago, 2022, 2776 ss.
- CIAPPINA B. - PETRANGELI P., *Il trattamento fiscale degli accordi per i servizi in concessione contabilizzati secondo l'IFRIC 12*, in *Corr. trib.*, 2011, 30, 2463 ss.
- CROVATO F. (a cura di), *La fiscalità degli IAS*, Milano, 2011
- CROVATO F., *I filtri agli effetti civilistico-fiscali degli IAS*, in CROVATO F. (a cura di), *La fiscalità degli IAS*, Milano, 2011, 15 ss.
- DEZZANI F. - BUSSO D. - BIANCONE P.P. (a cura di), *IAS/IFRS*, Assago, 2022
- FALSITTA G., *Problemi di valutazione in tema di "immobilizzazioni" e di beni gratuitamente devolvibili*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 219 ss.
- FRANSONI G., *I decreti ministeriali di coordinamento della disciplina IRES e IRAP con i principi contabili internazionali: profili di illegittimità*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 1, VII, 105 ss.
- FRANSONI G., *Il ritorno dell'esistenza certa e dell'obiettiva determinabilità per i soggetti IAS adopter*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 1, VIII, 119 ss.
- FRANSONI G., *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3145 ss.
- GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, Padova, 2016
- MARCHESE S., *Profili fiscali delle attività immateriali*, in LIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, 588 ss.

- MARONGIU G., *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1, I, 3 ss.
- RUSO V. - MUSUMECI M., *IFRIC 12: slalom tra attività "materiali", "finanziarie" e "immateriali"*, in *Bilancio e revisione*, 2022, 8, 16 ss.
- RUSO V., *Il riallineamento per i soggetti IAS/IFRS in cerca di confini certi*, in *Il Fisco*, 2021, 24, 2327 ss.
- SACCHETTO C. (a cura di), *Profili fiscali dell'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, Torino, 2012
- SALVINI L., *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV., *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Quaderni di Giurisprudenza commerciale, Milano, 2007, 193 ss.
- STEVANATO D., *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3155 ss.
- VACCA I. - GARCEA A., *Questioni aperte in tema di costruzione e gestione di immobili*, in *Corr. trib.*, 2010, 44, 3660 ss.
- ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018
- ZIZZO G., *La «questione fiscale» delle società IAS/IFRS*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018
- ZIZZO G., *Criteri di qualificazione IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile IRES*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3137 ss.

Brevi note sull'imponibilità dei redditi conseguiti dai soggetti non residenti privi di stabile organizzazione

Brief notes on the taxability of incomes produced by non-resident taxpayers with no permanent establishment in Italy

(commento a/notes to Cass., ord. 20 giugno 2022, n. 19862)

ERNESTO MARCO BAGAROTTO

Abstract

Con la recente sentenza 20 giugno 2022, n. 19862, la Suprema Corte, in linea con la posizione precedentemente espressa dalla giurisprudenza di legittimità e da parte della dottrina, ha ritenuto che i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia possano conseguire redditi d'impresa. Tale sentenza, tuttavia, è pervenuta alla incoerente conclusione che tali redditi sarebbero imponibili in Italia in base alle regole del capo VI del Titolo I del TUIR.

Parole chiave: fiscalità internazionale, imprese non residenti, stabile organizzazione, plusvalenze

Abstract

With the recent decision 20th June 2022, n. 19862, the Supreme Court, in line with the position previously expressed by the jurisprudence and by part of the doctrine, has stated that it is possible that non-resident taxpayers with no permanent establishment in Italy attain business income. This decision, however, reached the inconsistent conclusion that those income may be taxed according the rules of Chapter VI of Title I of TUIR.

Keywords: international taxation, non-resident enterprises, permanent establishment, capital gains

SOMMARIO: **1.** Cenni introduttivi. - **2.** La posizione della società ricorrente. - **3.** Il (diverso) percorso argomentativo seguito dalla Suprema Corte. - **4.** Le posizioni espresse dalla dottrina. - **5.** L'ulteriore impostazione seguita dalla sentenza commentata. - **6.** La compatibilità con il modello OCSE della tassazione della plusvalenza. - **7.** Conclusioni.

1. La Corte di cassazione, con la sentenza 20 giugno 2022, n. 19862, ha affrontato una fattispecie tutt'altro che rara nell'ambito dei soggetti multinazionali, cioè quella di una società di capitali fiscalmente residente all'estero (più precisamente in Belgio) priva di stabile organizzazione in Italia, ma proprietaria di taluni asset (terreni edificabili) ubicati nel territorio italiano.

Tale società, nel corso del 2004, cedeva detti terreni, ma non presentava la dichiarazione dei redditi in Italia. L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, emetteva avviso di accertamento ai fini IRES ed IRAP, assumendo che la plusvalenza generata grazie alla cessione costituisse reddito d'impresa e tassabile ai sensi dell'art. 86, comma 4, TUIR.

La società proponeva ricorso e risultava soccombente sia in primo sia in secondo grado (eccezion fatta per quanto riguarda la debenza dell'IRAP).

Dopodiché, la contribuente proponeva un articolato ricorso per cassazione.

Il punto di maggior interesse della sentenza è – al di là di alcune peculiarità del caso specifico – quello in cui viene affrontata la questione delle conseguenze dell'assenza di una stabile organizzazione in Italia rispetto alla qualificazione del reddito ivi conseguito dal soggetto non residente (tra i primi commenti si veda MANZITTI A., *Può un soggetto non residente produrre reddito d'impresa in Italia senza una stabile organizzazione?* (Cass., 20 giugno 2022, n. 19862), in *Riv. tel. dir. trib.*, rubrica *Recentissime dalla Cassazione Tributaria*, 28 ottobre 2022).

2. Nel primo motivo del proprio ricorso (quello di maggior interessi in questa sede) la contribuente ha contestato la violazione del combinato disposto degli artt. 23, 86, 151 e 152 TUIR (nelle versioni vigenti *ratione temporis*, vale a dire anteriormente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 147/2015, c.d. decreto internazionalizzazione).

A tal fine, la ricorrente ha rimarcato di non disporre di una stabile organizzazione in Italia, assumendo che, di qui, sarebbero venuti meno gli obblighi di tenuta della contabilità e di dichiarazione.

Più precisamente, dalle indicazioni contenute nella sentenza, pare che la ricorrente ritenesse che, in assenza di una stabile organizzazione, non sarebbe possibile considerare il reddito conseguito da una società estera come reddito d'impresa.

Talché – questa pare la ricostruzione sposata dalla contribuente – per le società estere prive di stabile organizzazione sarebbe necessario, laddove possibile, ricondurre i componenti reddituali conseguiti sul territorio alle (altre) categorie di cui all'art. 6 TUIR, determinandoli – ricorrendo i presupposti di collegamento di cui all'art. 23 – in base alle regole del Titolo I, TUIR.

3. La sentenza commentata affronta il tema centrale della vertenza in modo piuttosto sintetico.

In sostanza, la Suprema Corte afferma che il reddito conseguito da una società estera, sia pure priva di stabile organizzazione, possa comunque rientrare nella categoria dei redditi d'impresa.

La Corte non si sofferma sulle ragioni che hanno condotto a considerare l'attività concretamente svolta dalla ricorrente (*in Italia*, sembra di capire) come commerciale e, dunque, idonea a generare redditi d'impresa.

In un passaggio della pronuncia, infatti, viene affermato che «è chiaro, e non risulta contestato in sede di merito, che la contribuente esercitava un'impresa commerciale al tempo della compravendita dei terreni edificabili ... avente ad oggetto una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., comma 1, nn. 1) e 2), o un'attività ad esse ausiliaria (art. 2195 c.c., comma 1, n. 5). Peraltro, la stessa società, che contesta che la vendita dei terreni in Italia sia avvenuta nell'esercizio di un'attività commerciale da essa svolta, si guarda bene dall'indicare a quale attività tale vendita sia ascrivibile e quale tipo di reddito avrebbe prodotto in capo ad essa».

Dalla natura asseritamente commerciale dell'attività svolta dalla ricorrente la Suprema Corte desume la necessità di trattare il relativo reddito come reddito d'impresa tassabile da determinare – lo si ribadisce, pur in assenza di una stabile organizzazione in Italia – in base alle regole del Titolo I, capo VI, TUIR (che rinvia in gran parte al Titolo II).

La Suprema Corte conclude precisando che «il fatto che una società non residente non abbia in Italia una stabile organizzazione non esclude che gli atti, produttivi di reddito, compiuti sul territorio nazionale siano ascrivibili all'esercizio dell'impresa commerciale di cui la società è titolare e che, di conseguenza, quel reddito sia qualificabile come reddito d'impresa. In altri termini, l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia non è una condizione necessaria affinché un soggetto possa essere qualificato come società commerciale ed affinché gli atti da esso compiuti in territorio italiano possano essere ricondotti all'esercizio dell'impresa».

Per pervenire a tale conclusione viene valorizzato l'art. 152, comma 2, TUIR nella versione vigente *ratione temporis* (anzitutto alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 147/2015), in forza del quale «In mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano».

A tal proposito giova ricordare che la specifica (ed infelice) formulazione di detta previsione, nella parte in cui esordiva limitando la sua applicazione al caso di “mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato”, andava ricollegata alla regola (abrogata dal citato D.Lgs. n. 147/2015) della c.d. forza di attrazione della stabile organizzazione, desumibile dai previgenti artt. 151, comma 2 e 152, comma 1, TUIR che, in sostanza, facevano confluire nel reddito d'impresa della stabile organizzazione anche proventi appartenenti ad altre categorie reddituali e redditi non riconducibili all'attività posta in essere dalla stabile organizzazione.

È per tale ragione che il legislatore prevedeva che solo in assenza di stabile organizzazione trovasse applicazione la regola della tassazione per singole categorie di reddito.

Tant'è che, una volta che il D.Lgs. n. 147/2015 ha abrogato la regola della forza di attrazione della stabile organizzazione (anche in considerazione della sua incompatibilità con le Convenzioni bilaterali basate sul modello OCSE), è stato riformulato il testo normativo e previsto che tutti i redditi di fonte italiana – ad eccezione di quelli d'impresa conseguiti attraverso una stabile organizzazione – concorrano a formare il reddito e sono determinati in base alle regole delle singole categorie nelle quali rientrano.

Si è passati, cioè, dal prevedere l'applicazione delle regole delle singole categorie di reddito ai soli casi di assenza di stabile organizzazione (considerato che, in presenza di stabile organizzazione, trovava applicazione la “forza di attrazione” alla stabile organizzazione) al rendere applicabili tali regole a tutti i redditi, diversi da quelli attribuibili alla stabile organizzazione, rispetto ai quali trovano applicazione le specifiche previsioni dell'art. 152 TUIR (sull'intervento operato con il D.Lgs. n. 147/2015 vd. BIZIOLI G., *Il paradigma internazionale: la revisione della disciplina impositiva di società ed enti commerciali non residenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 3, I, 269).

Come precisato nella Relazione governativa al D.Lgs. n. 147/2015, il nuovo assetto normativo «*prevede la tassazione su base isolata, senza compensazioni e secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR dei redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato, con la sola eccezione dei redditi di impresa da stabile organizzazione ... per i quali il successivo articolo 152 introduce una disciplina specifica*».

4. Vediamo dunque se, dall'articolato quadro normativo – nelle versioni anteriore e successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 147/2015 – sia possibile configurare la produzione di reddito d'impresa in assenza di una stabile organizzazione in Italia; e, in caso affermativo, sottoporre a tassazione tale reddito.

In primo luogo, si rende necessario comprendere se la stabile organizzazione rappresenti un elemento di *qualificazione* del reddito o un elemento di *localizzazione* del reddito.

Ora, secondo la prima impostazione, in assenza di stabile organizzazione in Italia il soggetto non residente non potrebbe produrre redditi d'impresa. I redditi prodotti potrebbero essere inclusi, ricorrendone i presupposti, solamente nelle altre categorie di reddito e, laddove si verifici la connessione territoriale in base ai criteri dell'art. 23 TUIR, sarebbero tassati in base alle relative regole.

Tale impostazione è stata sostenuta anche alla luce della Relazione governativa al TUIR, in cui si legge che in assenza di stabile organizzazione le società non residenti «*non possono evidentemente considerarsi imprenditori commerciali essendo privi di un reddito di impresa imponibile. In tal caso essi vengono a trovarsi nella stessa situazione reddituale degli enti non commerciali residenti, e come per questi, il loro reddito complessivo è formato dai singoli redditi, (con esclusione ovviamente del reddito di impresa e limitatamente a quelli che in base alle regole dell'art. 20 [ora art. 23] si considerano prodotti nel territorio dello Stato) determinati secondo le disposizioni del titolo primo relative alle categorie nelle quali rientrano*» (su tale impostazione, sia pure con sfumature diverse, vd. GARBARINO C., *Forza di attrazione della stabile organizzazione e trattamento isolato dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1990, 436 ss.; PERRONE L., *Reddito d'impresa di società non residenti prive di stabile organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2014, 1, 37; ID., *Dubbi ed ipotesi sulla qualificazione del reddito d'impresa degli enti non residenti*, in UCKMAR V., coordinati da, *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: I settanta anni di “Diritto e pratica tributaria”* (Genova, 2-3 luglio 1999), Padova, 2000, 569, il quale

ritiene che la stabile organizzazione sia una «materializzazione dei requisiti della professionalità e soprattutto dell'abitudine ... una sorta di *quid pluris* previsto dal legislatore nazionale [e delle C.I.] al fine di rendere più visibili ed accertabili quei requisiti ...»).

Altra dottrina, invece, ritiene che la qualificazione di un reddito come reddito d'impresa prescinderebbe dalla presenza di una stabile organizzazione in Italia (FANTOZZI A. - MANGANELLI A., *Qualificazione e determinazione dei redditi prodotti da imprese estere in Italia: applicabilità della normativa sui prezzi di trasferimento nei rapporti tra stabile organizzazione e casa madre*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, I, Padova, 1997, part. 413-415; successivamente vd. anche FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 2, I, 99; DELLA VALLE E., *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito: profili di diritto interno*, Roma, 2004, 41; ID., *Stabile organizzazione (dir. trib.)*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 2, 697 ss.; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 385-386, n. 155; BIZIOLI G., *Il paradigma internazionale: la revisione della disciplina impositiva di società ed enti commerciali non residenti*, cit., part. 269; GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021, part. 56; si veda anche la tesi di NANETTI F., *La "scissione" del reddito d'impresa: spunti sistematici in tema di tassazione delle società commerciali non residenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 6, I, 740, secondo cui il legislatore non avrebbe creato distinzioni tra imprese residenti ed imprese non residenti, ma il reddito d'impresa di queste ultime non sarebbe considerato unitariamente bensì sarebbe «scisso nelle sue componenti»).

A sostegno di tale seconda impostazione deporrebbe, *in primis*, il testo dell'art. 55 (già 51) TUIR, che, nel fornire la definizione reddito d'impresa, non richiede che le attività ivi previste debbano essere svolte in Italia. Il soggetto non residente – al quale, giova ricordarlo, non sono applicabili le presunzioni di commercialità fissate dagli artt. 6 e 81 TUIR – potrebbe dunque produrre reddito d'impresa in Italia al ricorrere dei requisiti fissati dall'art. 55 TUIR, riferiti alla professionalità, abitudine ed alla tipologia di attività svolta; e ciò a prescindere dal luogo (in Italia o all'estero) in cui venga svolta tale attività (FANTOZZI A. - MANGANELLI A., *Qualificazione e determinazione dei redditi prodotti da imprese estere in Italia*, cit., 413; *contra* vd. PERRONE L., *Reddito d'impresa di società non residenti prive di stabile organizzazione*, cit., 37 ss. il quale ritiene che, affinché possa esservi produzione di reddito d'impresa da parte del soggetto non residente, questo debba svolgere un'attività imprenditoriale in Italia e non *solamente* all'estero).

Peraltro, a parere di chi scrive, nella stessa direzione sembra deporre il testo dell'art. 23 che, nello stabilire che si considerano prodotti nel territorio dello Stato «i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni», pare indirettamente riconoscere che possano essere configurati redditi d'impresa non derivanti da attività svolte mediante stabili organizzazioni.

L'impostazione che nega funzione qualificatoria alla stabile organizzazione, inoltre, troverebbe supporto nella risalente sentenza delle SS.UU. della Corte di Cassazione 30 novembre 1983, n. 7184, che aveva escluso (sia pure anteriormente all'entrata in vigore del TUIR) la tassabilità di *royalty* corrisposte ad una società estera priva di stabile organizzazione in Italia, prendendo le mosse proprio dalla loro necessaria inclusione tra i redditi d'impresa, alla luce della natura imprenditoriale del percipiente estero.

Tale sentenza è stata ripresa anche nella successiva pronuncia 21 aprile 2011, n. 9197 che, nonostante il mutato quadro normativo, ha ritenuto non imponibili in Italia gli interessi attivi di fonte italiana conseguiti da una Banca di San Marino priva di stabile organizzazione in Italia, affermando che «l'ormai risalente e non contraddetta giurisprudenza delle SS.UU. di questa Corte (cfr. Cass. 7184/83) è nel senso che la qualificazione di reddito quale reddito d'impresa dipende dal requisito soggettivo dell'esercizio di impresa commerciale da parte del percipiente, a prescindere da qualsiasi altro diverso requisito (essendo la ricorrenza della stabile organizzazione semplice condizione di localizzazione del reddito medesimo e di sua imponibilità in Italia)».

Come intuibile dal contenuto delle sentenze testé citate, le conseguenze dell'adesione ad una o all'altra tesi possono essere rilevanti, atteso che si dovrebbe argomentare che, laddove sia possibile con-

figurare il conseguimento, da parte di un soggetto non residente privo di stabile organizzazione, di un reddito d'impresa in Italia, tale reddito dovrebbe esser considerato non tassabile come reddito d'impresa per carenza del collegamento previsto per tale tipologia di reddito dall'art. 23 TUIR; né tale reddito, proprio perché reddito d'impresa, potrebbe essere attratto ad imposizione classificandolo in altre categorie (su tale aspetto vd. anche MELIS G., *Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1, 34-35, n. 10).

5. Come visto, la conclusione a cui è pervenuta la Suprema Corte nella sentenza commentata è – quanto ai presupposti – in linea con le pronunce della stessa Corte citate nel precedente paragrafo e, dunque, con la tesi che nega la funzione qualificatoria della stabile organizzazione.

La sentenza commentata, infatti, ha riconosciuto la possibilità di configurare l'esercizio di un'attività commerciale produttiva di reddito d'impresa, a prescindere dall'esistenza di una stabile organizzazione in Italia.

Gli effetti che sono stati fatti discendere dall'adozione di tale impostazione, tuttavia, si discostano da quelli seguiti dalle pronunce precedenti, poiché nella sentenza commentata è affermato che i redditi d'impresa conseguiti in Italia dal soggetto non residente privo di stabile organizzazione sarebbero (comunque) tassabili secondo le modalità proprie dei redditi d'impresa, vale a dire in base alle disposizioni del Titolo I (che, come noto, in materia di determinazione del reddito d'impresa rinvia, con alcune deroghe, al Titolo II in materia di IRES).

Ora, a prima vista la soluzione seguita dalla sentenza in commento potrebbe essere giudicata compatibile con il previgente art. 152, comma 2, che richiedeva l'applicazione delle regole del Titolo I «*In mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato*». Potrebbe perciò affermarsi che la regola dell'art. 152, comma 2, trovasse applicazione anche per i redditi d'impresa non conseguiti attraverso stabili organizzazioni.

Considerazioni simili potrebbero essere formulate con riferimento alla nuova formulazione dell'art. 151, comma 3, TUIR, posto che tale disposizione prevede l'applicazione delle regole del Titolo I a tutti i redditi «*ad eccezione dei redditi d'impresa di cui all'articolo 23, comma 1, lettera e), ai quali si applicano le disposizioni di cui al successivo articolo 152*» (cioè ad eccezione dei redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni).

Ciò che la Suprema Corte sembra aver tralasciato è che il primo comma dell'art. 151 (nelle versioni sia anteriore che successiva al D.Lgs. n. 147/2015) è chiaro nell'affermare che il reddito complessivo delle società non residenti è formato “soltanto” dai redditi prodotti nello Stato, e che si considerano tali i redditi individuati dall'art. 23, norma che contempla i soli redditi d'impresa conseguiti mediante stabili organizzazioni.

Appare perciò una forzatura affermare che una società non residente priva di stabile organizzazione possa conseguire un reddito d'impresa in Italia e, al tempo stesso, che tale reddito debba essere tassato secondo le regole dei redditi d'impresa.

Tant'è che la dottrina che, anche più recentemente, ha sostenuto la possibilità, per le società non residenti prive di stabile organizzazione, di conseguire redditi d'impresa, ha ribadito che tali redditi devono essere considerati non imponibili per carenza del nesso richiesto dall'art. 23 TUIR (GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, cit., 56).

Resta fermo che, in assenza di stabile organizzazione, la società non residente potrà comunque conseguire redditi imponibili in Italia, potendo gli ulteriori redditi conseguiti essere ricondotti alle altre categorie di reddito (in particolare, redditi fondiari, di capitale o diversi) e tassati in Italia laddove sussistano gli specifici criteri di collegamento dettati dall'art. 23 (su tale meccanismo vd., tra gli altri, GRANDINETTI M., *La tassazione transnazionale delle imprese e dei gruppi d'impresa*, in SACCHETTO C., a cura di, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, part. 190).

Simile conclusione, peraltro, risulta condivisa anche dalla citata dottrina che nega funzione qualificatoria alla stabile organizzazione, posto che, secondo tale impostazione, l'esclusione da tassazione in Italia sarebbe riservata solamente a quelli che vengono definiti “redditi oggettivamente commerciali”,

ferma restando l'imponibilità degli altri redditi "privi di natura intrinsecamente commerciale", che sarebbero tassabili al ricorrere dei criteri di connessione previsti dall'art. 23 (GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, cit., 51).

Non può sottacersi, tuttavia, la difficoltà di valutare quali – tra i redditi conseguiti dall'impresa non residente – debbano essere ricompresi tra i redditi d'impresa, da sottrarre a tassazione per effetto dell'assenza di stabile organizzazione (difficoltà già posta in evidenza da FANTOZZI A. - MANGANELLI A., *Qualificazione e determinazione dei redditi prodotti da imprese estere in Italia*, cit., 415).

Si tratta di un tema particolarmente delicato, poiché, così stando le cose, il soggetto non residente privo di stabile organizzazione non dovrebbe subire tassazione sui proventi classificabili tra i redditi d'impresa e – stante l'ampiezza delle categorie reddituali – sarebbe assoggettato a tassazione sugli altri proventi di fonte italiana classificabili nelle altre categorie (sempre che, va da sé, non si tratti di proventi non tassati, come le plusvalenze da cessioni di fabbricati detenuti da oltre cinque anni).

Tale conclusione, peraltro, non sembra pienamente condivisa dall'Amministrazione finanziaria: nei casi in cui un reddito conseguito da un non residente privo di stabile organizzazione possa essere classificato in una categoria diversa dal reddito d'impresa, l'Amministrazione pare aver tralasciato la circostanza che il contribuente svolgesse attività imprenditoriale e che, dunque, in realtà, tale reddito potesse considerarsi reddito d'impresa, non imponibile in assenza di stabile organizzazione.

In tal senso, per esempio, si è espressa la ris. 9 marzo 2007, n. 41/E, che ha ritenuto tassabili taluni plusvalori conseguiti da una società finanziaria di San Marino (che, dunque, ragionevolmente poneva in essere un'attività commerciale potenzialmente produttiva di reddito d'impresa ex art. 55 TUIR), priva di stabile organizzazione in Italia, ritenendoli qualificabili tra i redditi diversi. Il tutto affermando, sia pure in modo sfumato, che in mancanza di una stabile organizzazione, gli elementi reddituali dei soggetti non residenti "in genere" non configurano reddito d'impresa e «mantengono la loro distinta qualificazione oggettiva, a differenza di quanto accade per le società residenti».

La sentenza in commento, di contro, ha classificato i redditi conseguiti dal soggetto estero privo di stabile organizzazione come redditi d'impresa, tassabili secondo le regole del Titolo I, capo VI, ancorché, trattandosi di plusvalenze su terreni edificabili ubicati in Italia, fosse astrattamente possibile qualificarli come redditi diversi, tassabili in Italia in base alle regole dell'art. 67 TUIR (e condurre così ad effetti analoghi, dal punto di vista sostanziale, a quelli ottenuti dalla sentenza commentata, fermo restando che, nella normalità dei casi, la qualificazione di una plusvalenza come reddito d'impresa o reddito diverso assume rilevanza in diversi ambiti, come quelli degli obblighi contabili, delle modalità di determinazione del reddito, della possibilità di beneficiare di specifici istituti, quali la c.d. rivalutazione dei costi di acquisto dei terreni, ecc.).

Sotto questo profilo, peraltro, è la stessa Suprema Corte che pare minimizzare il tema della qualificazione del reddito in una o l'altra categoria, evidenziando che «la società non dice quale sia lo svantaggio fiscale concreto che avrebbe subito a causa dell'asseritamente erronea qualificazione come reddito tout court d'impresa della plusvalenza realizzata mediante la cessione dei terreni» (giova ricordare che, nel caso di specie, si discuteva di terreni edificabili sicché, diversamente da quanto accade per i terreni agricoli, la relativa plusvalenza sarebbe stata comunque tassabile anche nell'ambito dei redditi diversi, a prescindere dal decorso di un quinquennio dal relativo acquisto).

Resta fermo, però, che il percorso logico seguito dalla Suprema Corte non è condivisibile, dovendosi ritenere che o si è in presenza di redditi d'impresa, imponibili in Italia solamente in presenza di stabile organizzazione; o si è in presenza di redditi diversi, imponibili in Italia al verificarsi dei presupposti di cui all'art. 23 TUIR.

6. La tassazione del reddito conseguito dal non residente in relazione alla plusvalenza generata dalla cessione di un terreno edificabile, peraltro, è compatibile con le convenzioni bilaterali basate sul modello OCSE.

Ora, la sentenza commentata non formula considerazioni a proposito della compatibilità delle conclusioni a cui perviene rispetto alla Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie.

Giova comunque ricordare che l'art. 7, par. 1, del modello OCSE prevede che gli utili delle imprese siano tassabili solamente nel Paese di residenza, a meno che non siano attribuibili ad una stabile organizzazione localizzata nell'altro Stato.

Tale previsione riflette l'«*international consensus that, as a general rule, until an enterprise of one State has a permanent establishment in another State, it should not properly be regarded as participating in the economic life of that other State to such an extent that the other State should have taxing rights on its profits*» (punto 11 del Commentario all'art. 7).

Come chiarito dal par. 4 dello stesso art. 7 (e ben esposto nel Commentario), tuttavia, la limitazione all'esercizio della potestà impositiva da parte del Paese della fonte trova applicazione sempre che i profitti conseguiti dal non residente non ricadano in altre categorie per le quali gli altri articoli della Convenzione attribuiscono a quest'ultimo il potere impositivo (part. punti 10 e 74).

Orbene, l'art. 13 del modello OCSE prevede che i proventi derivanti dall'alienazione di proprietà immobiliari situate in un Paese siano imponibili in detto Paese. Peraltro, per individuare il concetto di proprietà immobiliare l'art. 13 rinvia al precedente art. 6, che, a sua volta, precisa di ricomprendere anche gli «*income from immovable property of an enterprise*» (par. 4). Tant'è che, sul punto, il Commentario all'art. 6 specifica che tale disposizione «*does not prevent income from immovable property, when derived through a permanent establishment, from being treated as income of an enterprise, but secures that income from immovable property will be taxed in the State in which the property is situated also in the case where such property is not part of a permanent establishment situated in that State*» (punto 4) (l'imponibilità delle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili facenti parte dell'attivo di un'impresa viene confermata da NAVARRINI F., *Il trattamento delle singole categorie reddituali nel modello OCSE*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, 465).

Le Convenzioni basate sul modello OCSE, dunque, consentono al Paese della fonte di tassare i plusvalori derivanti dall'alienazione di immobili sia nel caso in cui questi facciano parte di una stabile organizzazione, sia in caso contrario.

7. Da quanto sin qui evidenziato emerge come la decisione della Suprema Corte, per quanto influenzata dal particolare assetto normativo anteriore al riordino operato dal D.Lgs. n. 147/2015, non sia condivisibile nella parte in cui afferma che un soggetto non residente privo di stabile organizzazione potrebbe conseguire redditi d'impresa in Italia, imponibili in base alle regole del Titolo I, capo VI, TUIR.

Una volta che il provento conseguito da un soggetto non residente viene qualificato come reddito d'impresa, infatti, non è possibile sottoporlo a tassazione in assenza di stabile organizzazione, stante il chiaro disposto dell'art. 23 TUIR e dell'art. 7 delle Convenzioni bilaterali.

Semmai, laddove si condividesse la tesi che attribuisce funzione qualificatoria alla stabile organizzazione, si potrebbe affermare che il soggetto non residente privo di stabile organizzazione non può conseguire redditi d'impresa e che gli ulteriori componenti reddituali possono essere attratti a tassazione in Italia se classificabili in un'altra categoria di reddito e sempre che sussista il relativo criterio di collegamento dettato dall'art. 23 TUIR; circostanza che accadeva nel caso affrontato dalla Corte di Cassazione, riferito a plusvalenze su terreni edificabili ubicati in Italia.

Volendo, di contro, aderire alla più condivisibile tesi che nega la funzione qualificatoria della stabile organizzazione, già seguita in passato dalla stessa Suprema Corte, l'imponibilità del provento conseguito dalla società non residente priva di stabile organizzazione poteva essere sostenuta solamente una volta esclusa la sua riconducibilità ad un'attività commerciale e, dunque, classificandolo, nuovamente, nella categoria dei redditi diversi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BIZIOLI G., *Il paradigma internazionale: La revisione della disciplina impositiva di società ed enti commerciali non residenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 3, 269 ss.

- CORASANITI G. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. - UCKMAR V. - CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale - Manuale*, Padova, 2012
- CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, Padova, 2016
- DELLA VALLE E., *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito: profili di diritto interno*, Roma, 2004
- DELLA VALLE E., *Stabile organizzazione (dir. trib.)*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 2, 691 ss.
- FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 2, I, 99 ss.
- FANTOZZI A. - MANGANELLI A., *Qualificazione e determinazione dei redditi prodotti da imprese estere in Italia: applicabilità della normativa sui prezzi di trasferimento nei rapporti tra stabile organizzazione e casa madre*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, I, Padova, 1997, 401 ss.
- FRANSONI G., *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 2, I, 123 ss.
- FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004
- GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021
- GARBARINO C., *Forza di attrazione della stabile organizzazione e trattamento isolato dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 427 ss.
- GARBARINO C., *Stabile organizzazione (nel diritto tributario) (aggiornamento-2009)*, in *Digesto comm.*, Torino, 663 ss.
- GRANDINETTI M., *La tassazione transnazionale delle imprese e dei gruppi d'impresa*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- MANZITTI A., *Può un soggetto non residente produrre reddito d'impresa in Italia senza una stabile organizzazione? (Cass., 20 giugno 2022, n. 19862)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, rubrica *Recentissime dalla Cassazione Tributaria*, 28 ottobre 2022
- MELIS G., *Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 29 ss.
- NANETTI F., *La "scissione" del reddito d'impresa: spunti sistematici in tema di tassazione delle società commerciali non residenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 6, I, 727 ss.
- PERRONE L., *Dubbi ed ipotesi sulla qualificazione del reddito d'impresa degli enti non residenti*, in UCKMAR V. (coordinati da), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999), Padova, 2000, 569 ss.
- PERRONE L., *Reddito d'impresa di società non residenti prive di stabile organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2014, I, 37 ss.
- PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017
- SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- TOSI L. - BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2022

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

La ricerca di una “base economica attendibile” tra quantificazione aziendalistica e determinazione del “reddito fiscale d’impresa”. Verso il c.d. “doppio binario” del principio di derivazione?

The search for a “reliable economic basis” in the light of a business-oriented analysis of commercial enterprises’ taxable net income determination. Shall we move to the so-called derivation principle’s “double track”?

CHRISTIAN CALIFANO

Abstract

I rapporti fra reddito imponibile e reddito civilistico sono sempre stati al centro di un vasto dibattito scientifico da quando la redazione del bilancio, a seguito di una disciplina in progressiva evoluzione, ha implicato un sempre maggiore impatto delle “interferenze fiscali”. Attraverso il contributo delle scienze aziendalistiche, si è sempre ravvisata l’esigenza di individuare una base economica attendibile, tale da rapportare il prelievo ad una reale sostanza economica, ovvero all’effettiva attitudine a contribuire espressa dall’esercizio dell’attività d’impresa.

Parole chiave: base economica attendibile, reddito imponibile, reddito civilistico, principio di derivazione

Abstract

The inner relationship existing between taxable net income and business profit has been always at the centre of a remarkable scientific debate among scholars, since the preparation of the financial statement, following a progressive development of its relevant regulation, has determined a more and more increasing impact played by the so-called “tax interferences” over its fundamental elements. In this vein, the need for a “reliable economic basis” represents a matter of main interest investigated in business analysis, in such a way that it seamlessly makes a corresponding adjustment between the effective tax liability and the real underlying economic substance, as of the actual attitude demonstrated by a business to contribute to public spending in compliance with its ability to pay.

Keywords: reliable economic basis, taxable net income, business profit, derivation principle

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il passaggio dalla funzione del “risultato dell’esercizio” alla determinazione del “reddito d’impresa”. - **3.** La trasformazione del “risultato dell’esercizio” in “reddito fiscale d’impresa”. I principi fiscali applicati al bilancio d’esercizio e l’affermazione della “derivazione rafforzata”. - **4.** La funzione reddituale d’impresa: dall’ancoraggio alla competenza economica, alle recenti teorie di “finanziarizzazione” del reddito. Riflessioni a margine della ricerca di una “base economica attendibile” per la determinazione del “reddito d’impresa”. - **5.** Osservazioni conclusive.

1. Il disegno di legge di delega fiscale di recente licenziato dal Consiglio dei Ministri contiene specifiche norme relative alle imposte dirette; con particolare riguardo alla tassazione del reddito d'impresa, la delega appare alquanto ampia, prevedendo, tra l'altro, nell'ottica di semplificazione e razionalizzazione dell'IRES, un rafforzamento del rapporto di relazione tra valori civilistici e valori fiscali ed una revisione della disciplina delle variazioni in aumento ed in diminuzione, allineando tale ultima normativa a quella vigente nei principali Paesi europei.

I rapporti fra reddito imponibile e reddito civilistico sono sempre stati al centro di un vasto dibattito sin dalla metà degli anni Ottanta, ovvero da quando la redazione del bilancio, a seguito di una disciplina che si è andata via, via, sempre più compiutamente regolamentando, ha implicato un sempre maggiore impatto delle "interferenze fiscali".

I modelli di riferimento sui quali la dottrina, anche aziendalistica, si è sempre confrontata, sono sostanzialmente tre: la completa divergenza, se non in termini di importo, quantomeno di regole di determinazione, fra i due risultati; il modello di "derivazione parziale" dove il risultato del conto economico costituisce la base di partenza per il calcolo del reddito imponibile mediante l'apporto di variazioni; infine, l'esatta corrispondenza fra i due risultati, che configura il modello di perfetta simmetria nell'applicazione della normativa civilistica, prescindendo dalle disposizioni fiscali.

Nell'ambito di questa dialettica tra i differenti modelli il Testo Unico delle imposte sui redditi opta per la scelta del modello di "derivazione parziale", al quale si è, peraltro, giunti in seguito ad un articolato processo evolutivo che ha messo in relazione i vantaggi e gli svantaggi dei relativi modelli

Anche attraverso il contributo delle scienze aziendalistiche, si è sempre ravvisata l'esigenza di individuare una "base economica attendibile", tale da rapportare il prelievo ad una reale sostanza economica, ovvero all'effettiva attitudine a contribuire espressa dall'esercizio dell'attività d'impresa; più stretto è il legame tra reddito d'impresa e risultato del conto economico, maggiore è l'influenza dei sistemi contabili sulla misura dell'imponibile.

2. In difetto di una definizione legislativa, la dottrina nazionale ed internazionale ha consolidato il concetto di "reddito tassabile" attraverso tre distinte nozioni teoriche: il reddito come prodotto, il reddito come entrata e il reddito come consumo o ricchezza consumata (sulla distinzione operata in seno alla Scienza delle finanze, cfr. BOSI P., *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 2012, 522 e ROSEN S. - GAYER T. - CIVAN A., *Public finance*, Maidenhead, 2014, 588; sulla nozione di reddito espressiva della capacità contributiva cfr. DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 481 ss.; sulla progressiva dilatazione degli elementi concorrenti alla determinazione quantitativa del reddito come base imponibile, cfr. ZIZZO G., *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo* in BEGHIN M. - MOSCHETTI F. - SCHIAVOLIN R. - TOSI L. - ZIZZO G., *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 45-66, nonché POGGIOLI M., *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 2, 192).

In questa prospettiva, la grandezza economica identificata dal Legislatore come "base imponibile", rappresenta il criterio generale di determinazione al concorso per il riparto delle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, il "reddito d'impresa" rappresenta infatti grandezza oggetto di una complessa disciplina, in considerazione dell'attitudine del cosiddetto "sistema azienda" ad incidere sullo sviluppo delle relazioni socio-economiche e, pertanto, sui rapporti giuridici connessi agli scambi di beni e servizi (per una ricostruzione sistematica del principio di progressività, BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale* in FANTOZZI A., a cura di, *Diritto tributario*, Milano, 2013, 75 ss.; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 9, 814 ss.; sulla titolarità effettiva MARINO G., "Titolare effettivo" e possessori di reddito: sovrapposizioni, innesti e [probabili] mutazioni genetiche, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, 193 e 194; sui correlati profili aziendalistici, cfr. D'AMICO L. - PAOLONE G., a cura di, *I principi e i modelli dell'Economia aziendale*, Torino, 2017, 34 ss. e CASERIO C., *Modelli d'azienda per il supporto decisionale e la generazione della conoscenza*, Torino, 2015, 57 ss.).

La rilevanza sociale del “fenomeno azienda” non esaurisce la sua essenza nella sola identificazione del «*complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*», acquisendo una dimensione strutturale più complessa ed articolata, il cui inserimento all'interno dell'ordinamento tributario ha richiesto un'azione di valorizzazione della base imponibile riferibile alla “dimensione aziendale” (sulla nozione civilistica di azienda cfr. MARTORANO F., *L'Azienda* in AA.VV. *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2020, 113 e 114; GIACOSA E., *Il fenomeno della crisi aziendale. Un modello di percezione del fenomeno della crisi aziendale nel sistema impresa*, Milano, 2016, 156 e 157; CESCONE F. - GARLATTI A., *Economia aziendale. Casi e studi*, Padova, 2005, 7 ss.).

La necessità di soddisfare tale esigenza implica, per un verso, l'identificazione di uno “strumento idoneo” alla misurazione ed alla quantificazione della ricchezza prodotta per mezzo dell'attività d'impresa e, per altro verso, l'oggettivazione di una grandezza economicamente rilevante ed attendibile che esprima una effettiva “base imponibile” in grado di fornire una definizione quanto più precisa dell'attitudine contributiva espressa.

In questa prospettiva il bilancio d'esercizio rappresenta lo strumento di più effettiva utilità applicativa ai suddetti fini, rappresentando il “viatico” attraverso cui trova corretta applicazione il complesso di norme posto a salvaguardia dell'integrità del capitale sociale e, al contempo, il presupposto per l'accertamento periodico degli utili o delle perdite realizzate nel periodo, oltre a rappresentare un essenziale strumento di informazione contabile e finanziaria sia per i soci, sia per i terzi (sulla funzione informativa e valutativa del bilancio cfr. LEPORE L. - PISANO S. - DI GUIDA C., *Trasparenza dei bilanci aziendali e armonizzazione contabile*, in *Riv. dott. comm.*, 2017, 4, 519 ss. spec. par. 2; VENUTI M., *I principi ispiratori della nuova disciplina dei bilanci societari*, in *Giur. comm.*, 2016, 2, 188 ss., spec. par. 5; RACUGNO G., *Politiche di bilancio, criteri di ragionevolezza e doveri di trasparenza*, in *Giur. comm.*, 2013, 4, 732 ss. Con riferimento ai rapporti tra “principio di verità” e “principio di chiarezza” del bilancio, si v. Cass., Sez. Un., 21 febbraio 2000, n. 27 e Cass., 27 aprile 2004, n. 8001).

Il rilievo da attribuire al bilancio, tuttavia, non esaurisce i propri effetti nella tutela informativa circa la dimensione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa, ma costituisce un imprescindibile elemento di collegamento ed ancoraggio della redditività relativa all'esercizio dell'attività d'impresa ad una grandezza effettivamente conforme e rappresentativa dei risultati di gestione realizzati (sul rilievo giuridico, nel bilancio di esercizio, del processo valutativo di determinazione del c.d. “valore-risultato”, cfr. FORTUNATO S., *Le valutazioni per il bilancio: possibili sviluppi*, in *Giur. comm.*, 2015, 1, 42 ss.; STELLA RICHTER M., *In principio sono sempre le funzioni*, in *Riv. soc.*, 2019, 1, 20 ss.; IBBA C., *Il nuovo diritto societario tra crisi e ripresa [Diritto societario quo vadis?]*, in *Riv. soc.*, 2016, 6, 1026 ss.).

Di conseguenza, l'ordinamento tributario conferisce al bilancio d'esercizio il ruolo privilegiato di strumento immediatamente rappresentativo della dinamica reddituale realizzata ma, al contempo, necessita di essere sottoposto ad un'operazione di previa verifica della conformità del dato così ottenuto ai principi ed ai criteri del sistema fiscale, in modo tale che dalla quantificazione del “risultato dell'esercizio” si possa procedere alla determinazione del “reddito (imponibile) d'impresa”.

3. Il “principio di derivazione” del reddito d'impresa dal “risultato dell'esercizio” prelude al passaggio che consente di attribuire ad una grandezza originariamente formulata per rappresentare la redditività “economico-aziendale”, un significato ed un valore ulteriore in ragione del differente accoglimento in sede fiscale delle componenti positive e negative di reddito che hanno concorso alla determinazione dell'utile o della perdita di esercizio (sul principio di derivazione cfr. da ultimo BEGHIN M., *Il reddito d'impresa*, Pisa, 2021, 11 ss.; per una ricostruzione sistematica si v. FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e “bilancio fiscale”*, in *Rass. trib.*, 1984, 1; LUPU R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, ivi, 1990, 1, 699 ss.; NOCERINO O., *Ricostruzione dei rapporti tra bilancio civilistico e determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 1, 267 ss.).

La “previa imputazione a conto economico” delle voci di ricavo e di costo inerenti all'attività d'impresa, dalla cui differenza scaturisce il risultato dell'esercizio, è condizione necessaria ma non sufficien-

te per garantire che la valorizzazione di tali componenti, effettuata in conformità alle norme civilistiche ed ai principi contabili, corrisponda alla finalità di determinare, a fini fiscali, non un valore identificativo, in via prudenziale, della dinamica reddituale aziendale, bensì di una base imponibile certa nella sua qualificazione e quantificazione.

Come regola generale l'art. 109, comma 4, TUIR dispone che «*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza*». Deroghe a tale disciplina si limitano ai costi imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità a specifiche norme fiscali che dispongono o consentono il rinvio e, inoltre, a quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge; in definitiva, le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Tramite questo condizionamento, il bilancio civilistico svolge, ai fini della determinazione del “reddito d'impresa”, una funzione che non è semplicemente probatoria, ma costitutiva dell'esistenza degli elementi positivi o negativi di reddito.

Per altro verso, il requisito dell'inerenza tra onere sostenuto e attività produttiva del reddito imponibile costituisce una specificazione, in ambito fiscale, del generale principio di competenza economica e correlazione “costi-ricavi” (art. 2423-*bis*, comma 1, n. 3, c.c.). Al fine di rendere il reddito d'impresa una grandezza effettivamente rappresentativa della capacità contributiva, occorre verificare che tra spesa sostenuta e beni e/o attività da cui derivano ricavi, sussista una relazione immediata e diretta (cfr., *ex multis* PROCOPIO M., *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 2009, 279 ss.; ID., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, 1667 ss. e, in precedenza, MARELLO E., *Involuzione del principio di inerenza?* in *Riv. dir. fin.*, 2002, 2, 480 ss.; parimenti, VICINI RONCHETTI A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, 552 ss.; per una valutazione critica della giurisprudenza, cfr. TARIGO P., *Il giudizio d'inerenza dei costi d'impresa in alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2016, 3, 423 ss.).

In giurisprudenza si afferma che «*il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo*» (cfr. Cass., ord. 11 gennaio 2018, n. 450; Ibid. v. per tutti Cass., 6 giugno 2018, n. 14579 e Cass., 22 gennaio 2020, n. 1290).

È bene precisare, in ogni caso, che l'inerenza non è solo un requisito generale dei componenti negativi del reddito d'impresa, ma è anche la *ratio* di norme specifiche (ad esempio, art. 102, comma 9, TUIR e art. 164 TUIR). Una parte della dottrina considera l'inerenza discendente direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva, con la conseguenza che la disposizione dell'art. 109, comma 5, TUIR si riferisce al solo profilo della coesistenza di proventi imponibili ed esenti ed ha esclusivamente la finalità di stabilire che, qualora concorrano a formare il reddito ricavi o altri proventi esenti, non è possibile portare in deduzione quei componenti negativi che derivano dalle attività o dai beni da cui si originano ricavi o proventi esenti. L'inerenza diverrebbe, pertanto, un concetto implicito nella stessa nozione di reddito: la fonte del principio di inerenza non deve essere ricercata in una norma specifica, ma nella stessa struttura giuridica dell'imposizione sul reddito d'impresa, rappresentando quella regola che identifica il necessario collegamento tra un componente economico e l'attività svolta (cfr. *ex multis* DEOTTO D., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Corr. trib.*, 2009, 16, 1289 ss.; ZIZZO G., *Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione*, in *Rass. trib.*, 2007, 6, 1789 ss.; LUPI R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass.*

trib., 2004, 6, 1935 ss.; TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. dir. trib., 2002, 5, 437 ss.; BEGHIN M., *Prestiti gratuiti al socio e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di "inerenza" e sulla regola di deducibilità [pro-rata] degli interessi passivi*, in Riv. dir. trib., 1998, 2, 153 ss.).

Il fatto che la disciplina fiscale preveda, in concreto, delle "variazioni in aumento e in diminuzione" del risultato dell'esercizio affinché possa determinarsi, in questo modo, il reddito imponibile, coincide con lo scopo di eliminare o limitare la rilevanza fiscale delle componenti di natura valutativa in materia di costi ed oneri e, ciò, al fine di addivenire ad una "base di certezza" dell'obbligazione d'imposta; la determinazione del "reddito fiscale d'impresa", infatti, trae sì fondamento dal bilancio civilistico, ma poi se ne discosta in maniera più o meno sensibile, in conseguenza della sostituzione dei criteri civilistici con le specifiche norme fiscali di determinazione dei singoli componenti attivi e passivi di formazione del "risultato dell'esercizio" (cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino-Milano, 2022, 102 secondo cui «*le norme del Tuir, che comportano variazioni fiscali al risultato del conto economico, possono riflettere componenti positivi e componenti negativi del conto economico. Abbiamo perciò variazioni in aumento di un componente positivo di conto economico e variazioni in aumento che derivano dalla eliminazione o riduzione di un componente negativo. Le variazioni in diminuzione possono consistere nella eliminazione o riduzione di un componente positivo, o nella deduzione di componenti negativi non presenti, o presenti in misura minore, nel conto economico*»).

È possibile, dunque, affermare che la quantificazione del reddito d'impresa risulti dall'elaborazione di un "bilancio fiscale" riferibile alla singola entità in funzionamento; un bilancio che costituisce un "doppio binario" rispetto al termine di riferimento risultante dalla contabilità d'impresa.

D'altro canto, occorre evidenziare che tale modello di derivazione rappresenta un collegamento "parziale", sulla scorta del tenore letterale dell'art. 83, comma 1, primo periodo, TUIR secondo cui «*il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione*». Come osservato in dottrina, però, si deve parlare di doppio binario parziale perché «*il nuovo regime non abbraccia tutti i componenti negativi ma quella speciale sottospecie di codesti componenti aventi natura estimativa, che non originano e non sono quantificati da un atto di scambio nel mercato. E si deve parlare di doppio binario "condizionato" perché permane un vincolo "speciale" di dipendenza dal bilancio civile per i costi inseriti nel prospetto ed aventi rilevanza solo per l'utile fiscale*» (così FALSITTA G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società [Ires]*, in Riv. dir. trib., 2003, 11, 921 ss., spec. par. 7 e, seppur con riferimento alla tassazione dei plusvalori latenti, LUPI R., *La nuova disciplina Ires: le operazioni straordinarie ed i riflessi nell'elusione*, in Riv. dir. trib., 2004, 5, 609 ss., spec. par. 4).

L'art. 13-bis, D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (conv. con modif. nella L. 27 febbraio 2017, n. 9), tuttavia, è intervenuto per potenziare il vincolo generato dal bilancio civilistico ai fini della determinazione del reddito d'impresa, introducendo per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per coloro i quali, diversi dalle "micro-imprese" di cui all'art. 2435-ter c.c. (sulle quale cfr. successivamente, tuttavia, l'art. 8 del D.L. 21 giugno 2022, n. 73, che ha limitato l'esclusione alle "micro-imprese" che non abbiano optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria), osservano i principi contabili nazionali che, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili (cfr. art. 83, comma 1, TUIR). Ciò determina l'applicazione, in via analogica, delle disposizioni previste per il ricongiungimento a valori fiscali (ai fini IRES ed IRAP) delle voci di bilancio accolte dagli IAS *adopters* anche per tutti i soggetti che redigono il bilancio in base ai criteri dettati dal codice civile (OIC *adopters*). Più in dettaglio, assume un ruolo centrale la previsione (contenuta nell'art. 2, comma 1, D.M. n. 48/2009) che dichiara l'inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 109, commi 1 e 2, TUIR, nonché di ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patri-

moniali in base a regole di rappresentazione non conformi al principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Si rileva, quindi, una “derivazione rafforzata” del reddito d’impresa rispetto al “risultato dell’esercizio”, mitigando altresì il “doppio binario” attraverso il generalizzato riconoscimento della prevalenza delle iscrizioni in bilancio (cosiddetta “presa diretta” dal conto economico), seppur con alcune deroghe in relazione a talune poste valutative e per gli aspetti quantitativi della singola componente positiva o negativa di reddito, per le quali continueranno a rilevare le norme dettate dal TUIR (cfr. DAMIANI M., *Sindacato del Fisco sul bilancio e derivazione rafforzata: criticità ed incertezze*, in *Corr. trib.*, 2019, 2, 125 ss.; RICCI C., *Il principio di derivazione e le novità introdotte dal decreto c.d. “Milleproroghe” (D.l. n. 244/2016) sulla derivazione rafforzata anche per i soggetti non Ias adopters*, in *Tax news - suppl. online Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 1, III, 33 ss.; FRANSONI G., *I decreti ministeriali di coordinamento della disciplina I.Re.S. e I.R.A.P. con i principi contabili internazionali: profili di legittimità*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 1, VII, 105 ss. e ID., *Il ritorno dell’esistenza certa e dell’obiettiva determinabilità per i soggetti IAS adopter*, *ivi*, 2018, 1, VIII, 119 ss.).

Ciò che viene perseguito, nell’intenzione del Legislatore, è la rappresentazione, all’interno della realtà contabile, dei profili sostanziali delle operazioni realizzate e, di conseguenza, la trasposizione nel dato di sintesi del “risultato dell’esercizio”, da cui discende il reddito d’impresa, di elementi effettivi ed espressivi della ricchezza prodotta dall’attività imprenditoriale. Come emerge dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 di attuazione della Direttiva UE 26 giugno 2013, n. 34 relativa ai bilanci d’esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese (recante la modifica della Direttiva CE 17 maggio 2006, n. 43 e abrogazione delle Direttive CEE 25 luglio 1978, n. 660 e 13 giugno 1983, n. 349, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e per gli altri soggetti individuati dalla legge), «l’art. 2423-bis è riformulato chiarendo che il riferimento alla sostanza va riferito al contratto o all’operazione, piuttosto che alla voce dell’attivo o del passivo di bilancio, secondo un approccio più coerente con la disposizione contenuta nella direttiva. [...] In particolare, si sottolinea come la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali».

Di talché, in conformità al par. 27 del principio contabile OIC 12 «la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l’individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell’iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici» (cfr. FORTUNATO S., *L’evoluzione del diritto contabile in Europa come nuova partizione del sapere giuridico*, in *Giur. comm.*, 2018, 1, 22 ss., spec. par. 5; VENUTI M., *Il bilancio di esercizio secondo la nuova direttiva contabile europea*, in *Riv. dott. comm.*, 2014, 1, 95 ss.; GUGLIELMETTI R., *La dichiarazione sulle informazioni non finanziarie: ruoli e responsabilità degli organi aziendali*, in *Riv. dott. comm.*, 2017, 4, 55 ss. In ambito europeo, si v. ANDRÉ P., *The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from European Countries*, in *Acc. Eu.*, 2017, 14, 1-12 e MONCIARDINI D., *Regulating Accounting for Sustainable Companies: Some Considerations on the Forthcoming EU Directive*, in *Eu. Comp. L.*, 2014, 2, 121-124).

4. La rilevanza e la dimensione “qualitativa e quantitativa” dei rapporti e delle relazioni economiche, patrimoniali e finanziarie costituisce l’oggetto di un’attenzione privilegiata da parte dell’ordinamento, in considerazione della necessità di disciplinare, regolare e modulare gli effetti che, sul piano giuridico, conseguono alla realizzazione delle suddette situazioni. A ciò non si sottraggono le dinamiche riguardanti il diritto tributario, che costituisce il sistema regolatorio attraverso cui determinare la “giusta imposta” correlata al “criterio di riparto”.

Sulla base anche delle considerazioni già espresse, risulta preminente il collegamento funzionale del reddito d’impresa ad una fonte produttiva *sui generis* qual è il “sistema azienda”, la cui tassazione richiede la sottoposizione a correzioni ed aggiustamenti necessari a garantire un effettivo accoglimento del “dato contabile originario”, basato sul principio di prudenza nell’imputazione delle componenti

positive e negative di reddito (cfr. OIC 11, par. 19 e art. 2423-bis, comma 1, n. 3, c.c.) che tende a sottostimare le prime e sovrastimare le ultime (in relazione alle necessarie correlazioni fra produzione del reddito e misurazione della consistenza patrimoniale dei beni destinati all'impresa, cfr. FEDELE A., *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 5, 486).

Ciò, in conformità ad un criterio uniforme di certezza ed effettività della ricchezza prodotta da assoggettare ad imposizione, in modo tale che possa ritenersi osservato il rispetto del legame tra effettiva capacità contributiva e soggetto passivo del tributo (cfr., sull'autonomia funzionale e definitoria del bilancio fiscale rispetto al bilancio civilistico, FALSITTA G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società [Ires]*, cit., 927 ss. e, recentemente, CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2018, 2, 163 ss.; si v. anche SHAVIRO D., *The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal*, in *Georgetown Law Journal*, 2009, 97, 431 ss. e, in precedenza, BANK S.A., *A Capital Lock-In Theory of the Corporate Income Tax*, in *Georgetown Law Journal*, 2006, 94, 946 ss.).

Cionondimeno, in virtù del collegamento funzionale tra risultato dell'esercizio e reddito d'impresa, sebbene quest'ultimo consegua ad una complessa operazione di "adattamento" del dato contabile al fine di mitigare l'effetto connesso all'utilizzo del principio valutativo prudenziale, appare evidente che la grandezza di riferimento (il reddito d'impresa) risente di una caratterizzazione economica del *quantum* imponibile.

D'altro canto, l'affermazione del principio di "derivazione rafforzata" corrobora tale procedimento, dal momento che emerge il chiaro intento del Legislatore di non addivenire ad una qualificazione del "reddito fiscale" del tutto autonoma ed indipendente dal "reddito civilistico".

Gli interventi di variazione, in aumento o in diminuzione, della consistenza della singola voce di bilancio previsti dalla normativa fiscale, coincidono con la rideterminazione di quelle poste caratterizzate da un grado di "soggettività" della stima del valore ad esse attribuito da parte del redattore del bilancio, in modo tale da minimizzare il rischio di un "adattamento o manipolazione": ad esempio, nel caso degli ammortamenti di immobilizzazioni tecniche, dei limiti quantitativi determinati per le svalutazioni dei crediti risultanti dal bilancio (art. 106, comma 1, TUIR), oppure nell'ipotesi di imputazione delle "spese di manutenzione ordinaria" (art. 102, comma 6, TUIR) - (cfr. per le casistiche di rideterminazione dei valori emergenti dal bilancio di esercizio ai fini della determinazione del reddito d'impresa, DEL FEDERICO L., *Esercizi, casi e materiali per lo studio del diritto tributario*, Torino, 2021, 31 ss.; FANTOZZI A.-PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 120).

La ricerca di una "base economica attendibile" ai fini fiscali, pertanto, passa attraverso una ricostruzione del fenomeno reddituale non solo in termini di stabile ancoraggio rispetto al dato contabile, ma anche attraverso l'individuazione, in sede normativa, delle ipotesi di puntualizzazione della percentuale di costo/ricavo da considerare rilevante nella determinazione del "reddito fiscale d'impresa", onde garantirne la conformità alla capacità contributiva.

In questa prospettiva sussiste una tendenziale resistenza da parte delle norme contabili, prima, e del Legislatore, poi, in sede di recepimento delle stesse, in ordine ad una "sensibilizzazione" del dato contabile (*book value*) rispetto all'accoglimento delle variazioni connesse al valore di scambio sul mercato (*fair value*), quand'anche quest'ultimo debba spingersi oltre la soglia del "costo storico" del singolo bene (ad esempio le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta; non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione della legge, sui cui si v. OIC 16, par. 74).

Il punto è stato sviluppato dalla dottrina aziendalistica che ha posto in luce non solo il carattere eccezionale di tale procedimento (salvo il caso di precedente "svalutazione" dell'immobilizzazione stessa e conseguente ripristino del valore), ma anche il limite invalicabile rappresentato dal costo storico del bene: «le rivalutazioni da leggi speciali mitigano la rigida applicazione del criterio del costo storico [...] Pur nella diversità delle varie leggi speciali che le regolano, queste rivalutazioni comportano sul

piano contabile un incremento dell'attivo patrimoniale dovuto al maggior valore attribuito allo specifico cespite rivalutato, a cui corrisponde un diretto incremento del patrimonio netto attraverso l'accrescimento di una specifica riserva (al netto delle imposte sostitutive se dovute)» (così PIRAS F. - MURA A., *Le rivalutazioni da leggi speciali: l'evidenza empirica nei bilanci delle imprese italiane*, in *Riv. dott. comm.*, 2015, 1, 27 ss.; sul punto cfr. anche ROSSI P., *Beni immateriali, asimmetrie informative ed analisti finanziari. Profili teorici, metodologie ed evidenze empiriche*, Milano, 2019, 40 ss.; MONTRONE A. *Le Immobilizzazioni materiali* e FERRARO O., *Le Immobilizzazioni immateriali* in MONTRONE A. - RICCIARDI A. - RUBINO F.E. [a cura di], *La lettura economico-aziendale della gestione d'azienda. Il bilancio d'esercizio*, Milano, 2018, 185, nota n. 27 e 207).

La specifica ed ulteriore funzione di informazione del bilancio d'esercizio viene assolta mediante l'adempimento di un onere informativo attraverso apposite indicazioni contenute in nota integrativa al bilancio stesso (OIC 11, par. 19 e artt. 2427 e 2427-bis c.c.), a seguito della riforma degli schemi di contabilità generale operata dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 attraverso cui, tra l'altro, si è definitivamente affermato il principio in base al quale «la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto» (art. 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, c.c.).

Il Legislatore ha, quindi, esplicitamente introdotto il principio della prevalenza della sostanza sulla forma per i bilanci delle società (non quotate) che, secondo alcuni, era implicitamente contenuto nel primo comma dell'art. 2423-bis (funzione economica dell'attivo e del passivo, su cui cfr. PISANO S. - LEPORE L. - DI GUIDA C., *Principi contabili nazionali e internazionali il bilancio d'esercizio delle società non quotate a seguito della direttiva 34/2013: verso una maggiore armonizzazione contabile?*, in *Riv. dott. comm.*, 2017, 4, 509 ss., spec. par. 3).

Del resto, sia la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 139/2015, sia il principio contabile OIC 11, par. 11, indicano con chiarezza che «la scelta del Legislatore di prevedere il principio della prevalenza della sostanza sulla forma è volta all'obiettivo di rendere il bilancio realmente utile per i suoi utilizzatori fornendo la rappresentazione sostanziale dei fatti aziendali, piuttosto che quella formale».

Con riferimento agli aspetti fiscali, è stato recentemente osservato che «il principio della derivazione rafforzata, introdotto con la L. 24 dicembre 2007, n. 244 per i soggetti IAS/IFRS adopter, avendo incoraggiato la convergenza fra il risultato d'esercizio e il reddito imponibile, ha indirettamente favorito il contrasto alle interferenze fiscali».

Tale principio, infatti, prevede che i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati nel bilancio, secondo una corretta applicazione dei principi contabili, valgono anche ai fini fiscali, in deroga alle disposizioni del TUIR. In termini operativi, ciò significa che il principio di prevalenza della sostanza sulla forma imposto dall'art. 2423-bis c.c. ha ora valenza anche fiscale. Conseguentemente, la qualificazione formale e giuridica di alcune operazioni, prima rilevante fiscalmente, oggi è sostituita dalla rilevazione in bilancio della sostanza economica, che tiene conto dell'effettivo trasferimento dei rischi e dei benefici correlati all'operazione (cfr. MANDANICI F., *Considerazioni sull'impatto delle interferenze fiscali sul controllo di gestione e sul processo decisionale*, in *Riv. dott. comm.*, 2020, 1, 165 ss.).

Diversamente, il risultato di periodo derivante dall'adozione dei principi contabili internazionali (sotto il vincolo della "prevalenza della sostanza economica sulla forma") si avvicina ad una configurazione di "reddito potenziale" che include anche una quota parte di cosiddetti "utili sperati", corrispondente a quelle operazioni che ancora non hanno trovato piena ed effettiva realizzazione, alla luce del principio di competenza economica, essendosi integrata esclusivamente la manifestazione finanziaria dei relativi movimenti di cassa alla data di chiusura dei conti (cfr. VENUTI M., *Il principio "substance over form" nel bilancio IAS/IFRS*, in AA.VV., *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Quaderni di Giur. comm., Milano, 2007, 245 ss. e DI SARLI M., *La continuità dei bilanci*, Milano, 2018, 68 ss. Con riferimento alle conseguenze sul piano fiscale dell'adozione dei principi contabili internazionali cfr. GIORGI S., *I beni immateriali nel reddito d'impresa, tra "forma" e "sostanza"*, in *Riv. dir. fin.*, 2015, 1, 116 ss.; VICINI RONCHETTI A., *Prime riflessioni sulle nuove regole di determinazione del reddito di impresa per i soggetti tenuti al bilancio IAS/IFRS*, in *Giur. comm.*, 2008, 5, 999 ss., spec. par. 5.2).

In tal modo, si determina un sensibile allontanamento del reddito d'impresa dal concetto di "reddito prodotto" che è insito nel sistema contabile nazionale, per giungere ad un fenomeno reddituale permeato da una sorta di "matrice finanziaria" dei componenti positivi e negativi che concorrono a formarlo (cfr. INCOLLINGO A., *Schemi di bilancio*, in AA.VV., *Il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS*, Torino 2016, 113, secondo cui «i valori di competenza non realizzati, però, pur rappresentando variazioni di ricchezza attribuibili al periodo, non sono tutti dotati della medesima forza reddituale»).

La ricerca della "base economica attendibile" sembrerebbe discostarsi progressivamente dal principio di competenza economica, per accogliere una diversa metodologia di valorizzazione del reddito d'impresa in termini di "liquidità effettiva" realizzata nel periodo d'esercizio cui, parimenti, si accosta una derivazione non ancorata al conto economico, bensì al rendiconto finanziario di entrate ed uscite di cassa. Tale impostazione, basata sul modello "*Cash Flow Taxation Theory*", si ispira alla teoria volta al superamento della nozione di "*economic income*" (reddito economico, risultante dal principio di competenza) per giungere all'affermazione di un "*liquid income*" (così come riportato da VERSIGLIONI M., *The Liquid Income Taxation System. A Proposal for Creating Economic Energy*, in *Bull. Int. Tax.*, 2019, 9, 3 par. 4 e spec. nota 6; cfr. anche AUERBACH A.J. - DEVEREUX M.P. - KEEN M. - VELLA J., *International Tax Planning under the Destination-Based Cash Flow Tax*, in *National Tax J.*, 2017, 4, 783 ss.; BATCHELDER L.L., *The Shaky Case for a Business Cash-Flow Tax over a Business Income Tax*, in *National Tax J.*, 2017, 4, 901 ss.).

Viene, in tale prospettiva, posto in evidenza come "il reddito liquido" ("*liquid income*"), che originerebbe dal susseguirsi delle entrate e delle uscite finanziarie verificatesi nel periodo di imposta, coinciderebbe, al termine di esso, con «una differenza liquida positiva pari al risultato del confronto algebrico delle disponibilità liquide alla fine del periodo di imposta ($t1$) con le disponibilità liquide all'inizio del periodo di imposta ($t0$) [...] Sul versante della determinazione della base imponibile, a differenza di quanto avviene oggi, il reddito di impresa liquido non dipenderebbe in alcun modo dal risultato del conto economico (civilisticamente inteso). Inoltre, a differenza di quanto avviene a fini contabili, per la determinazione del reddito di impresa liquido non sarebbe necessaria neppure l'individuazione analitica delle singole voci afferenti alle tre principali categorie nelle quali si classificano, secondo gli attuali standard, le componenti del rendiconto finanziario (quelle economico reddituali, quelle di investimento e quelle di finanziamento, proprio o di terzi)» (in questi termini VERSIGLIONI M., *Il "reddito liquido": lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, 741 ss. e, recentemente, ID., *Diritto matematico. Diritto con verità e Diritto senza verità*, Pisa, 2020, spec. 87, 112 e 196).

In tale modo, un'attendibile ricostruzione della base imponibile del reddito d'impresa si svincolerebbe dalla competenza economica, senza alcuna deroga alla regola fiscale dell'inerenza all'attività imprenditoriale dei componenti positivi/negativi che concorrono a definirla: «le spese, ovviamente se inerenti, diverrebbero deducibili solo al momento del pagamento e i ricavi diverrebbero tassabili solo al momento dell'incasso. La logica dell'imposizione sui redditi di impresa diverrebbe «chi paga deduce, chi incassa versa» (così ancora VERSIGLIONI M., *Il reddito liquido come attuale indice di effettiva capacità contributiva*, in *Innovazione & Diritto*, 2014, 2, 145).

Tali affermazioni vanno, in ogni caso, poste in relazione con il fondato convincimento, espresso dalla dottrina aziendalistica, tale per cui la valorizzazione al c.d. *fair value* di attività e passività in capo all'impresa, implica l'adozione di un modello conoscitivo ulteriore e diverso rispetto all'assunzione del "principio di cassa", quale criterio guida di contabilizzazione, nella misura in cui il sistema globale delle valutazioni si avvicina, per prassi, al principio di cassa, ma poi ciò non si traduce in specifiche regole contabili.

I principi contabili nazionali, in tale prospettiva, valutano il reddito "realizzato", quelli internazionali il reddito "realizzabile". Di conseguenza, ciò potrebbe condurre a talune distorsioni nelle scelte imprenditoriali, privilegiando forme di investimento a breve termine, rispetto ad impieghi di risorse finanziarie per l'acquisizione di immobilizzazioni tecniche e/o spese per miglioramenti strutturali ed organizzativi del sistema produttivo che, fisiologicamente, presentano un "ritorno" in termini economici e finanziari in un orizzonte di medio-lungo periodo (cfr. LUPI R., *Riflessioni sul 'reddito liquido', tra*

superamento del principio di competenza e garanzia di effettività della ricchezza da assoggettare a tassazione, in *Dialoghi trib.*, 2015, 4, 408, il quale coglie «il rischio di effetti anticiclici, in specie laddove il concetto del 'reddito liquido' fosse applicato in settori [si pensi a quello dell'acciaio] che richiedono ingenti investimenti iniziali; così anche, la possibile rapida discontinuità di risultati redditualmente positivi». Sul punto, cfr. anche la dottrina aziendalistica di matrice internazionale WOON NAM C. - RADULESCU D.M., *The Role of Tax Depreciation for Investment Decisions A Comparison of European Transition Countries*, in *East. Eu. Econ.*, 2005, 5, 7 ss.).

La tendenza ad affermare nell'ordinamento tributario un concetto di reddito d'impresa basato sul rilievo differenziale tra entrate e uscite di cassa complessivamente registrate nel periodo d'imposta, non costituisce, in ogni caso, un concetto nuovo: a decorrere dal 2017, infatti, sussistono modalità di determinazione del reddito (e del valore della produzione netta) delle imprese ammesse alla tenuta della contabilità semplificata (art. 66, TUIR) rivolte al principio di cassa, di modo che il reddito d'impresa di tali soggetti è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso (per tutti cfr. DELLA VALLE E., *L'imputazione a periodo nella determinazione del reddito dell'impresa minore*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 3-4, 633 ss.).

Sembra, tuttavia, opportuno rilevare che la contrazione subita dal principio di competenza economica in occasione della determinazione del reddito imponibile nei confronti delle imprese di minori dimensioni consegue all'assunzione di un dato coincidente con l'integrazione di un processo produttivo e di una struttura dei costi più snella (*thin and lean production*) in capo a tali soggetti. In tal caso, il riferimento al flusso di cassa annuo generato dall'attività d'impresa «consente di quantificare in modo diretto ed immediato il risultato reddituale evitando processi valutativi che, in capo alle imprese di cui trattasi, assumono in genere rilievo trascurabile» (così DELLA VALLE E., *L'imputazione a periodo nella determinazione del reddito dell'impresa minore*, cit., 633 e par. 3).

Qualora, invece, dovessero evidenziarsi componenti negative di costo collegate a immobilizzazioni tecniche, troverebbe nuovamente applicazione il principio di competenza economica, dato che «le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli articoli 64, comma 2, 102 e 103, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili» (art. 66, comma 2, TUIR).

5. La competenza economica ricopre indiscutibilmente ancora oggi un ruolo centrale nella determinazione del reddito (fiscale) d'impresa, salvo talune circoscritte eccezioni. Tale funzione privilegiata viene riconosciuta dal Legislatore al fine di ingenerare una continuità del prelievo fiscale rispetto ai risultati economici realizzati dall'impresa nel periodo, così come rappresentata dal risultato dell'esercizio, ma, altresì, con la preminente finalità di consentire un maggior controllo e giustificazione dei dati quantitativi e delle stime, posti alla base del processo determinativo del reddito d'impresa.

Di conseguenza, la ricerca di una "base economica attendibile" varia in ragione degli obiettivi di politica fiscale perseguiti dal Legislatore; pur in costanza del principio di capacità contributiva, si coglie nella legislazione una sempre maggiore coincidenza del fattore reddituale con le variazioni delle consistenze di cassa (criterio finanziario), fermo, in ogni caso, il radicamento del reddito nella imputazione di costi e ricavi relativi all'esercizio dell'attività d'impresa in conformità al principio di competenza economica.

In sostanza, l'esigenza di individuare una "base economica attendibile", tale da rapportare il prelievo ad una reale sostanza economica espressa dall'esercizio dell'attività d'impresa è desumibile anche dalle scienze aziendalistiche (cfr. MEZZABOTTA C., *Principi contabili nazionali e internazionali: il nuovo OIC 24 in materia di immobilizzazioni immateriali*, in *Riv. dott. comm.*, 2015, 1, 57 ss., spec. par. 4). L'utilizzo, tuttavia, di un'unica base di riparto per tutti i costi indiretti, può produrre un'informazione poco attendibile: risulta, infatti, difficile trovare una base di riparto che risulti significativa per tutte le categorie di costo indiretto utilizzate (cfr. MELIS G., *Strumenti per il controllo economico e finanziario nelle imprese*, Milano, 2013, 284 e MAURINI G., *L'analisi di bilancio quale strumento di valutazione dei*

risultati economico-finanziari degli Enti locali, Milano, 2013, 77 ss., spec. par. 1.5.3; LIZZA P., *Controllo di gestione e performance aziendale*, Milano, 2007, 227 ss.).

Da evidenziare, tuttavia, che più stretto è il legame tra “reddito d’impresa” e “risultato del conto economico”, maggiore è l’influenza dei sistemi contabili sulla misura del *quantum* imponibile.

Di questo legame, emerge un significativo indizio rivelatore in alcuni recenti interventi legislativi, laddove, fra le altre misure, attraverso la Legge di stabilità per il 2016 (art. 1, commi 91, 94 e 97, L. 28 dicembre 2015, n. 208) sono state adottate misure dirette a sostenere le attività imprenditoriali; tra i principali interventi introdotti, con l’esplicito intento di incentivare lo sviluppo delle imprese attraverso l’investimento in immobilizzazioni strumentali all’attività, vi è la possibilità di attuare una maggiorazione del costo fiscalmente riconosciuto a tali beni. Ancóra, in sede di approvazione della Legge di bilancio 2017 (art. 1, commi da 8 a 11, L. 11 dicembre 2016, n. 232) e successivamente sino all’adozione della Legge di bilancio 2020 (art. 1, commi da 185 a 197, L. 30 dicembre 2019, n. 160, novellata, sia dalla legge di bilancio 2021 [art. 1, commi da 1051 a 1063 e 1065, L. 30 dicembre 2020, n. 178], sia dalla Legge di bilancio 2022 *ex art.* 1, comma 44, L. 30 dicembre 2021, n. 234), il Legislatore ne ha modificato a più riprese la disciplina ed introducendo sistemi agevolativi (“super-ammortamento” e “iper-ammortamento”) finalizzati a creare una connessione con il sistema aziendale al fine di favorire processi di trasformazione ed implementazione tecnologica (cfr., con riferimento dottrina aziendalistica sulla disciplina degli ammortamenti quali fattori pluriennali, MURA A. - ROBERTO G., *Il sistema di contabilità generale delle imprese*, vol. I, Torino, 2016, 3 ss.; BIANCHI L.A., *Bilanci, operazioni straordinarie e governo dell’impresa*, Milano, 2013, 71 ss.; QUAGLI A., *Bilancio di esercizio e principi contabili*, Torino, 2010, 110-112 e 147-149; con riguardo alla prassi, cfr. i principi contabili OIC 16, *Immobilizzazioni materiali*, parr. 8-14 e 65-68 e OIC 24, *Immobilizzazioni immateriali*, parr. 16-21 e 60-64).

È lungo questa prospettiva di sviluppo che, con specifico riguardo all’ammortamento dei beni strumentali materiali ed immateriali (con imputazione delle relative quote di ammortamento al periodo di competenza economica) si può cogliere un potenziale superamento del “doppio binario” del principio di derivazione nel reddito d’impresa.

L’introduzione di tali nuove misure, oltre alle previsioni contenute nel disegno di Legge delega e nella prospettiva di un rafforzamento del rapporto di relazione tra valori civilistici e valori fiscali, offrono certamente spunti di riflessione che delineano un modello di determinazione del reddito (fiscale) d’impresa dove la ricerca di una “base economica attendibile” si fonda in misura sempre più aderente ai principi di redazione del bilancio d’esercizio.

Cionondimeno, appare altrettanto evidente che tale indirizzo di passaggio da un “doppio binario” del principio di derivazione nel reddito d’impresa, in una sorta di contrapposizione alla “derivazione rafforzata” a fini fiscali, non potrà certamente condurre ad un affievolimento di principio cardine dell’ordinamento tributario di capacità contributiva nella determinazione del presupposto impositivo del tributo; in altri termini ed in attesa della concretizzazione dei propositi di riforma manifestati dal Legislatore, un più stretto collegamento al dato quantitativo previsto dalle regole contabili e risultante dal bilancio d’esercizio dovrebbe, di per sé, generare la conseguenza di evitare, per gli appostamenti contabili strettamente influenzati da stime soggettive (ancorché sottoposte al vincolo legale di esposizione dei motivi e degli elementi posti a base delle stime effettuate e dei valori ottenuti), che si arrivi a risultati non effettivamente espressivi in riduzione, o incremento, di una effettiva capacità contributiva.

Tra gli appostamenti contabili influenzati da stime soggettive, ci si può riferire al caso degli accantonamenti a fondi per rischi, trattandosi di «*passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati [...] connessi a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d’incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro*», e con la parallela posta contabile degli accantonamenti a fondi per oneri, che «*rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell’importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi*» (OIC 31, parr. 5 e 6). Gli stessi principi contabili richiedono ai redattori del bilancio di operare una stima ragionevolmente attendibile dell’esborso connesso all’obbligazione e della data di so-

pravvenienza (v. spec. parr. 33-36, OIC 31), che trova poi esplicitazione nella nota integrativa al bilancio (art. 2427, comma 1, n. 4, c.c.).

Dal punto di vista tributario, è bene rammentare che, a fini di certezza ed obiettiva determinabilità del reddito di periodo, non sono ammesse in deduzione le quote di accantonamenti diverse da quelle espressamente considerate dalle disposizioni degli artt. 105, 106 e 107 TUIR (accantonamenti di quiescenza e previdenza, svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti e, rispettivamente, accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione, accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili da parte delle imprese concessionarie pubbliche al termine del periodo di validità della concessione, accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio).

È chiaro che, ferma l'applicazione e l'onere di allegazione in nota integrativa degli elementi posti dai redattori del bilancio a fondamento delle stime occorse, la determinazione quantitativa di tale poste risente di una componente di carattere soggettivo che, diversamente, si presenta in senso maggiormente oggettivo nel caso dell'imputazione delle quote di ammortamento, nella misura in cui il processo stesso richiede la predisposizione di un piano di ammortamento con chiara identificazione di costo di acquisto e/o di produzione, metodo di ammortamento, vita utile, valore residuo al termine del periodo di ammortamento (cfr. OIC 16 parr. 62 ss., spec. 63 e OIC 24, parr. 60 ss.).

Tali grandezze si prestano, nella loro combinazione e nella periodica rappresentazione in nota integrativa (art. 2427, comma 1, nn. 2 e 3, c.c.) a valutazioni connotate da un grado minore di "aggiustamenti" da parte dell'amministrazione aziendale, conservando di conseguenza un potenziale espressivo e di affidamento superiore rispetto alle altre poste contabili pur soggette a processo di stima (cfr. Poddighe F. - Risaliti G., *L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili costruiti in economia o mediante appalto a terzi*, in *Riv. dott. comm.*, 2007, 5, 805 ss., spec. par. 4 e, con particolare riferimento ad un'interpretazione evolutiva delle teorie di Zappa G. - Coronella S., *Il bilancio di esercizio nella prima concezione di Gino Zappa. Spunti di attualità a distanza di un secolo*, ivi, 2008, 6, 1057 ss., spec. par. 4; infine, con specifica attinenza al caso della cessione d'azienda, cfr. Girelli G., *Aspetti problematici in tema di determinazione della plusvalenza derivante dal trasferimento a titolo oneroso dell'azienda nell'ambito del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 12, 1295 ss., spec. par. 4).

Va da sé che gli intenti di riforma richiederanno un momento di riflessione profonda, nella misura in cui gli stessi necessiteranno di salda (e chiara) opera di coordinamento sia con il principio di "derivazione rafforzata" (auspicandone, in prospettiva, un'evoluzione in "derivazione piena"), sia del principio di inerenza che, a questo punto, richiederà una sua più puntuale chiarificazione, in termini di maggior collegamento con la disciplina aziendalistico-contabile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Sul possesso di reddito e titolarità effettiva, cfr. Falsitta G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 9, 814 ss.); Paparella F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia di persona*, Milano, 2000, 75.

Sul doppio binario con vincolo di dipendenza dal bilancio civile per i costi aventi rilevanza solo per l'utile fiscale, cfr. Falsitta G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società (Ires)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, 921 ss. par. 7 e, seppur con riferimento alla tassazione dei plusvalori latenti, si v. Lupi R., *La nuova disciplina Ires: le operazioni straordinarie ed i riflessi nell'elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 5, 609 ss., spec. par. 4.

Sulle necessarie correlazioni fra produzione del reddito e misurazione della consistenza patrimoniale dei beni destinati all'impresa, v. Fedele A., *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 5, 486; Fantozzi A. - Paparella F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2019, 159.

Sul principio di derivazione nella sua evoluzione normativa, cfr. Potito E., *I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, 1, 28 ss.; Nuzzo

E., *Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, 1, 596 ss.; ID., *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. comm.*, 1985, 1, 810 ss.; FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e "bilancio fiscale"*, in *Rass. trib.*, 1984, 1, 137 ss.; FANTOZZI A. - ALDERIGHI M., *Il bilancio e la normativa tributaria*, *Rass. trib.*, 1984, 1, 117 ss.; LUPI R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, 1, 699 ss.; TESAURO F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, Roma, 1990, 217 ss.; NOCERINO O., *Ricostruzione dei rapporti tra bilancio civilistico e determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 1, 267 ss.

Sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma per i bilanci delle società, cfr. PISANO S. - LEPORE L. - DI GUIDA C., *Principi contabili nazionali e internazionali il bilancio d'esercizio delle società non quotate a seguito della direttiva 34/2013: verso una maggiore armonizzazione contabile?* in *Riv. dott. comm.*, 2017, 4, 509 ss., spec. par. 3.

Con specifico riferimento agli aspetti fiscali sul principio della "derivazione rafforzata" per i soggetti IAS/IFRS *adopter*, cfr. MANDANICI F., *Giurisprudenza e attualità in materia tributaria. Considerazioni sull'impatto delle interferenze fiscali sul controllo di gestione e sul processo decisionale*, in *Riv. dott. comm.*, 2020, 1, 165 ss., spec. par. 2.1.

Con riferimento alle conseguenze sul piano fiscale dell'adozione dei principi contabili internazionali cfr. GIORGI S., *I beni immateriali nel reddito d'impresa, tra "forma" e "sostanza"*, in *Riv. dir. fin.*, 2015, 1, 116 ss., spec. par. 3; ZIZZO G., *Criteri di qualificazione IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile Ires*, in *Corr. trib.*, 2008, 39, 3139.

Sul concetto di "reddito liquido" cfr. VERSIGLIONI M., *Il "reddito liquido": lineamenti, argomenti ed esperienze*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, 741 ss.; ID., *The 'Liquid Income Taxation System' - A Proposal for Creating 'Economic Energy'*, in *Bull. Int. Tax.*, 2019, 9, 3, par. 4; LUPI R. - VERSIGLIONI M., *Il "reddito liquido" e la relativizzazione del principio di competenza*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 4, 408; AUERBACH A.J. - DEVEREUX M.P. - KEEN M. - VELLA J., *International Tax Planning under the Destination-Based Cash Flow Tax*, in *National Tax J.*, 2017, 4, 783 ss.; BATCHELDER L.L., *The Shaky Case for a Business Cash-Flow Tax over a Business Income Tax*, in *National Tax J.*, 2017, 4, 901 ss.

Con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, flussi finanziari e imputazione a periodo, cfr. DELLA VALLE E., *L'imputazione a periodo nella determinazione del reddito dell'impresa minore*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 3-4, 633 ss.

Per una ricostruzione sistematica della rappresentazione sostanziale attraverso il criterio di imputazione temporale di componenti positivi e negativi di reddito v. per tutti VICINI RONCHETTI A., *Prime riflessioni sulle nuove regole di determinazione del reddito di impresa per i soggetti tenuti al bilancio IAS/IFRS*, in *Giur. comm.*, 2008, 5, 999 ss., spec. par. 5.2.

STATUTO FISCALE DELL'IMPRESA

Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria

Again on non-deductible but actual costs attributed by presumption to shareholders of limited share-based companies

(commento a/notes to Cass., sent. 25 agosto 2022, n. 25322)

PAOLA COPPOLA

Abstract

Con la recente sentenza 25 agosto 2022, n. 25322 la Suprema Corte è tornata a pronunciarsi sulla presunzione della distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria degli utili occulti ai fini IRPEF confermando altri precedenti, anche recenti (Cass., ord. 4 aprile 2022, n. 10679; Cass., 2 febbraio 2021, sent. 2224) per i quali vi sarebbe analogia tra i casi di maggior reddito imponibile IRES dovuto al recupero di costi inesistenti/fittizi con quelli in cui la rettifica sulla partecipata dipenda dal mero disconoscimento di costi certi, effettivi per ragioni legate al principio di competenza o inerenza o per violazioni di regole fiscali. L'interpretazione, per come viene prospettata, non è condivisibile perché intrisa di errate impostazioni teoriche e pratiche in materia contabile e nella determinazione del reddito d'impresa in dipendenza (derivazione) dal risultato (utile o perdita) del bilancio.

Parole chiave: presunzione di distribuzione di utili occulti, ristrettezza base azionaria, prova contraria vincolata, costi fittizi, costi indeducibili, derivazione semplice, variazioni in aumento e diminuzione

Abstract

With the recent sentence of 25 August 2022, n. 25322 the Supreme Court returned to rule on the presumption of distribution to shareholders of limited share capital companies of hidden profits for IRPEF purposes, confirming other precedents, including recent ones (Cass. Ord. N. 10679, 4 April 2022; Cass. Sent. n. 2224, February 2, 2021) for which there would be similarity between the cases of higher taxable IRES income due to the recovery of non-existent/fictitious costs with those in which the adjustment on the investee depends on the mere disavowal of certain, effective costs for reasons related to principle of competence, or inherence, or for violations of tax rules. The interpretation, as proposed, cannot be shared because it is imbued with incorrect theoretical and practical approaches to accounting and the determination of business income depending on (derivation) from the result (profit or loss) of the financial statements.

Keywords: *presumption of distribution of hidden profits, narrowness of the share base, proof to the contrary, diabolical proof, fictitious costs, non-deductible costs, simple derivation, increases and decreases*

SOMMARIO: **1.** Il sistema di tassazione per esenzione e quello per trasparenza degli utili di partecipazione in società di capitali e di persone. - **2.** La presunzione della distribuzione di utili occulti nei casi (possibili) di disconoscimento di costi fittizi o inesistenti. - **3.** La presunzione della distribuzione di utili occulti nei casi (impossibili) del disconoscimento di costi effettivi e documentati per ragioni fiscali. - **4.** I fraintendimenti della giurisprudenza di legittimità: l'*analogia* tra gli utili

extracontabili da costi fittizi/ inesistenti e quelli da costi effettivi/esistenti della partecipata. - **5.** Le ragioni del dissenso.

1. Come è noto, il parametro di riferimento per stabilire l'ambito soggettivo e oggettivo della presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria è il regime di tassazione per esenzione (e non per imputazione) che, dal 2003 è quello che va applicato per assoggettare ad IRES il reddito prodotto dalla società di capitali (ed enti commerciali) che non hanno optato per il regime di trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 TUIR. Per tassare gli utili da partecipazione in società ed enti soggetti ad IRES *ex art. 44*, comma 1, lett. e), TUIR vanno applicati e rispettati, i criteri di imponibilità per esenzione (*limitata*) in capo ai soci secondo le diverse percentuali di imponibilità stabilite in funzione della natura del socio partecipante (artt. 47 per le persone fisiche, e 89 per imprese e società del TUIR)(1).

Ciò per premettere che si incontra un primo errore tecnico allorquando gli Uffici nell'applicare la presunzione della distribuzione in capo ai soci di società a ristretta base azionaria dapprima tassano il maggior reddito accertato in capo alla società e di poi imputano "quel maggior reddito" - al lordo e non *al netto* dell'IRES accertata - sui soci pro-quota, come se si trattasse di un reddito tassabile *per trasparenza ex art. 5 TUIR* (o 115/116 TUIR) "dimenticando" di aver tassato a fini IRES (24%), il maggior reddito sulla partecipata.

Quando ciò avviene, l'errore provoca evidenti effetti distorsivi. Basti considerare che quando il regime degli utili da partecipazione è la trasparenza - per le società di persone (art. 5 TUIR) o le società di capitali che hanno optato per quel regime alternativo (artt. 115/116 TUIR) - il reddito d'impresa prodotto dalla partecipata e, così, quindi, anche il "maggior reddito" accertato, non viene tassato in alcuna misura sulla stessa, ma è (solo) imputato pro-quota in capo ai soci *indipendentemente dalla percezione* (e non quindi "anche" sulla società). Nel sistema di tassazione delle società di capitali (ed enti commerciali), la tassazione ricade sulla partecipata (e non sui soci) anche se, per ragioni sistematiche, alla tassazione societaria si "aggiunge" il carico di imposta a fini personali dell'utile da partecipazione conseguito dal socio (*a titolo di dividendo o di utili assimilati al dividendo, o di maggior valore/beni in caso di scioglimento del vincolo sociale limitatamente al socio, o di liquidazione anche concorsuale della società*).

Ne consegue che nel regime di tassazione degli utili da partecipazione delle società di capitali (tutte, e non solo di quelle a ristretta base azionaria) la tassazione in capo al socio-impresa, o socio di una società di persone in base all'aliquota marginale "*su una (buona) parte*" dell'utile distribuito (del 58,14%, salvi i casi di socio-società di capitale in cui è del 5%) e/o l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% sul reddito percepito dal socio persona fisica, non è un'"agevolazione", un "trattamento premiale" riconosciuto al percettore (come si legge, invece, in talune sentenze di legittimità)(2).

È solo il rimedio a dire il vero, imperfetto, contro la doppia imposizione economica che attualmente persiste nel sistema di tassazione delle società di capitali (ed enti commerciali) - in luogo del previgente sistema del credito d'imposta sui dividendi - anche se nella misura "mitigata", scelta dal legislatore, rispetto al carico di imposte che grava sulla partecipata a fini IRES.

(1) Si passa, com'è noto, dall'esenzione *limitata* al 95% - con imponibilità del 5% - se il socio è una società di capitali o ente commerciale soggetto ad IRES, all'esenzione *limitata*, oggi al 41,86% - con tassazione del 58,14% - (per gli utili posti in distribuzione a partire dal 1° gennaio 2008, *ex L. n. 205/2017*) se si tratta di socio di società di persone o persona fisica che detiene la partecipazione nell'esercizio di un'impresa, fino ad arrivare all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% sugli utili deliberati se a percepire gli utili (dopo il 1° gennaio 2018) è una persona fisica che detiene la partecipazione, fuori dall'esercizio di una impresa, sia che si tratti di partecipazione qualificata, che non qualificata.

(2) Cass., sez. V, ord. 2 aprile 2021, n. 9137.

2. Tenendo a mente questa premessa, occorre chiedersi, nel rispetto del regime di tassazione per esenzione della società di capitali, quando può “verosimilmente” operare la presunzione che il maggior reddito occulto della società a ristretta base azionaria (in via extracontabile) sia stato trasferito “in nero” ai soci per escludere i casi in cui, all’opposto, la presunzione *non può* operare, in punto di fatto e di diritto.

La risposta è che ciò può avvenire, ragionevolmente, solo se la società partecipata ha occultato “ricavi” o ha dedotto “costi inesistenti/fittizi”, fermi i tanti interrogativi ed aspetti incerti sulla concreta applicazione della presunzione sui soci di minoranza o su quelli estranei alla gestione operativa della società(3); sulla necessità che sussista un valido accertamento sulla partecipata prima di poter inferire la presunzione sui soci(4); e soprattutto, sui vincoli opposti dalla giurisprudenza alla prova *contraria* che il socio deve produrre in atti per superare la presunzione che gli “utili occulti” (da ricavi a nero o costi fittizi/ineducibili) siano *effettivamente* entrati nella sua disponibilità (e non di altri soci e/o di terzi, ad esempio l’amministratore non socio). Prova contraria che, per la Suprema Corte, consisterebbe (unicamente) nella dimostrazione da parte del socio che “i maggiori ricavi” (da utili occulti) o la contropartita dei “costi fittizi/inesistenti” siano stati «*accantonati in bilancio dalla società ovvero da essa reinvestiti*», come si legge anche nella sentenza in commento(5).

Ebbene, in molti lavori e commenti, anche della sottoscritta su questa rivista(6), si è avuto modo di osservare che proprio il vincolo apposto alla prova contraria basterebbe per dimostrare che ciò che viene richiesto al socio, di fatto, è una prova *diabolica* apparendo non solo inverosimile, ma tecnicamente impossibile, che la società partecipata, prima occulti utili extra - contabili (imponibili) e poi li “*accantoni a riserva o li reinvesta nella società*”. L’*accantonamento* di utili ai fini della costituzione di riserve (legale o statutaria *ex artt.* 2430 c.c. per le società per azioni, e 2463, c.c. per le società a responsabilità limitata) riguarda, infatti, solo gli utili di esercizio risultanti dal bilancio, ma non certo quelli “in nero” (*per ricavi non dichiarati o costi fittizi*). Del pari, il reinvestimento degli utili, non può che riguardare quelli regolarmente contabilizzati ma giammai gli utili “a nero” che, appunto, in quanto occulti, sono extracontabili. Di qui, pretendere che il socio fornisca la prova dell’*accantonamento/reinvestimento* degli utili “extracontabili” significa, in sostanza, chiedere ai soci che hanno svolto attività di amministratori di autodenunciarsi, ed agli altri di denunciare gli amministratori, della formazione di “riserve occulte”, ovvero di fatti penalmente rilevanti *ex art.* 2621 c.c.

In sintesi, seguendo l’interpretazione di legittimità il socio, per superare la presunzione, dovrebbe fornire una prova “negativa” (*di non distribuzione*) che *non può* essere opposta secondo le regole contabili e principi di bilancio, posto che una società che occulti utili/proventi imponibili giammai potrebbe “accantonarli” in una riserva del patrimonio netto o “investirli” in cespiti patrimoniali senza impiegare, in via palese (e non occulta), la corrispondente contropartita di numerario (cassa/banca/crediti) - ovvero liquidità - in quella stessa annualità di controllo nella quale si determina, per via dell’accertamento operato dall’Ufficio, l’imputazione del maggiore imponibile (occulto) in via riflessa sul socio. La prova contraria “vincolata” *dell’accantonamento o reinvestimento* di utili extracontabili da parte del socio di s.r.l. a ristretta base azionaria, in definitiva, è un ossimoro con il quale si accostano termini di senso

-
- (3) Molte sentenze di merito, confermate in sede di legittimità, stanno disconoscendo la legittimità degli avvisi di accertamento sui soci di minoranza che non hanno alcun poter di indirizzo/controllo delle decisioni e/o quelli che non possono essere venuti a conoscenza dell’ammontare di ricavi/proventi occulti in una società di capitali (di recente, Cass., sez. VI, ord. 1° dicembre 2020, n. 27445).
- (4) Tant’è che, come confermato anche di recente (Cass., sez. V, ord., 2 aprile 2021, n. 9137), per procedere all’imputazione al socio del reddito presumibilmente ricavato dalla società, il giudice ha l’onere di accertare che il maggior reddito societario è stato effettivamente prodotto (Cass., sez. V, sent. 22 aprile 2009, n. 9519; Id. 29 dicembre 2011, n. 29605).
- (5) La configurazione di siffatta prova contraria “vincolata” è una costante nelle sentenze di legittimità. Tra le tante, solo per citare le più recenti, si vedano: Cass., sez. V, ord. 29 gennaio 2020, n. 1970; Cass., sez. VI, ord. 14 febbraio 2020, n. 3735; ord., 22 aprile 2021, n. 10732.
- (6) Si rinvia alla bibliografia essenziale.

opposto, o in forte antitesi tra loro, che in definitiva, assume la connotazione di una prova *diabolica*, ovvero impossibile.

3. Ma, a ben vedere, la questione più spinosa ed inverosimile nell'applicazione della presunzione *de quo* è quella che si incontra nelle sentenze che si occupano, come quella in esame, dei casi in cui la rettifica del reddito societario dipenda dal disconoscimento di costi, effettivi, certi, documentati per ragioni legate alla sfasatura del periodo di competenza *ex art.* 109, commi 1 e 2, TUIR, o all'operare del principio di inerenza (*art.* 55 TUIR) oppure di violazioni di norme del TUIR.

Qui, come si comprenderà, non si dubita del fatto che la società partecipata abbia "impiegato" somme/risorse nell'acquisto/acquisizione dei beni o servizi per il sostenimento del costo che è confluito nel conto economico del bilancio dell'anno accertato per cui non può esservi, perché non v'è, alcuna "liquidità occulta" da *intercettare*; né - se si tiene a mente il sistema di derivazione (semplice) del reddito d'impresa dall'utile/perdita civilistica (*ex art.* 83 TUIR) - può dubitarsi del fatto che il costo indeducibile per ragioni di competenza e/o inerenza darebbe luogo - nell'accertamento - (solo) ad una variazione in aumento dell'utile/perdita civilistica (risultato ante imposte) e, quindi, (solo) all'aumento della base imponibile IRES senza che si possa, in alcun modo, "presumere" che le somme liquide (in definitiva, il danaro) investite/impiegate dalla società per sostenere i costi allocati nel conto economico (certi, effettivi, documentati) siano *transitate* nelle "tasche" dei soci(7). Se si discute di somme *impiegate* dalla società per sostenere "quei costi", stiamo parlando di somme che si sono dapprima generate "dentro la società" e, quindi, per definizione, di somme (liquide/danaro) e/o beni (in natura) non "fuoriusciti" dalla società ed "entrati" nella disponibilità dei soci.

Ebbene, se questa è la premessa del ragionamento sotteso all'applicazione della presunzione, come può *ragionevolmente* inferirsi che la società non abbia *impegnato* somme (liquide) in suo possesso per dotarsi di "quei costi" (*esistenti*) e le abbia "distolte" per *distribuirle* "in nero" ai soci? Si pensi, tra i tanti, al caso di un compenso all'amministratore dedotto per competenza, e non per cassa (*ex art.* 95, comma 5), oppure di costi sostenuti per l'acquisto di beni mobili/immobili dedotti in esercizio diverso da quello in cui si è verificata la consegna/spedizione (*ex art.* 109, comma 2, lett. a), TUIR), ecc. Quando ciò accade, è *tecnicamente* impossibile "presumere" che sia avvenuta una *distribuzione/trasferimento* ai soci del maggior reddito d'impresa accertato (provvisoriamente) nell'esercizio (n) in capo alla società in virtù del disconoscimento del costo dedotto nel periodo d'imposta "diverso" (n-1 o n+1).

Sostenere il contrario è un altro paradosso, inspiegabile ed incomprensibile.

Lo stesso accade quando le rettifiche del reddito d'impresa si fondano sul disconoscimento di costi sulla partecipata per questioni di inerenza. Anche qui, non si dubita dell'effettività del costo e, quindi, *dell'impiego* di risorse societarie, ma della non riconducibilità di quelli effettivamente sostenuti all'attività d'impresa della partecipata per cui il disconoscimento *non può* essere rappresentativo, verosimilmente, di una disponibilità finanziaria occulta (liquidità) "trasferita" e, quindi, "distribuita" ai soci. Se i costi sono stati *sostenuti* con risorse impiegate/investite dalla partecipata si esclude, *in re ipsa*, che si tratti di risorse *distolte* dall'impiego societario per essere *trasferite (in nero)* ai soci(8).

(7) Quando si applica il sistema di derivazione rafforzata per le società che adottano i principi contabili internazionali (IAS *adopter*) o nazionali (OIC *adopter*) non si applica, com'è noto, l'art. 109, commi 1 e 2, TUIR, ma si attua il rinvio ai "criteri di qualificazione, classificazione, imputazione temporale" previsti da detti principi contabili con applicazione, per i casi estranei a detti criteri e, quindi, per le valutazioni, ammortamenti, accantonamenti, rimanenze, delle regole stabilite dal TUIR *ex art.* 83 TUIR, come modificato dall'art. 13-bis D.L. 30 dicembre 2016, n. 244. Ne segue che nelle rettifiche delle dichiarazioni dei redditi dichiarati dalle società a ristretta base azionaria che optano per il bilancio in forma ordinaria, a decorrere dai bilanci dal 2016, ed oggi anche se ad esercitare l'opzione sono le microimprese (*ex D.L.* n. 73/2022), l'applicazione della presunzione *de quo* dovrà fare i conti con il regime di derivazione rafforzata che non potrà vedere più rettifiche di costi per mere ragioni di competenza in sede di accertamento sulla società e, di riflesso, nemmeno sugli accertamenti sui soci.

(8) L'unico caso che potrebbe sollevare profili di incertezza potrebbe riguardare i costi non inerenti perché afferenti la sfera personale del socio/soci. Ma anche qui l'Ufficio potrebbe validamente recuperare in capo alla società l'IRES su

4. Ciò nonostante, talvolta queste basilari regole della determinazione del reddito d'impresa dei soggetti imprese/società non sono applicate dagli Uffici negli accertamenti operati sui soci, né più attentamente valutati dagli estensori delle sentenze di legittimità nella risoluzione dei casi concreti in cui accade di leggere, come avviene nella sentenza n. 25322/2022 in commento - che, al pari di quanto di verifica nei casi di utili extracontabili generatisi da costi indeducibili "fittizi/inesistenti" - si determinerebbe una «*situazione analoga anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più varieguate ragioni (magari perché è stato violato il principio di competenza D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109, sicché la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 99), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società. Anche in tali casi la società matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione*» (cfr. Cass. 2224/2021)» [sottolineature dell'Autrice]. Il che, pur con il dovuto rispetto alla Suprema Corte, non è condivisibile per una serie di ragioni tecniche.

5. Primo punto. Non v'è, perché non può esservi, alcuna analogia tra i casi di accertamento di utili occulti dovuti alla rettifica di costi inesistenti/fittizi, ovvero di quelli "non sostenuti" pur se dedotti, con i casi di maggior reddito IRES dovuto al mero disconoscimento di costi certi, effettivi e documentati per ragioni di competenza (ex art. 109 TUIR), inerenza (art. 55 TUIR) o per errori nell'applicazione di una (complessa) regola fiscale. Sono situazioni diametralmente opposte.

Nel primo caso, ovvero quando l'utile (civilistico) è interessato dalla deduzione di costi fittizi o inesistenti (oggettivamente, e nemmeno soggettivamente)⁽⁹⁾, in via di principio, può operare la presunzione che si tratti di somme non sostenute/investite dalla società, imputate a conto economico al solo scopo di "ridurre" la base imponibile IRES e, quindi, di costi "creati" artatamente per generare "un minor imponibile" IRES (tassato) sulla partecipata di cui si sono avvantaggiati i soci (per i minori utili da partecipazione imponibili).

Nel secondo caso, ovvero quando l'utile civilistico è interessato dalla deduzione di costi effettivi/esistenti che, per "le più svariate ragioni" (quelle fiscali, e non anche civilistiche), possono essere disconosciuti dall'Ufficio perché ritenuti non di competenza dell'anno accertato (ma di anni precedenti/successivi), oppure non inerenti, o per altra violazione del TUIR rilevante, stiamo parlando di costi sostenuti con risorse societarie "prelevate" dalle disponibilità finanziarie (cassa/banca) presenti in società ed impiegate nell'acquisto di beni o servizi; somme che, quindi, in quanto trattenute ed impiegate dalla partecipata, non possono essere "entrate" nella diponibilità del socio.

Manca la "verosimiglianza" della presunzione contraria.

quell'indebita deduzione, senza poter inferire, tuttavia, in automatico, che quel maggior reddito d'impresa sia stato trasferito (a nero) sui soci (pro-quota), visto che il recupero è legato al fatto che siamo di fronte ad un costo sostenuto con risorse pur "prelevate" (pur se indebitamente) dalla società, ma pur sempre "rimaste/trattenute" in società ed impiegate nell'acquisizione di bene/beni iscritti tra quelli dell'impresa, anziché essere sopportato (direttamente) dal socio con fonti di reddito personali, ma non certo di somme "trasferite" per presunzione ai soci (pro-quota).

(9) Ed infatti, la rettifica di costi soggettivamente inesistenti lascia impregiudicato, com'è noto, il diritto della società a dedurre i costi sostenuti correlati ai maggiori ricavi accertati anche in caso di consapevolezza del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo, valendo per il cessionario o committente solo il disconoscimento dell'IVA detratta (Cass., ord., 6 luglio 2021, n. 19169). Ciò per dire che in questi casi non vi sarebbe, in via di principio, un "maggior reddito" imponibile IRES da tassare sulla partecipata e, quindi, nemmeno quello tassabile per presunzione a fini IRPEF sui soci.

Secondo punto. Quando, usando le parole della sentenza n. 25322/2022 in commento, la società sostiene un costo con «*somme erogate in concreto dalla società*» (intendendo riferirsi, quindi, ad un costo effettivo/esistente) che, in sede di accertamento, dovesse essere ritenuto indeducibile per ragioni di competenza o inerenza, si genera certamente «*un maggior reddito imponibile IRES*» (rispetto a quello dichiarato in cui quel costo è stato dedotto) ma non può (non, può) scattare alcuna presunzione «*di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta*».

In tali ipotesi, infatti, la società: «*se ha erogato tutte le somme presenti nel passivo (rectius: in dare) del conto economico tra i costi, non si tratta* (non, si tratta) di “costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato» [sottolineature dell’Autrice].

I costi indeducibili (per ragioni fiscali) “restano” dove sono - ovvero nel conto economico (nel risultato ante imposte) - che, di conseguenza, resta “immutato” e non è “alterato”, venendo (solo) ripresi tra le variazioni in aumento in dichiarazione nella ri-determinazione/rettifica operata in sede di accertamento. La rettifica del reddito operata in sede di accertamento non comporta, infatti, alcuna modifica del bilancio depositato al registro imprese.

Terzo punto. Il “disconoscimento” di costi (effettivi/esistenti) per ragioni di competenza, inerenza, o eventuali altri errori commessi nell’applicazione delle regole del TUIR, fermo il fatto che non è “*un errore che va emendato nel conto economico*” come detto, e per tante altre ragioni (contabili/giuridiche) - genera sicuramente “*un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato, ma non comporta* (non, comporta) “*inevitabilmente ricavi maggiori*”, perché genera solo una variazione in aumento del risultato civilistico in dichiarazione, e di conseguenza non è (non, è) sintomatico di “*un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione*”.

Si tratta della sola conseguenza - tecnica - dell’applicazione del sistema di derivazione del reddito d’impresa dal risultato civilistico (ex art. 83 TUIR) che provoca, in caso di rettifica della dichiarazione per costi indeducibili, l’aumento del reddito imponibile IRES (oltre che IRAP o IVA) in capo alla società e non genera, quindi, “*inevitabilmente maggiori ricavi*”, né un “*maggior utile*” (civilistico) che, come sappiamo, è il solo che potrebbe ritenersi, in via teorica, indebitamente “spartito” tra i soci. Ma allora, c’è davvero da chiedersi, che c’entrano i soci?

Di fronte agli interrogativi senza risposta, ed ai disorientamenti tecnici segnalati non resta che augurarsi che “la regola non scritta” della presunzione che ci occupa, se destinata ad operare, trovi al più presto una declinazione nella legge che indichi una soluzione univoca nell’applicazione, e nella risoluzione giudiziale dei casi concreti, per evitare gli attuali ingiustificabili ed illegittimi aggravii impositivi e sanzionatori sui soci.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *La difficile individuazione degli utili da partecipazione*, in *Corr. trib.*, 2005, 5, 365 ss.
- BEGHIN M., *L’occulta distribuzione dei dividendi nell’ambito delle società di capitali a “ristretta base” tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 5, 433 ss.
- BEGHIN M., *Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei “costi indeducibili, in il fisco, 2021*, 1, 79 ss.
- BUSCEMA A. - LUPI R., “*Nuova trasparenza*” e vecchie tendenze giurisprudenziali sull’imputazione ai soci dei redditi accertati a società a ristretta base proprietaria, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 11, 1117 ss.
- CEDRO M., *In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 846 ss.
- CERIANA E., *Società a ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione degli utili*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1451 ss.
- CONSOLO G., *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VII, 80 ss.

- CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1113 ss.
- COPPOLA P., *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IX, 917 ss.
- COPPOLA P., *La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IX, 924 ss.
- FEDELE A., *Le "piccole" società di capitali nel diritto tributario*, in AA.VV., *Studi in tema di forma societaria, servizi pubblici locali, circolazione della ricchezza imprenditoriale*, Torino, 2007
- FEDELE A., *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 477 ss.
- FICARI V., *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. Trib.*, 2008, 13, 1054 ss.
- LOCATELLI G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili della società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corr. trib.*, 2018, 38, 2914 ss.
- MARCHESELLI A., *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 88 ss.
- MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 8, 712 ss.
- PAPARELLA F., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 453 ss.
- RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012
- SCANU G., *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 443 ss.
- STEVANATO D., *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario*, in *Corr. trib.*, 2004, 13, 1011 ss.
- TESAURO F., *La participation exemption e i suoi corollari*, in *www.tributimpresa*, 2004

Acquisti di gas ed energia e clausole di revisione prezzo

Purchases of gas and energy and price revision clauses

FRANCESCO CROVATO

Abstract

I contratti di vendita di gas ed energia a clienti industriali consentono la revisione del prezzo a intervalli regolari (generalmente ogni tre anni). I processi di rinegoziazione sono tuttavia molto lunghi e sfociano frequentemente in arbitrati dall'esito incerto. L'onere legato alla revisione del prezzo (maggior prezzo di acquisto o minor prezzo di vendita) viene stanziato in apposito fondo a bilancio. Si tratta di fondi tassati per cui torna di grande attualità una questione strutturale della fiscalità d'impresa.

Parole chiave: clausole revisione prezzo, accantonamenti, fondi tassati

Abstract

Gas and energy sale agreements to industrial customers allow the price to be revised at regular intervals (usually every three years). However, renegotiation processes are very long and frequently lead to arbitrations with an uncertain outcome. The cost of revising the price (higher purchase price or lower selling price) is allocated to a specific fund in the balance sheet. These are taxed funds for which a structural issue of corporate taxation is of great relevance.

Keywords: price review clauses, provisions, taxed funds

SOMMARIO: **1.** I processi di rinegoziazione dei prezzi e lo stanziamento a bilancio degli oneri previsti. - **2.** Indeducibilità fiscale ("temporanea") dei relativi accantonamenti e fondi tassati: gli aspetti sistematici del meccanismo. - **3.** Ridimensionamenti dei fondi e non imponibilità delle sopravvenienze: alcune sentenze apparentemente contraddittorie. - **4** Conferme dai principi generali della fiscalità d'impresa.

1. Mentre i prezzi del gas a clienti *retail* sono regolamentati e il gas viene fatturato secondo una formula fissata dall'Autorità, indicizzata a determinati parametri, nella vendita a clienti industriali si assiste a una vera e propria trattativa commerciale. In questo secondo caso, vengono movimentati grandi quantitativi e fornitore e cliente contrattano liberamente il prezzo di vendita, stabilendo la formula per determinarlo lungo la durata del contratto. Inoltre, data la grande variabilità dei prezzi anche nel breve periodo, con oscillazioni significative dovute ai più diversi fattori, fra cui crisi internazionali e andamento climatico, i contratti di acquisto e vendita di durata pluriennale consentono normalmente la revisione del prezzo a intervalli regolari, generalmente ogni tre anni.

I processi di rinegoziazione del prezzo sono tuttavia molto lunghi e sfociano frequentemente in arbitrati dall'esito incerto. In quest'ultimo periodo, naturalmente, il ritmo delle rinegoziazioni e dei casi di arbitrato si è notevolmente incrementato. Le clausole di revisione periodica sono state del resto pensate

proprio per dare flessibilità ai contratti pluriennali e adattarli alle mutevoli congiunture del mercato, in questo momento più imprevedibili che in passato.

L'onere legato alla revisione del prezzo (maggiore prezzo di acquisto o, specularmente, minore prezzo di vendita) viene così stanziato nel passivo patrimoniale in un apposito fondo per rappresentare in bilancio la miglior stima dell'onere che verrà presumibilmente sostenuto nell'ambito della rinegoziazione.

2. In questi casi non siamo dunque di fronte a rilevazioni di fine anno, effettuate a fronte di debiti già sorti e determinabili, solo ancora privi di riscontro nella consueta documentazione giustificativa proveniente dai fornitori. E occorrerà attendere la eventuale effettiva rinegoziazione per ritenere integrato quel grado di certezza e sufficiente determinabilità che caratterizza i costi rispetto agli accantonamenti (sul punto per chi fosse interessato, in questa *Rivista*, CROVATO F., *Una proposta per le valutazioni relative ad accantonamenti nella fiscalità d'impresa*, 12 maggio 2022, sul ruolo del criterio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze di bilancio nella demarcazione tra debiti e fondi).

Prima di questo momento gli oneri rilevati a bilancio sono dunque veri e propri accantonamenti, non rientranti peraltro nelle fattispecie molto particolari per cui la legislazione fiscale ammette la deducibilità. Dunque, i fondi costituiti in contabilità, a fronte degli elementi negativi di reddito indeducibili, sono un tipico esempio di “fondo tassato”.

Concentriamoci di seguito sugli aspetti sistematici del meccanismo dei fondi tassati.

La logica sottostante investe l'aspetto patrimoniale del reddito d'impresa, cioè quella dei valori fiscalmente riconosciuti. I “fondi tassati” sono infatti le contropartite patrimoniali, nelle scritture contabili e nel passivo del bilancio, di accantonamenti non ancora fiscalmente deducibili.

Anche i “fondi” hanno un valore fiscalmente riconosciuto, che dipende – vedremo – dal regime fiscale degli accantonamenti con cui sono stati costituiti. I loro valori fiscali si trasmettono e si modificano da un periodo d'imposta all'altro con i meccanismi delle “valutazioni di bilancio” tramite accantonamenti (e le correlate variazioni incrementative – accantonamenti - e decrementative – utilizzi), che seguono l'intuitiva continuità temporale della tassazione delle imprese e le concatenazioni tra i diversi periodi di imposta, secondo precise simmetrie temporali. L'obiettivo di questa continuità di valori è evitare sia doppie imposizioni sia “salti d'imposta”. In particolare, il “valore fiscalmente” riconosciuto di un fondo tassato è il valore rispetto al quale misurare le successive vicende che interesseranno il fondo, prima fra tutte la sopravvenuta deducibilità tributaria dei costi a fronte dei quali era stato costituito.

In linea generale, quando col passare degli anni matureranno le condizioni temporali per la deduzione degli oneri, il valore fiscale del fondo potrà infatti essere recuperato, conformemente al principio di continuità dei valori fiscali e secondo la consueta tecnica tributaria delle variazioni in diminuzione, in due modalità. Come imputazione degli oneri, fiscalmente deducibili, al conto economico e contestuale imputazione al conto stesso di un pari ammontare del relativo fondo da fare poi oggetto di una variazione in diminuzione nella dichiarazione fiscale; oppure con compensazione diretta in contabilità tra oneri fiscalmente deducibili e fondo tassato, con variazione in diminuzione giustificata dalla sopravvenuta deducibilità di costi la cui deduzione era stata rinviata in ottemperanza alle disposizioni del reddito d'impresa (art. 109, comma 4, secondo periodo, TUIR).

Altra eventualità è che i costi a fronte dei quali il fondo era stato costituito non si verifichino e quest'ultimo venga meno, in tutto o in parte. Il ridimensionamento, o azzeramento del fondo, genera in bilancio una componente positiva che non deve però essere tassata pena una duplicazione di imposizione. Il fondo che l'ha originata è infatti una posta contabile già assoggettata a imposta (all'atto della iscrizione degli accantonamenti) ed è quindi oramai pienamente disponibile per la società dal punto di vista tributario. Tanto che i fondi tassati hanno sostanzialmente, sotto il profilo dell'imposizione sui redditi delle società, la natura di “riserve”; e in quanto tali, dal punto di vista tributario, possono anche essere distribuite alla stregua di utili senza essere più assoggettate a imposizione, poiché quest'ultima è già avvenuta nell'esercizio in cui i fondi erano stati costituiti.

Lo stesso fondo revisione prezzi, dal punto di vista del diritto tributario, può quindi essere liberamente “trasformato” in elemento del patrimonio netto e considerato come una “riserva”. La sua distri-

buzione per l'azienda è ormai irrilevante, e casomai dà luogo a elementi positivi di reddito per il socio che li riceve come dividendi.

I fondi tassati, appunto perché tali, sono infatti autonomi da un punto di vista tributario (al contrario dei fondi dedotti) e “liberi” da legami con i rischi o gli elementi dell'attivo a fronte dei quali sono stati costituiti; per questo sono liberamente disponibili, e la loro “distribuzione”, per la società erogante e per il socio beneficiario, seguirebbe le sorti delle altre riserve, costituite con utili tassati. Il socio si ritroverebbe così a fruire del regime tipico dei dividendi (se persona fisica un tempo credito d'imposta, poi riduzione dell'imponibile, ora assoggettamento all'imposta sostitutiva sui redditi finanziari con aliquota del 26%, che porta a un'aliquota complessiva tendenzialmente allineata con l'aliquota massima dell'Irpef), che presuppone concettualmente la tassazione in capo alla società erogante.

Questa “natura” di riserva dei fondi tassati non sussiste, invece, ai diversi fini di una eventuale imposta sul “patrimonio netto” o dell'ACE. In questi casi, infatti, il patrimonio netto cui fare riferimento è quello civilistico con le eventuali specificazioni delle relative normative fiscali.

Occorre, infatti, rimarcare che il patrimonio netto civilistico può essere movimentato solo tramite destinazioni dei risultati di esercizio con deliberazione dell'assemblea dei soci. Il fondo tassato, per “diventare” patrimonio netto a fini civilistici, deve dunque essere rilasciato a conto economico stornando gli importi stanziati (perché non rispettano più le condizioni per la rilevazione di un rischio o di un onere previste dai principi contabili OIC 31 o IAS 37). Il conseguente incremento patrimoniale (derivante dalla rilevazione di una componente positiva di reddito con relativa variazione in diminuzione in dichiarazione) può essere a quel punto destinato formalmente a costituire una riserva disponibile di utili nel patrimonio netto, utilizzabile in futuro anche per distribuire dividendi, per coprire perdite o aumentare il capitale sociale.

3. Nulla impone, dunque, che un “fondo rischi specifico” (quale quello per revisione prezzi) debba essere utilizzato unicamente a copertura dell'evento per cui era stato appostato. La scelta di procedere al ridimensionamento del fondo non può essere contestata neppure dal punto di vista civilistico. Infatti, qualora gli amministratori rilevino che il fondo rischi si presenta di dimensioni esuberanti (o perché era stato generato da accantonamenti a loro tempo eccessivi, ovvero perché sono mutate le aspettative a causa di fatti ed elementi sopravvenuti in seguito), è rimessa al loro apprezzamento la scelta di operarne una riduzione, “aggiustando” l'ammontare del fondo secondo la nuova valutazione del rischio.

Tale “riduzione”, in quanto non accompagnata dalla rilevazione di un onere effettivo, è suscettibile di provocare un risultato positivo sull'utile di esercizio, che non ha rilievo fiscale nella misura in cui si tratti di un fondo tassato. È proprio quanto potrebbe verificarsi per i fondi revisione prezzi negli scenari attuali. I fornitori potrebbero infatti trovarsi nella situazione di aver stanziato in esercizi precedenti oneri relativi alla revisione dei prezzi di vendita del gas - in termini di rischi di un minor prezzo di vendita - in un fondo rivelatosi ora incoerente in presenza di prezzi crescenti. Se il rischio consentiva l'accantonamento, le prospettive favorevoli escluderebbero adesso la possibilità di mantenere il fondo a bilancio, imponendone - in tutto o in parte - il rilascio; in tal caso occorrerebbe procedere a registrare una sopravvenienza attiva (non imponibile, trattandosi di un fondo tassato).

In verità una lettura affrettata di alcune sentenze della Corte di Cassazione degli scorsi anni (Cassazione n. 23812/2017 e Cassazione n. 18719/2018), peraltro su presupposti non messi a fuoco con sufficiente chiarezza, ha fatto sorgere dei dubbi su questa conclusione. Alcune pronunce sono state commentate dalla stampa specializzata, estrapolando certi passaggi delle ordinanze senza contestualizzarli, come precedenti che smentirebbero la non imponibilità delle sopravvenienze attive in caso di rilascio di fondi tassati.

Il problema è quello, più generale, della riferibilità di un precedente giurisprudenziale a un caso concreto, in relazione al quale si effettua una sorta di “interpretazione dell'interpretazione” (tema abituale del resto anche per la riferibilità di un'interpretazione amministrativa a una determinata fattispecie).

Sono dubbi abbastanza frequenti. Anche se innescata da una questione particolare, l'interpretazione ha infatti un senso generale, che travalica il caso esaminato. Come per tutte le interpretazioni, comprese

quelle amministrative, bisogna però contestualizzare l'occasione in cui l'interpretazione giurisdizionale è stata resa.

Orbene, nel caso all'esame della Cassazione - nella sentenza n. 23812/2017 - gli accantonamenti erano stati dedotti, anche nella determinazione fiscale del reddito, negli esercizi in cui il fondo era stato costituito (come si desume dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale citata nell'ordinanza). Benché effettivamente questi accantonamenti, riguardanti un fondo rischi per le "presumibili spese per personale dipendente in occasione di rinnovi contrattuali", non rientrassero fra quelli a rilevanza fiscale. Le conclusioni della Cassazione (l'azzeramento del fondo comporta un elemento reddituale positivo tassabile) erano dunque tendenzialmente condivisibili con riferimento al caso esaminato: l'imponibilità della sopravvenienza, al rilascio del fondo, dipendeva dal fatto che si trattava di un fondo dedotto. Implicitamente, se ne può desumere che se l'accantonamento fosse stato a suo tempo tassato nell'esercizio di iscrizione a conto economico (come sarebbe dovuto accadere per la natura del fondo), la sopravvenienza attiva avrebbe dovuto essere oggetto di una variazione in diminuzione nella dichiarazione fiscale.

Nel secondo precedente giurisprudenziale (sentenza n. 18719/2018) la Cassazione scrive invece in modo piuttosto generico che "l'estinzione di fondi preesistenti genera una sopravvenienza attiva, assoggettabile a tassazione", senza fare riferimento esplicito alla natura dei fondi (tassati o dedotti). Leggendo la sentenza, traspare una certa confusione dovuta alla complessità della fattispecie e forse anche a una non adeguata padronanza delle simmetrie della fiscalità d'impresa e della continuità di valori fiscali che caratterizzano anche i fondi del passivo del bilancio.

Anche in questo caso, peraltro, non si può estrarre un principio generale da una sentenza che riguarda un caso specifico e molto particolare, per certi versi apparentemente neppure messo compiutamente a fuoco nei vari gradi di giudizio. Il precedente giurisprudenziale riguardava infatti un fondo svalutazioni partecipazioni costituito con un giroconto di fondi preesistenti anziché con specifici accantonamenti (per loro natura, in questo caso, fiscalmente indeducibili). Dall'ordinanza non si comprende però se gli accantonamenti con cui erano stati costituiti i fondi preesistenti, impiegati allo scopo, fossero stati effettivamente ripresi a tassazione o meno. Una indicazione in tal senso non si rinviene questa volta neppure dalle sentenze di merito, almeno negli stralci riportati nell'ordinanza.

Rimane, dunque, un margine di dubbio sulla reale situazione. In ogni caso, quando si generalizza, il rischio è che l'orientamento giurisprudenziale, come avvenuto in concreto sulla stampa specializzata (che cerca spesso titoli a sensazione), sia inteso nel senso di considerare fiscalmente imponibile la sopravvenienza in tutti i casi in cui un fondo rischi ed oneri viene rilasciato, senza analizzare, invece, la situazione. Ovvero senza tener conto della logica del valore fiscalmente riconosciuto del fondo, che dipende dal regime fiscale degli accantonamenti con cui era stato costituito (e, in concreto, dal fatto se l'accantonamento era stato, o meno, a suo tempo portato in deduzione dal reddito).

In ogni modo, anche l'Agenzia delle entrate si è diretta, da ultimo, nella direzione proposta in questo contributo. Con una Risposta ad interpello dell'anno scorso (Risposta n. 41 del 13 gennaio 2021) ha confermato che la sopravvenienza attiva a fronte del mancato utilizzo di fondi accantonati in bilancio in esercizi precedenti, e non dedotti fiscalmente, non concorre a tassazione quando si appalesa. Nella Risposta l'Agenzia richiama l'art. 88, comma 1, TUIR, secondo cui «*si considerano sopravvenienze attive, come tali soggette a tassazione, "i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenienza insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi"*». Conseguentemente, continua l'Agenzia, «*allorché l'onere, la spesa o la perdita a fronte dei quali si è generato il componente reddituale non siano stati dedotti, la sopravvenienza o insussistenza attiva che si genera a fronte degli stessi non concorre a tassazione*».

4. C'è dunque anche una disposizione normativa cui far riferimento per inquadrare questa fattispecie, ovvero l'art. 88 TUIR richiamato dalla stessa Agenzia nel precedente di prassi sopra ricordato,

nella parte in cui considera sopravvenienze attive il conseguimento di proventi a fronte di costi od oneri dedotti in precedenti esercizi. Ne discende, indirettamente, che non può costituire sopravvenienza attiva la sopravvenuta insussistenza di costi od oneri fiscalmente non dedotti, ancorché imputati a conto economico, quali appunto sono stati gli accantonamenti a un fondo tassato.

Infatti, il rilascio del fondo tassato costituisce, sotto il profilo civilistico, una insussistenza del passivo perché presuppone civilisticamente il venir meno (o il ridimensionamento) del rischio a fronte del quale il fondo era stato costituito. Essa costituisce però una “insussistenza di passivo” che non aveva precedentemente concorso alla riduzione della base imponibile.

Comunque sia, prima ancora per il “materiale normativo” parafrasato dall’Agenzia delle Entrate, la componente reddituale positiva prodotta ai fini civilistici dall’utilizzo del fondo non costituisce materia imponibile secondo gli stessi principi generali dell’imposizione del reddito di impresa.

Certamente, l’utilizzazione del fondo tassato viene fatta transitare tra i proventi del conto economico, aumentando l’utile dell’esercizio o riducendo la perdita. Ma da un punto di vista fiscale l’impresa non deve più render conto di questa posta. Infatti, se l’importo corrispondente aveva già concorso a formare il reddito imponibile in un anno precedente, come accaduto per gli accantonamenti a suo tempo non portati in deduzione dal reddito, per coerenza e simmetria, nonché per impedire doppie imposizioni, l’utilizzo del fondo deve considerarsi irrilevante ai fini della determinazione del reddito fiscale (ed essere dunque oggetto di ripresa fiscale in diminuzione).

In questo senso l’espressione “doppia imposizione” (su cui PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno: profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*, Padova, 2001) può essere utilizzata anche per esprimere tutte le distorsioni che possono verificarsi quando vengono alterate le coerenze e le simmetrie della fiscalità d’impresa. Anche la competenza “interna”, in questo caso tramite accantonamenti, si ispira a queste simmetrie e serve a conciliare l’imposizione su base annuale con la continuità della vita dell’impresa, con l’obiettivo di evitare salti d’imposta e doppie imposizioni (cfr. CROVATO F., *L’imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, capitolo 6). Sebbene non sia codificato in modo espresso, il principio di simmetria è correntemente utilizzato dalla dottrina per sottolineare i vincoli e le interdipendenze derivanti dal ciclo fiscale del patrimonio dell’impresa nel suo complesso (per conferma, tra molti, si vedano LUPI R., *Conferimenti in natura senza regole, tra salti d’imposta e doppie imposizioni*, in *Rass. trib.*, 1995, 1224; STEVANATO D., *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in PERRONE L. - BERLIRI C., a cura di, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 69; PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno: profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*, cit.; con riferimento proprio alle valutazioni patrimoniali nel reddito d’impresa, CROVATO F., *L’imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, cit., capitolo 6)

In particolare, dal lato delle passività (la continuità di valori e la simmetria non riguardano solo le attività) i fondi hanno un “valore fiscalmente” riconosciuto, rispetto al quale soppesare e dimensionare - nei periodi d’imposta a venire - le vicende che li riguarderanno.

Questo valore fiscale dipende dal regime tributario degli accantonamenti stanziati a monte. Se l’accantonamento era stato a suo tempo fiscalmente dedotto, le utilizzazioni del fondo per altre finalità (rispetto a quelle per cui era stato acceso), anche solo contabili, sono tendenzialmente imponibili, trattandosi di fondi che non hanno ancora scontato imposte sui redditi.

Al contrario, se il fondo nasce con accantonamenti fiscalmente non dedotti, ha già contribuito alla formazione dell’imponibile (non a caso viene chiamato “fondo tassato”) ed è liberamente disponibile ai fini tributari. In base ai principi di simmetria e continuità, ispiratori del reddito di impresa, la sopravvenienza rilevata contabilmente - in caso di ridimensionamento o azzeramento del fondo - è dunque in questo caso intassabile, perché sul piano tributario l’imposizione è già avvenuta e non c’è alcuna deduzione passata da controbilanciare.

Anche queste sono questioni di simmetria, dove una vicenda economicamente unitaria ha sfaccettature che vanno seguite nei vari periodi d’imposta pena provocare doppie imposizioni e salti d’imposta. Queste correlazioni spiegano perché la determinazione degli imponibili - per essere precisa e corretta - non avviene isolatamente, ma alla luce di collegamenti e concatenazioni con eventi passati o futuri.

Determinazione precisa e corretta che difetterebbe se alla tassazione degli accantonamenti nell'esercizio della loro iscrizione si accompagnasse la tassazione del fondo come sopravvenienza attiva in occasione del suo rilascio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Sul tema degli accantonamenti ai fondi, DELLA VALLE E., *Riflessioni in tema di rischi ed oneri fiscalmente riconosciuti*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 327 ss.; CROVATO F. - LUPI R., *Il reddito d'impresa*, Milano, 2003, capitolo 6, 290 ss.; FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, 2019, 245 ss.

Per considerazioni, sulla distinzione tra gli accantonamenti fiscalmente riconosciuti o meno e su come essa si riflette sulla natura dei fondi (differenziando tra quelli tassati e dedotti), tra molti FANTOZZI A. - LUPI R., *Le società per azioni nella disciplina tributaria*, in COLOMBO G.E. - PORTALE G.B. (diretto da), *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1993, 55 ss.; CROVATO F. - LUPI R., *Il reddito d'impresa*, Milano, 2003, 68 ss.; STEVANATO D., *Fondi tassati e variazioni in diminuzione e valori fiscalmente riconosciuti nei conferimenti di azienda*, in *Boll. trib.*, 1993, 7, 563 ss.

Sul divieto di doppia imposizione, PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno: profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*, Padova, 2001.

Sulle simmetrie della fiscalità d'impresa come espressione del divieto di doppia imposizione, tra molti, si vedano LUPI R., *Conferimenti in natura senza regole, tra salti d'imposta e doppie imposizioni*, in *Rass. trib.*, 1995, 1224; STEVANATO D., *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 69 ss.; e con specifico riferimento alle valutazioni patrimoniali nel reddito d'impresa (fra cui gli accantonamenti ai fondi), CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, capitolo 6).

In linea generale, per le attività di vendita e acquisto nel settore delle energie convenzionali, e i vari temi fiscali connessi, si veda CROVATO F. (a cura di), *La fiscalità dell'Oil and Gas*, Rimini, 2018.

Le clausole di garanzia nei contratti di cessione di partecipazioni nella determinazione del reddito di impresa

The warranties clauses in case of participation transfer for business income tax purposes

(nota a/notes to Risposta a interpello n. 132/2022)

ELENA FIORINA

Abstract

La Risposta a interpello n. 132/2022, recentemente pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, ci consente di fare il punto sulla natura delle clausole di garanzia negoziate dalle parti in occasione del trasferimento di partecipazioni societarie e delle relative conseguenze in tema di determinazione del reddito di impresa.

Parole chiave: cessione partecipazioni, indennizzo, risarcimento, *earn out*, aggiustamento prezzo, clausole di garanzia

Abstract

The ruling no. 132 of 2022 recently issued by the Italian Tax Authorities gives us the opportunity to make some comments about the nature of the representation and warranties clauses, negotiated by the parties in participation transfer agreements and the relevant tax treatment for business income tax purposes.

Keywords: participation transfer, *earn out*, indemnity, refund, price adjustment, representation and warranties

SOMMARIO: **1.** Il caso oggetto dell'interpello. - **2.** Le clausole di garanzia nei contratti di compravendita di partecipazioni. - **3.** Genesi delle clausole di garanzia e delle clausole di aggiustamento prezzo. - **4.** Il trattamento fiscale delle clausole di garanzia nei contratti di cessione di partecipazioni. - **5.** Conclusioni.

1. Il caso oggetto dell'interpello n. 132/2022 riguarda l'acquisto di una partecipazione totalitaria, effettuata dalla società Alfa (IAS/IFRS *adopter*), nella società Beta (e nelle relative partecipate, tra cui Delta), a seguito della quale quest'ultima società viene fusa per incorporazione nella propria partecipante. Detto questo, è importante notare, ai nostri fini, come il contratto di compravendita della partecipazione Beta comprendesse talune clausole di garanzia tese a vincolare il cedente alla corresponsione di un indennizzo al verificarsi di talune passività in capo a Beta e alle società da questa partecipate. A seguito di una verifica fiscale effettuata nei confronti di Delta, culminata in un processo verbale di constatazione, definito in sede procedimentale mediante l'istituto della pace fiscale, Alfa, atteso lo stato di liquidazione in cui versava il soggetto verificato, ha anticipato la provvista finanziaria per la predetta definizione e, conseguentemente, invocando l'applicazione delle sunnominate clausole contrattuali, ha preteso dal soggetto venditore la rifusione della somma anticipata.

Ciò posto, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate di pronunciarsi in relazione al trattamento ai fini IRES ed IRAP in capo ad Alfa: (i) della somma da essa incassata, proveniente dal soggetto dal quale aveva a suo tempo acquistato la partecipazione in Beta, contabilizzata a conto economico tra i componenti positivi, (ii) della provvista finanziaria corrisposta a Delta per la definizione del PVC, imputata a conto economico tra i componenti negativi.

A fronte dei suddetti quesiti, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che (i) poiché il versamento effettuato a favore di Alfa è «*strettamente collegato alla riduzione del valore di scambio delle azioni originariamente individuato*», esso costituisce una rettifica del costo di acquisto della partecipazione irrilevante ai fini della misurazione sia del reddito di impresa sia del valore della produzione netta ai fini IRAP (in relazione a quest'ultimo tributo, l'Agenzia ha ritenuto che il provento in questione non fosse da includere tra le voci rilevanti ai fini della quantificazione della relativa base imponibile); (ii) il costo sostenuto da Alfa per fornire la provvista finanziaria a Delta non può essere considerato ai sensi dell'art. 94, comma 6, TUIR, un versamento a fondo perduto del socio a favore della sua partecipata, come sostenuto dall'istante, bensì un costo non deducibile ai fini IRES in quanto «*non riconducibile ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*» ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR. Ai fini IRAP, l'Agenzia ribadisce, anche in questo caso, l'irrelevanza del costo in quanto confluito in una voce non inclusa nella base imponibile del tributo regionale.

2. Nei contratti di vendita di partecipazioni è prassi consolidata la previsione di clausole di garanzia, generalmente definite come “*representations and warranties*”, in base alle quali il soggetto cedente dichiara e garantisce a quello acquirente le consistenze patrimoniali della società trasferita, nonché la precedente “buona gestione”. In caso di difformità tra quanto dichiarato nel contratto e la realtà dei fatti accaduti dopo la conclusione di questo, il compratore ha titolo per attuare i rimedi garantiti da tali clausole e consistenti generalmente nel pagamento di una somma di denaro dal venditore al compratore. Le clausole in questione potrebbero, ad esempio, avere ad oggetto l'impegno dell'alienante in base al quale, ove entro un determinato periodo di tempo si verificano sopravvenienze passive fiscali, esso è tenuto ad indennizzare l'acquirente (o la *target*) per l'importo concordato qualora si tratti di debiti tributari riferibili a fatti realizzatesi nel periodo di tempo antecedente la cessione della partecipazione e, pertanto, riconducibili al “vecchio socio”. La determinazione del trattamento tributario, ai fini delle imposte sul reddito, della predetta somma riguarda, intuitivamente, sia il soggetto acquirente sia quello venditore. Tuttavia, prima di definire il regime fiscale delle somme in esame, bisogna interrogarsi sulla natura giuridica delle clausole contrattuali cui si è fatto cenno sopra. In maggiore dettaglio, poiché ci si muove nel territorio della libertà negoziale delle parti, si tratta di identificare la natura delle previsioni contrattuali così come concordate e formulate dalla volontà delle parti stesse, rammentando che «*è insegnamento costante, infatti, quello secondo cui è proprio dell'autonomia privata costituire, modificare o estinguere i rapporti giuridici, mentre esula dalla stessa il potere di disporre in ordine alla qualificazione giuridica dei rapporti costituiti, modificati o estinti*» (cfr. FRANSONI G., *Note in tema di compravendita di partecipazioni e regime fiscale delle somme corrisposte per la violazione delle clausole di garanzia*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, I, 1055).

In altre parole, la qualificazione giuridica di una clausola negoziale prende necessariamente le mosse, salvo casi patologici di simulazione oggettiva relativa, dalla modalità con cui essa è prevista dalle parti in base alle finalità economico-sostanziali da esse perseguite. Infatti, a parere di scrive, l'interpretazione di un contratto muove necessariamente dalla comprensione della volontà delle parti per poi classificare tale “volontà” nel mondo giuridico-formale. Se ciò è vero, è ancora più vero che la volontà contrattuale, espressa dalle parti nell'ambito di contratti aventi ad oggetto operazioni commerciali o comunque attinenti l'attività d'impresa, dovrebbe seguire e rispondere a finalità economico-sostanziali volte a rappresentare gli interessi dei soggetti coinvolti. In maggiore dettaglio, la qualificazione giuridica degli atti negoziali impone due distinte operazioni: la prima consiste nella identificazione degli elementi costitutivi dell'attività negoziale e delle finalità pratiche perseguite dalle parti; la seconda, nell'attribuzione del *nomen juris*, previa interpretazione sul piano giuridico, degli elementi di fatto pre-

cedentemente accertati. Di tali operazioni, mentre la seconda è soggetta al sindacato di legittimità, la prima ne è sottratta, se correttamente motivata, giacché si risolve in un apprezzamento di mero fatto, in quanto risultato di un'interpretazione condotta nel rispetto delle regole di ermeneutica contrattuale dettate dagli artt. 1362 c.c. ss. «*Come più volte ribadito dalla giurisprudenza, esiste una molteplicità di forme in cui l'autonomia contrattuale prevista dall'art. 1322 c.c. può potenzialmente esprimersi e, in tale contesto, anche ai fini della individuazione della materia imponibile, occorre fare riferimento alla c.d. causa concreta del contratto ovvero lo scopo pratico del negozio inteso, al di là del modello astratto utilizzato, come funzione individuale della singola e specifica negoziazione*» (COSÌ, CAPOLUPO S., *Transfer pricing interno: all'elusione subentra l'antieconomicità*, in *il fisco*, 2020, 20, 1907). In altre parole, il processo interpretativo di un contratto, anche in materia tributaria, è regolato da criteri legali previsti dal legislatore ed è finalizzato a «*indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti*», non limitandosi al senso letterale delle parole (art. 1362, comma 1, c.c.). Come premesso, il momento interpretativo va distinto da quello della qualificazione del contratto che costituisce un passaggio successivo volto alla riconduzione del singolo contratto nel tipo legale, inteso quale modello normativo, al quale l'ordinamento ricollega una particolare disciplina. In particolare, rileva la causa del contratto ovvero lo scopo pratico del negozio che sintetizza gli interessi delle parti al di là del modello astratto utilizzato e costituisce espressione di un concreto interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento (cfr. DE PETRIS G., *Imposta di registro: non riqualificabile un contratto atipico di affitto come diritto reale di superficie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 1, 67; BIANCA C.M., *Diritto civile, Il contratto*, Milano, 2019, 410).

Su tale premessa, è possibile individuare, nell'alveo delle clausole di garanzia relative alle cessioni di partecipazioni, due categorie di clausole: quelle aventi natura indennitaria-risarcitoria, tese a tenere indenne l'acquirente da una certa passività, e quelle con natura di aggiustamento prezzo, volte a riequilibrare il sinallagma contrattuale tra le parti.

La distinzione, del tutto evidente in linea teorica e da un punto di vista economico, risulta complessa da un punto di vista giuridico-fattuale, trattandosi in entrambi i casi di clausole che si risolvono nel pagamento di una somma di denaro a fronte di una passività di qualsivoglia natura.

Parte della dottrina ha osservato che quello che differenzia le due tipologie di clausole è il titolo da cui discende il relativo pagamento: gli indennizzi rappresentano rimedi contro la violazione di clausole di garanzia, gli aggiustamenti prezzi costituiscono invece un aggiornamento dei parametri in base al quale il prezzo è stato determinato (cfr. BONELLI F., *Acquisizioni di società e di pacchetti azionari di riferimento: le garanzie del venditore*, Milano, 2007, 315). Da altra parte della dottrina è stato anche sostenuto che le clausole di aggiustamento prezzo prevedono una modifica del prezzo di acquisto di una partecipazione «*in funzione di parametri economici e finanziari*» della società *target* e attengono alla fase «*fisiologica del rapporto negoziale perché stabiliscono incrementi o decrementi di prezzo in considerazione di risultati futuri della società o della variazione fisiologica dei parametri assunti dalle parti*», diversamente dalle clausole che garantiscono «*la passata buona gestione della società*» e che «*attengono alla fase patologica del rapporto e si riferiscono a perdite o passività derivanti da eventi precedenti il trasferimento ma che si manifestano dopo lo stesso*» (cfr. SILVESTRI A., *La fiscalità delle garanzie del venditore nelle cessioni di partecipazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, I, 193 ss.).

La Corte di Cassazione (cfr. Cass., sez. V, 13 agosto 2020, n. 17011) ha distinto le clausole aventi la funzione di assicurare al compratore la passata «buona gestione» della società *target* e l'insussistenza di passività ulteriori rispetto a quelle già contabilizzate dalle clausole di «rettifica di prezzo», le quali correlano il corrispettivo della compravendita a determinati eventi futuri legati all'andamento finanziario della società *target* (c.d. clausole di *price adjustment*) o a variazioni dei parametri patrimoniali ed economici assunti dalle parti in data anteriore a quella del trasferimento delle partecipazioni (c.d. clausole di *earn-out*), predeterminando un'eventuale rettifica, in aumento o in diminuzione, del prezzo di cessione delle partecipazioni.

Da quanto premesso appare evidente che il diverso significato economico, nonché la diversa qualificazione giuridica, delle clausole in esame ha riflessi sul relativo trattamento tributario, in base al quale mette conto riconoscere effetti sul piano reddituale alle clausole indennitarie-risarcitorie, le quali

rappresentano, per l'acquirente la partecipazione, sopravvenienze attive improprie ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. a), TUIR (e per il cedente, specularmente, sopravvenienze passive ex art. 101 TUIR), mentre occorre attribuire una rilevanza non immediatamente reddituale, ma solo patrimoniale, a quelle clausole atte, invece, a rettificare il prezzo di cessione della partecipazione per il cessionario (nonché la plusvalenza o minusvalenza realizzata dal cedente).

Anticipando la conclusione cui s'intende giungere, si nota che le posizioni dottrinali e giurisprudenziali sopra menzionate nel proseguito saranno oggetto di una lettura diversa che, partendo dalla correttezza della distinzione tra clausole assicurative/indennitarie e clausole di rettifica prezzo, provvederà a inquadrare giuridicamente (e quindi redditualmente) nell'alveo delle seconde le garanzie di cui alle c.d. *representation & warranties*.

Questa impostazione muove dalla premessa che le clausole di garanzia incluse in contratti di cessione di partecipazioni hanno la loro genesi nella creazione di uno strumento volto ad agevolare la conclusione del relativo accordo tra le parti in relazione all'elemento principale del contratto in parola, ovvero la determinazione del prezzo di cessione, postergando la determinazione effettiva del corrispettivo a un momento successivo al *closing*. Nel caso di cessione di partecipazioni tale postergazione non è dovuta a un disaccordo delle parti circa il valore della cosa ceduta ma bensì alla necessità di aggiornare i dati economico-patrimoniali sui quali l'acquirente ha basato la sua valutazione alla data del *closing*. A tal proposito, si potrebbe addirittura ipotizzare una distinzione logica tra clausole di determinazione differita del prezzo e clausole di *earn-out*, in quanto «*le prime regolerebbero il solo calcolo, secondo principi contrattuali concordati, dell'esatto ammontare del prezzo, mentre le seconde costituirebbero una componente aggiuntiva del prezzo collegata ad un evento incerto e futuro*» (cfr. PENZO G., *Earn-out e dintorni*, in *Le Società*, 2019, 7, 822). In tale logica, la funzione delle clausole di garanzia è proprio quella di mantenere indenne l'acquirente da future passività della società *target* che (è di immediata evidenza) se fossero state conosciute prima del *closing* avrebbero inciso direttamente sulla determinazione di un minor prezzo (cfr. SANGIOVANNI V., *Compravendita di partecipazione sociale e garanzie del venditore*, in *Notariato*, 2012, 2, 203).

3. In una sentenza del 2014, concernente il termine di prescrizione di clausole di garanzia recate da contratti di cessione di partecipazioni, i giudici della Corte di Cassazione (sez. II, sent. 27 luglio 2014, n. 16963) hanno formulato un ragionamento utile al caso qui trattato e sintetizzabile come segue.

La Corte muove dalla considerazione secondo cui, in ipotesi di cessione di azioni o di quote sociali, oggetto della vendita sono tali ultimi beni e non quelli facenti parte del patrimonio della società partecipata oggetto di cessione. Quest'ultimo è, infatti, ascrivibile alla sfera giuridico soggettiva della società e non a quella dei soci partecipanti, i quali non sono titolari di un diritto reale sui beni sociali e subiscono, per effetto delle perdite del capitale sociale, soltanto un danno riflesso a causa della diminuzione del valore della loro partecipazione. Pertanto, le clausole di "garanzia" non riguardano l'inadempimento o l'inesatto adempimento dell'obbligazione di trasferimento delle quote sociali (oggetto del contratto), ma attengono all'indennizzo dovuto dal cedente nella misura in cui «*la consistenza patrimoniale [n.d.r. della società target] si riveli diversa da quella considerata dalle parti con il contratto di cessione*». Infatti, «*con le clausole in esame le parti, al fine di assicurare che il prezzo pattuito corrisponda al valore della società di cui siano trasferite le quote di partecipazione, prevedono prestazioni accessorie al trasferimento del diritto oggetto del contratto che sono volte a garantire l'esito economico dell'operazione*» in base all'attuazione del relativo sinallagma funzionale.

A questo punto la Cassazione, per chiarire il concetto, afferma che queste clausole vanno distinte dai casi in cui, ad esempio, il compratore si trovi nella situazione della mancanza di autorizzazioni per l'esercizio dell'attività di impresa della *target*: in questo caso chiaramente si può parlare di inadempimento del venditore e di un obbligo risarcitorio, mentre le pattuizioni con cui il venditore si impegna a corrispondere all'acquirente un indennizzo a fronte di perdite o sopravvenienze passive hanno per oggetto «*obbligazioni accessorie assunte dal venditore in relazione al successivo eventuale manifestarsi*» di taluni accadimenti che incrinano il rapporto sinallagmatico originario (valore quote vs prezzo di cessione).

Da tale ragionamento pare potersi evincere quanto segue: le clausole di garanzia attengono (sempre) al valore economico-patrimoniale della società, le cui quote partecipative rappresentano l'oggetto "mediato" del trasferimento, perché questa è la natura economico-sostanziale delle clausole di cui si discorre che semplicemente rideterminano, a posteriori, il valore economico della società acquisita. Diversamente, le clausole indennitarie/risarcitorie hanno la funzione di rifondere perdite derivanti da inadempimenti o violazioni contrattuali imputabili o commesse al/dal soggetto venditore.

Questa conclusione deve necessariamente fare i conti con il ragionamento formulato sempre dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 17011/2020 (cit.). In tale sede, come notato, la Corte si è pronunciata in merito al trattamento fiscale degli importi corrisposti in virtù delle clausole di garanzia nei contratti di compravendita di partecipazioni (le *representations and warranties* di cui si discorre). In particolare, discostandosi da quell'orientamento giurisprudenziale e dottrinale che attribuisce rilevanza esclusivamente patrimoniale a detti pagamenti, i giudici di legittimità hanno ritenuto che gli stessi, a prescindere dalla relativa rappresentazione contabile e dal regime di deducibilità della sottostante passività coperta da garanzia, costituiscono per l'acquirente dei componenti positivi di reddito imponibili ai fini IRES. Nelle motivazioni i giudici sottolineano la distinzione tra le clausole qui in esame e quelle di "rettifica di prezzo", le quali correlano il corrispettivo della compravendita a determinati eventi futuri (legati alle *performances* finanziarie della società *target*) o a variazioni dei parametri economico-patrimoniali utilizzati dalle parti nella determinazione del prezzo.

Infatti, poiché l'obbligo di indennizzo è oggetto di una pattuizione autonoma delle parti, la relativa erogazione deve essere tenuta distinta dal corrispettivo di vendita delle partecipazioni e non può rappresentare un suo aggiustamento "postumo". Alle garanzie contrattuali viene ricondotta in specie una funzione di tipo assicurativo, diversa da quella svolta dalle clausole di aggiustamento del prezzo, con le quali «*si correla il corrispettivo dell'acquisizione, o parte di esso, a determinati eventi futuri legati all'andamento economico-finanziario della società oggetto di acquisizione, predeterminando un'eventuale rettifica, in aumento o in diminuzione, del prezzo di cessione della partecipazione*» (cfr. MIELE L., *Clausole di garanzia nel trasferimento di partecipazioni: la causa giuridica prevale sugli aspetti sostanziali*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 31).

Tuttavia, da un punto di vista funzionale, si può ragionevolmente sostenere (in linea con la citata sentenza della Cassazione del 2014 poc'anzi menzionata) che questa distinzione non pare dirimente: infatti, se si registra dopo la cessione della partecipazione un debito, ad esempio tributario, riferito a fatti verificatisi prima del trasferimento delle quote o azioni, la relativa iscrizione in bilancio "vale ora per allora", determinando una passività che necessariamente incide sul valore della società già al momento della cessione. A parere di chi scrive, la passività fiscale potenziale era già contemplata nella clausola di garanzia, ma viene ad essere quantificabile quando (e se) l'evento si realizza.

In tale ipotesi non pare esserci alcun intento assicurativo-risarcitorio del compratore, come sostenuto dalla Corte di Cassazione nella sentenza in esame, ma semplicemente la ricostruzione dei parametri di valutazione del prezzo, considerando semplicemente un minor valore della partecipazione gravata da una maggior passività che al momento della cessione non era quantificabile nell'ammontare ma bensì prevista dalla clausola di garanzia.

Infatti, dal punto di vista funzionale «*tanto i pagamenti di garanzia, quanto le rettifiche di prezzo possono, a determinate condizioni, assolvere la medesima finalità economico/sostanziale di riequilibrare i rapporti economici tra acquirente e venditore a fronte del verificarsi di eventi*» successivi alla data della compravendita. È di assoluta evidenza che se tali eventi fossero stati conosciuti al momento del trasferimento ne avrebbero condizionato il prezzo originariamente pattuito. Basti pensare che le clausole di garanzia (come ad esempio quelle volte a coprire passività fiscali potenziali) comportano indennizzi sempre pari alle passività sopravvenute in capo alla *target* (diversamente da come, invece, sarebbe legittimo attendersi nel caso di clausole di risarcimento danni) e ciò perché hanno la funzione di ripristinare il valore effettivo delle partecipazioni cedute. «*Non dovrebbero, quindi, essere considerate aprioristicamente in modo isolato, alla stregua di clausole di un contratto di assicurazione autonomo, ma dovrebbero essere lette in collegamento con tutte le altre parti del contratto di compravendita nel quale*

sono inserite ed alla luce della funzione che concretamente assolvono» (cfr. PIANAVIGNA P. - BAZZONI L., *Cessione di partecipazioni: indennizzi imponibili pagamenti da dichiarazioni di garanzia - regime tributario delle dichiarazioni di garanzia pattuite nell'ambito di contratti di compravendita di partecipazioni*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 3, 241). Del resto oggetto delle clausole di garanzia sono «passività latenti ignote al momento della stipula del contratto di acquisizione, che le parti concordano (ove mai dovessero emergere) di far gravare economicamente sul venditore». Quando il venditore si obbliga a tenere indenne l'acquirente, impegnandosi a versare un indennizzo in relazione all'emergere di passività riferibili alla pregressa gestione della società *target*, dal punto di vista economico-sostanziale sembra ragionevole inquadrare le somme versate dal venditore come una rettifica-prezzo, corrispondente ad una rideterminazione a posteriori del valore economico della società *target* (STEVANATO D., *Acquisizioni di società e obblighi del venditore per le passività sopravvenute: la qualifica fiscale dell'indennizzo come "differenza prezzo"*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 4, 387).

Infatti, nel contratto di acquisizione l'acquirente cerca di assicurarsi contro i rischi conseguenti all'acquisto della partecipazione e a tal fine vengono inserite nel contratto delle apposite garanzie che tutelano da passività emergenti a seguito del verificarsi di determinati eventi rispetto ai quali l'acquirente è legittimato a chiedere un indennizzo. Dal punto di vista economico un indennizzo pagato dal venditore al compratore dopo il perfezionamento dell'operazione di acquisizione equivale a una successiva riduzione del prezzo di acquisto. Si immagini che il prezzo sia stato pattuito in 1 milione di euro, ma - poco dopo il *closing* - l'acquirente attivi una garanzia e ottenga 100.000 euro di risarcimento dal venditore: si può affermare, in una prospettiva economica, che il reale prezzo pagato sia stato di 900.000 euro. I titoli dei versamenti sono diversi (il primo è pagamento del prezzo, il secondo è risarcimento del danno), ma - sotto il profilo economico - l'indennizzo altro non è che una riduzione del prezzo (cfr. SANGIOVANNI V., *Contratto di cessione di partecipazione sociale e clausole sul prezzo*, in *I Contratti*, 2011, 12, 1161).

Volendo trarre qualche conclusione in relazione a quanto sinora osservato, si ritiene di poter affermare che la distinzione, all'interno dei contratti di cessione di partecipazione, deve avvenire nell'ambito delle clausole di garanzia e segnatamente tra (i) clausole risarcitorie-indennitarie (con valenza assicurativa) e (ii) clausole di aggiustamento prezzo alle quali le c.d. *rep&warranties* appartengono funzionalmente, salvo diversa volontà delle parti.

4. Dalla precedente qualificazione giuridica delle clausole in esame discende il relativo trattamento tributario ai fini delle imposte reddituali. In particolare, le clausole con natura risarcitoria/indennitaria sono da qualificarsi alla stregua di sopravvenienze attive di cui all'art. 88, comma 3, lett. a), TUIR, mentre le clausole volte a rettificare il valore economico-patrimoniale della società, di cui le quote cedute rappresentano l'oggetto "mediato" della cessione, hanno valenza meramente patrimoniale.

Su tali basi emerge che la qualifica giuridica della clausola ne determina il diverso trattamento fiscale (in proposito si veda, *inter alia*, BEGHIN M., *Diritto tributario*, Milano, 2020, 81, secondo il quale una data operazione economica deve essere "qualificata" ossia «inquadrate nel suo proprio regime giuridico e da qui entrare nel circuito applicativo del tributo») e tale qualificazione trova la sua giustificazione nella volontà delle parti le quali, da un punto di vista operativo e di tecnica contrattuale, è opportuno chiariscano la funzione economico-sostanziale della pattuizione che prevede un determinato pagamento per passività della società *target* venute ad esistenza post cessione ma relative a fatti risalenti al periodo ante cessione.

Di tale volontà in sede di verifica deve tenerne conto anche l'Amministrazione finanziaria la quale non può prescindere dalla valutazione dello strumento giuridico utilizzato dal contribuente e, se legittimamente e non abusivamente attivato, non si ritiene possano trovare spazio contestazioni di carattere abusivo. In tal senso si esprime anche la giurisprudenza di merito ove ha osservato, in relazione a una controversia avente ad oggetto il trattamento tributario di clausole di garanzia recate da un contratto di vendita di partecipazioni, che «in assenza di disposizioni di legge che esplicitamente fanno riferimento al caso in questione, debba darsi prevalenza alla volontà delle parti, fatta salva l'ipotesi in cui detta volontà si appalesi come elusiva» e, nel caso di specie, le parti avevano chiaramente qualificato i rimborsi

delle sopravvenienze passive dovuti dal venditore in termini di restituzione del prezzo della partecipazione. Infatti, continuano i giudici, «non può ritenersi che la formula contrattuale prescelta dalle parti avesse scopi elusivi in ipotesi di futuri ristorni» ma semplicemente era la formula che «aveva indubbiamente la funzione di costituire per l'acquirente la maggior garanzia dalle eventuali passività emergenti della società compravenduta, sicché non può ritenersi che la scelta sia stata eseguita in funzione di elusione fiscale». Infine, notano i giudici, che l'utilizzo di uno strumento assicurativo avrebbe certamente implicato un diverso trattamento fiscale ma, anche, una diversa impostazione giuridico-economica (cfr. Comm. trib. prov. Mantova, sez. I, sent. 22 novembre 2017, n. 171). Anche la Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire che l'Amministrazione finanziaria nell'interpretare i contratti deve valutare non tanto la «formale sovrapposizione del singolo schema causale al tipo contrattuale scelto dalle parti», ma bensì la «funzione economica che il contratto doveva svolgere» (cfr. Cass., sez. V, 14 maggio 2003, n. 7457; CAVALIERI A., *Brevi note sui poteri interpretativi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, II, 549).

Del resto su questa linea si pongono i più recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, difformi dalla posizione della Corte di Cassazione contenuta nella citata sentenza n. 17011/2020, secondo cui clausole del tenore «fatte salve le condizioni e i limiti stabiliti nel presente Contratto, i Venditori si impegnano a sollevare e tenere indenne l'Acquirente da ogni e qualsiasi Perdita subita dall'Acquirente in conseguenza di qualsiasi violazione di disposizioni, obblighi, patti, impegni o qualsiasi altra delle Garanzie dei Venditori contenute nel presente Contratto» sono da qualificare come clausole di rettifica prezzo piuttosto che «forme di ristoro per danni e perdite subite dall'acquirente». Sul punto infatti viene affermato che «in tema di cessione delle partecipazioni sociali, le clausole con le quali il venditore assume l'impegno di tenere indenne l'acquirente dal rischio connesso al verificarsi, successivamente alla conclusione del contratto, di perdite o di sopravvenienze passive della società hanno ad oggetto obbligazioni accessorie al trasferimento del diritto oggetto del contratto, che sono volte a garantire l'esito economico dell'operazione. La medesima sentenza [n.d.r. Cassazione 2014, citata] specifica che con le clausole in esame le parti perseguono il fine di assicurare che il prezzo pattuito corrisponda al valore della società di cui siano trasferite le quote di partecipazione».

Nella risposta all'interpello viene chiaramente affermato che «lo scopo essenziale delle clausole in precedenza citate è quello di adeguare il valore economico della partecipazione e, di conseguenza, il corrispettivo di vendita».

Ed ancora, il versamento in denaro effettuato dal cedente la partecipazione a favore del cessionario è «strettamente collegato alla riduzione del valore di scambio delle azioni originariamente individuato e, di conseguenza» lo stesso rappresenta «il venir meno di parte del costo sostenuto per l'acquisizione delle partecipazioni».

Tale qualificazione conduce l'Agenzia alla conclusione che il componente positivo conseguito dall'acquirente della partecipazione non rientra nella definizione di sopravvenienza attiva di cui all'art. 88, comma 3, lett. a), TUIR, e, pertanto, anche alla luce della ris. 13 luglio 2009, n. 184/E è assoggettato alla medesima disciplina fiscale che ha regolato il concorso alla formazione del reddito del componente che lo stesso va a rettificare (cfr. Risposta n. 110 del 14 marzo 2022, oltre alla n. 132/2022 qui in commento; cfr. anche ALBANO G., *Rettifica in diminuzione del prezzo di acquisto di partecipazioni per effetto di clausole di indennizzo*, in *il fisco*, 2022, 16, 1520).

Sul punto la giurisprudenza di merito ha anche avuto modo di sottolineare come l'*earn out* è «una posta che non ha valenza reddituale» indipendentemente dalla contabilizzazione, nel caso di specie infatti la rettifica era stata imputata a conto economico (cfr. Comm. trib. reg. Lombardia-Milano, sez. IV, sent. 13 luglio 2021, n. 2729).

A supporto di quanto affermato vi è, infine, anche un argomento interpretativo letterale dell'art. 88, comma 3, lett. a), TUIR. Infatti tale disposizione prevede il concorso alla formazione del reddito ai fini IRES, come sopravvenienze attive, delle indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni diverse da quelle che costituiscono plusvalenze (art. 86, comma 1, TUIR) o risarcimenti per la perdita di beni che generano ricavi (art. 85, comma 1, lett. f, TUIR). Ebbene, tale disposizione si ritiene debba essere

letta nel senso di mantenere una correlazione soggettiva tra il fatto oggetto di indennizzo e l'indennizzo stesso. Infatti, il risarcimento di un danno è solitamente corrisposto al soggetto che subisce l'evento dannoso e che necessita del relativo ristoro. Nelle clausole di garanzia in oggetto l'indennizzo è generalmente corrisposto all'acquirente la *target* e non alla *target* stessa. Anzi, si potrebbe sostenere che quando beneficiario del pagamento dell'indennizzo è la *target* l'intento risarcitorio-assicurativo è evidente, infatti danno e risarcimento, perdita e indennizzo si manifestano come eventi reddituali corrispondenti a livello del medesimo soggetto. Diversamente quando beneficiario del pagamento dell'indennizzo è l'acquirente della *target* la passività trova accoglimento nella sfera giuridica (ed economica) della *target* e l'indennizzo nella sfera giuridica (e patrimoniale) dell'acquirente.

5. La volontà delle parti è l'ago della bilancia per l'inquadramento nel mondo giuridico-formale e poi fiscale delle clausole di garanzie comprese in contratti di cessione di partecipazioni: infatti, è questa a definire la funzione economico-sostanziale dell'indennizzo che il compratore più frequentemente riceve per essere ristorato o di un danno subito ovvero di una passività. Da tale volontà pattizia e dal relativo inquadramento che ne fa l'interprete nel mondo giuridico-formale discende poi il relativo trattamento tributario. In tale ottica si pongono anche talune pronunce della giurisprudenza di legittimità ove è stato evidenziato il principio in base al quale l'Amministrazione finanziaria può interpretare i negozi posti in essere dai privati alla luce della funzione economica perseguita, con riflessi sul piano dell'imponibilità delle operazioni considerate (cfr. Cass., sez. V, n. 7457/2003, cit.).

In particolare, le clausole di garanzia recate da contratti di cessione delle partecipazioni possono avere finalità indennitaria-risarcitoria ovvero di aggiustamento prezzo. Ciò posto, si ritiene che le c.d. *representation&warranties*, ovvero quelle clausole volte a garantire la passata buona gestione della società *target* abbiano *in re ipsa* la natura di rettifiche/aggiustamento prezzo, andando a modificare "ora per allora" i valori patrimoniali della *target* posti alla base della determinazione del prezzo di cessione della partecipazione. Tutto ciò salvo diversa (e chiara) volontà delle parti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO G., *Rettifica in diminuzione del prezzo di acquisto di partecipazioni per effetto di clausole di indennizzo*, in *il fisco*, 2022, 16, 1520 ss.
- BEGHIN M., *Diritto tributario*, Milano, 2020
- BIANCA C.M., *Diritto civile, Il contratto*, Milano, 2019
- BONELLI F., *Acquisizioni di società e di pacchetti azionari di riferimento: le garanzie del venditore*, Milano, 2007
- CAPOLUPO S., *Transfer pricing interno: all'elusione subentra l'antieconomicità*, in *il fisco*, 2020, 20, 1907 ss.
- CAVALIERI A., *Brevi note sui poteri interpretativi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, II, 549 ss.
- DE PETRIS G., *Imposta di registro: non riqualificabile un contratto atipico di affitto come diritto reale di superficie*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 1, 67 ss.
- FRANSONI G., *Note in tema di compravendita di partecipazioni e regime fiscale delle somme corrisposte per la violazione delle clausole di garanzia*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, I, 1055 ss.
- FRANSONI G., *IRES - Clausole di garanzia nella cessione di partecipazioni, indennizzi e principio di derivazione rafforzata*, in *Rass. trib.*, 2020, 4, 1072 ss.
- MIELE L., *Compravendita di aziende e partecipazioni sociali: le clausole di rettifica del prezzo*, in *Corr. trib.*, 2014, 38, 2913 ss.
- MIELE L., *Clausole di garanzia nel trasferimento di partecipazioni: la causa giuridica prevale sugli aspetti sostanziali*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 31 ss.
- PENZO G., *Earn-out e dintorni*, in *Le Società*, 2019, 7, 822 ss.
- PIANTAVIGNA P. - BAZZONI L., *Cessione di partecipazioni: indennizzi imponibili pagamenti da dichiarazioni di garanzia*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 3, 241 ss.

- SANGIOVANNI V., *Compravendita di partecipazione sociale e garanzie del venditore*, in *Notariato*, 2012, 2, 203 ss.
- SANGIOVANNI V., *Contratto di cessione di partecipazione sociale e clausole sul prezzo*, in *I Contratti*, 2011, 12, 1161 ss.
- SILVESTRI A., *La fiscalità delle garanzie del venditore nelle cessioni di partecipazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, I, 191 ss.
- STEVANATO D., *Acquisizioni di società e obblighi del venditore per le passività sopravvenute: la qualifica fiscale dell'indennizzo come "differenza prezzo"*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 4, 387 ss.

AGEVOLAZIONI E INCENTIVI

Questioni in tema di super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo nel nuovo regime del Patent box

Problems about the extra deduction of research and development costs in the new Italian Patent box regime

LUCA TORTORELLA - MASSIMILANO PATRINI

Abstract

La Legge di Bilancio 2022 ha previsto, a partire dal periodo di imposta 2021, una radicale riforma del vigente regime “Patent box”. La nuova norma prevede una deduzione maggiorata del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a specifici beni immateriali tutelati, ovvero disegni e modelli, software protetto da copyright e brevetti industriali.

A febbraio 2022 il Direttore dell’Agenzia delle Entrate ha pubblicato un Provvedimento con le disposizioni di attuazione della nuova disciplina. Il documento fornisce alcune prime indicazioni operative, facendo inoltre espresso riferimento a quanto previsto per le analisi di *transfer pricing* in merito al “controllo del rischio” e allo svolgimento delle funzioni di sviluppo, accrescimento, manutenzione, protezione e sfruttamento dei beni immateriali (c.d. funzioni DEMPE). Tuttavia, permangono alcuni aspetti critici relativamente al concetto di “tutelabilità” dei beni immateriali che, si auspica, saranno oggetto di chiarimento nella circolare di prossima pubblicazione.

Parole chiave: Patent box, agevolazioni fiscali, beni immateriali, *transfer pricing*, privativa industriale

Abstract

Budget Law 2022 reformed the former “Patent box” regime, starting from fiscal year 2021. The new law provides for a 110% increase in deduction of costs sustained for research and development activities incurred in relation to specific intangible assets, legally protected, such as designs and models, copyrighted software and patents.

In February 2022, the Director of the Italian revenue agency issued the instructions with the implementing provisions of the new discipline. The document provides some first operational indications, making also specific reference to what is already provided for transfer pricing analyses with regard to the “control of risk” and the performance of development, enhancement, maintenance, protection and exploitation functions for intangible assets (so-called DEMPE functions). However, there are still some critical aspects in relation to the concept of “protectability” of intangible assets which, hopefully, will be clarified in the forthcoming Circular letter.

Keywords: Patent box, tax reductions, intangible assets, *transfer pricing*, industrial property rights

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Possibili ragioni alla base della revisione del regime. - **3.** Requisito soggettivo. - **4.** I beni immateriali. - **5.** Attività di ricerca e sviluppo rilevanti e relativi costi. - **6.** *Recapture* dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli anni precedenti. - **7.** La documentazione ai fini della *penalty protection*. - **8.** Il regime transitorio e la vecchia disciplina.

1. L'art. 6 D.L. 21 ottobre 2021, n. 146(1) ha previsto, a partire dal periodo di imposta 2021, una radicale riforma del previgente regime "Patent box"(2).

La nuova norma prevede una deduzione maggiorata del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai seguenti beni immateriali:

- i disegni e modelli;
- ii software protetto da *copyright*;
- iii brevetti industriali.

Differentemente dalla precedente disciplina:

- i il beneficio fiscale non è più commisurato all'extra profitto generato da determinati *intangible* detenuti dal contribuente. Rilevano, infatti, i costi effettivamente sostenuti, a prescindere dalla redditività che l'impresa ritrae dall'utilizzo dei beni immateriali(3);
- ii dal novero dei beni immateriali agevolabili sono stati esclusi processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (altresì noto come "know-how"). I marchi d'impresa erano già stati esclusi nel 2017, in linea con le raccomandazioni contenute nel documento OCSE «*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*».

Il 15 febbraio 2022 il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il Provvedimento n. 48243 con cui sono state adottate le disposizioni attuative della nuova disciplina, fornendo alcune prime indicazioni operative. Il Provvedimento declina la nuova agevolazione, focalizzandosi sui requisiti per l'accesso al nuovo regime, sui beni immateriali agevolabili e sulle attività di ricerca e sviluppo rilevanti per beneficiare dell'extra deduzione.

Il Provvedimento, inoltre, ha dettagliato le informazioni che il contribuente deve fornire qualora decida di predisporre la "documentazione idonea" che il contribuente può predisporre per fruire della disapplicazione delle sanzioni amministrative dovute nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi a tassazione la maggiorazione dedotta (similmente a quanto già avviene per la documentazione di *transfer pricing*).

Con la nuova norma, dal periodo di imposta 2021 (anno solare) non sarà più possibile accedere alla precedente disciplina Patent box. Tuttavia, il Provvedimento include chiarimenti operativi di interesse in merito al cosiddetto "regime transitorio" per quei contribuenti che fino a dicembre 2020 hanno presentato istanza di accesso alla vecchia disciplina e che, quindi, potranno beneficiarne fino al 2024.

Infine, al pari del precedente regime, è stato confermato che la nuova disciplina è cumulabile con l'agevolazione del credito ricerca e sviluppo, di cui all'art. 1, commi 198 - 206, L. 27 dicembre 2019, n. 160.

2. Si ritiene che la modifica della disciplina in oggetto possa essere stata orientata, tra gli altri, da taluni studi (qui descritti, senza pretesa di esaustività) che hanno analizzato se e come meccanismi di agevolazione di "Patent box" assimilabili alla previgente norma italiana avessero in effetti portato o meno le imprese a porre in essere maggiore innovazione. Invero, favorire le attività di ricerca e sviluppo in Italia risultava, tra gli altri, uno dei motivi dichiarati alla base dell'introduzione nell'ordinamento italiano della precedente norma(4).

(1) Convertito, con modificazioni, dalla L.17 dicembre 2021, n. 215 e parzialmente modificato dall'art. 1, comma 10, L. 30 dicembre 2021, n. 234.

(2) Disciplinato dall'art. 1, commi 37 - 45, L. n. 190/2014.

(3) Tale approccio è stato definito dall'OCSE come "*front end*" *tax regimes*. Con l'approccio "*front end*", le spese e i relativi benefici sono direttamente collegati, in quanto sono le spese in ricerca e sviluppo ad essere utilizzate per calcolare il beneficio fiscale. Differentemente, un regime "*back end*" (caratteristica della previgente normativa) prevede che il beneficio fiscale sia collegato al reddito generato a seguito della creazione e sfruttamento dei beni immateriali.

(4) La relazione illustrativa al D.M. 30 luglio 2015 recitava «*Il Regime: (i) incentiva la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere, (ii) incentiva il mantenimento dei beni immateriali in Italia*

Nello specifico, alcuni Autori hanno affermato come non si fosse riscontrato né un incremento di invenzioni brevettate né un incremento di investimenti privati in ricerca e sviluppo nel periodo dal 2000 al 2014 in quei Paesi europei che avevano adottato nei rispettivi sistemi fiscali incentivi “IP box” assimilabili a quello introdotto in Italia nel 2015 (ovvero, “incentivi all’output”)(5).

Altri studi(6) sono giunti ad affermare che incentivi equiparabili ai crediti d’imposta (ovvero, “incentivi all’input”) rappresentano politiche fiscali che forniscono maggiori possibilità di successo per la creazione e lo sviluppo di ulteriori investimenti in attività di ricerca e sviluppo da parte delle imprese. Inoltre, un paper del Joint Research Centre, il servizio scientifico interno della Commissione europea che fornisce un supporto al processo decisionale dell’UE mediante consulenze scientifiche indipendenti, ha affermato(7) che regimi *back end* (o di incentivi all’output) premiano maggiormente innovatori che già beneficiano di una protezione degli intangibili e che possono ritrarre extra reddito dalle proprie invenzioni, senza necessariamente stimolare la ricerca e lo sviluppo(8).

Un altro aspetto che si ritiene possa aver indotto il legislatore alla revisione della norma riguarda le modifiche del contesto internazionale fiscale e l’elaborazione di nuovi strumenti per contrastare il *profit shifting* (c.d. BEPS 2.0), tra cui il Pillar 2 dell’OCSE. Tale Pilastro prevede l’applicazione in capo alla UPE di un gruppo multinazionale (*ultimate parent entity*) di una tassazione minima del 15% sul risultato di ciascuna controllata estera, al fine di sterilizzare la c.d. *race to the bottom*. Con tale “armonizzazione” della tassazione globale, i grandi gruppi multinazionali (con ricavi superiori a 750 milioni di dollari) potrebbero non essere più incentivati a localizzare in Paesi con bassa fiscalità o regimi fiscali di vantaggio le società detentrici di intangibili di valore: in prospettiva, potrebbe pertanto venire meno l’interesse degli Stati a perseguire l’*on shoring* degli IP che, dalla lettura del D.M. 30 luglio 2015, rappresentava due dei tre obiettivi del precedente regime (ovvero, l’incentivazione alla collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all’estero da imprese italiane o estere e l’incentivazione al mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la ricollocazione all’estero)(9).

Infine, si ritiene che un’altra delle ragioni che può aver contribuito alla modifica normativa, oltre a quella dichiarata di semplificare e rendere più certa la fruizione dell’agevolazione, potrebbe essere riconducibile al risparmio per le casse dell’Erario, come si deduce leggendo tra le righe la relazione illustrativa al D.L. 21 ottobre 2021, n. 146(10).

evitandone la ricollocazione all’estero, e (iii) favorisce l’investimento in attività di ricerca e sviluppo» (sottolineatura aggiunta).

- (5) Si veda GAESSLER F. - HALL B. - HARHOFF D, *Should there be lower taxes on patent income?*, 2019, Working paper No. 24843, National Bureau of Economic Research, Cambridge Massachusetts
- (6) Si veda EVERS L. - MILLER H. - SPENGLER C., *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations*, 2013, Discussion paper No. 13-070, ZEW - Centre for European Economic Research, Mannheim (last revised 2018).
- (7) ALSTADSÆTER A. - BARRIOS S. - NICODEME G. - SKONIECZNA A.M. - VEZZANI A., *Patent boxes design, patents location and local R&D*, 2015, Taxation Papers No. 57, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- (8) Appare tuttavia necessario segnalare che il report dell’Ufficio Italiano Brevetti e Marchi, UIBM (disponibile al sito https://uibm.mise.gov.it/images/Report_2020.pdf - data di accesso 15 giugno 2022) consente di apprezzare come, nel 2020 si sia registrato un significativo incremento delle domande di brevetto nazionale depositate. Pur non avendo a disposizione evidenze scientifiche che tali aumenti siano derivati dall’introduzione nel 2015 del regime Patent box, è doveroso evidenziare come nel 2020 siano state depositate 11.005 domande di brevetti per invenzioni industriali contro 10.127 del 2019 (peraltro in continuità con quanto già osservato negli anni precedenti) e 2.396 domande di brevetti per modelli di utilità contro 1.916 del 2019. Inoltre, il numero dei brevetti concessi per invenzione industriale è cresciuto nel 2020 del 6,3% rispetto al precedente anno, mentre il numero dei brevetti concessi per modello di utilità ha registrato un incremento del 30,3%.
- (9) Va in ogni caso menzionato come, in generale, qualunque agevolazione fiscale non qualificata come *cash equivalent* e accordata in forma di riduzione della base imponibile sia penalizzata dal meccanismo di cui al Pillar 2.
- (10) Per completezza si segnala che la relazione illustrativa in commento faceva riferimento alla prima versione del decreto legge che, all’epoca, prevedeva una deduzione maggiorata del 90% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a specifici beni immateriali che includevano, oltre a quelli previsti dalla norma ad oggi in vigore, anche i marchi d’impresa ed il know-how. Inoltre, il decreto legge non prevedeva la cumulabilità con l’agevolazione del credito ricerca e sviluppo, di cui all’art. 1, commi 198 - 206, L. 27 dicembre 2019, n. 160. In tale documento si legge che il previgente regime, nel

3. Sul piano della disciplina, possono optare per il nuovo Patent box i soggetti titolari di reddito d'impresa, che:

- i hanno diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali e che
- ii svolgono attività di ricerca e sviluppo (in proprio o commissionandola a soggetti terzi indipendenti) sostenendo i relativi costi, assumendone i rischi e beneficiando degli eventuali risultati.

Assumendo che svolgano le attività rilevanti di ricerca e sviluppo, possono inoltre beneficiare del nuovo Patent box anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Sono invece escluse le imprese che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica, e le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 16 marzo 1942, n. 267, dal Codice di cui al D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Alla pari della precedente disciplina, anche per il nuovo Patent box l'opzione per accedere al regime agevolativo ha durata quinquennale, è irrevocabile ed è rinnovabile.

La deduzione maggiorata del 110% dei costi di ricerca e sviluppo si applica, in analogia con la vecchia disciplina, nei casi in cui il contribuente (definito nel Provvedimento come "investitore") impieghi direttamente i beni immateriali nella propria attività d'impresa oppure li conceda in uso ad altri soggetti, ricevendo in cambio un corrispettivo.

4. La nuova norma ha specificato quali intangibile rientrano nel novero dei beni immateriali agevolabili e il Provvedimento ha chiarito che risultano agevolabili, anche se complementari tra di loro:

- i disegni e i modelli giuridicamente tutelati;
- i software protetti da *copyright*;
- i brevetti industriali, tra cui:
 - i brevetti per invenzione (incluso *biotech*);
 - i brevetti per modello di utilità;
 - i brevetti per varietà vegetali;
 - le topografie di prodotti a semiconduttori.

Tutti i beni immateriali appena indicati devono essere "tutelati" per poter essere agevolati. Per accertarne la effettiva protezione, il Provvedimento rimanda genericamente alle norme nazionali, dell'Unione Europea e internazionali e ai Regolamenti, Trattati e Convenzioni applicabili. Un approfondimento al riguardo appare però necessario: né la norma né il Provvedimento specificano infatti se il contribuente interessato a procedere con l'agevolazione debba o meno produrre documentazione (e, in caso affermativo, quale) attestante il momento della insorgenza della tutela giuridica.

Tuttavia, in linea generale:

- ai sensi degli artt. 53 e 85 del Codice della Proprietà Industriale ("CPI"), i brevetti per invenzione industriale e i modelli di utilità producono effetto dal momento in cui la domanda è stata resa accessibile al pubblico (18 mesi dal deposito con procedura ordinaria ovvero 90 giorni con procedura accelerata), ancora prima pertanto dell'ottenimento della loro concessione, che avviene nel momento in cui la procedura di esame è conclusa. Nel caso dei brevetti per invenzione e dei modelli di utilità, la prova del momento genetico dell'esistenza di un diritto "tutelato" coinciderà quindi con la domanda di brevetto, come depositata;

solo periodo di imposta 2019, aveva dato luogo a risparmi di imposta per i contribuenti per 1.598 miliardi di euro mentre, con la nuova norma, si calcolano effetti netti in termini di cassa per il quadriennio 2021-2024 positivi per 363 milioni di euro.

- i software risultano tutelati dal momento della loro creazione (artt. 6 e 64-*bis* fino a 64-*sexies* della legge sul diritto d'autore). In questo caso, tuttavia, sarà il contribuente a dover determinare quali documenti tecnici produrre per attestare il momento genetico del software. A tale scopo potrebbe essere utile ricorrere all'istituto del deposito presso la SIAE;
- i disegni e modelli dispongono di una tutela c.d. "titolata" (attuabile con il deposito dei disegni - art. 38 CPI e art. 12 Regolamento CE n. 6/2002) e di una tutela "non titolata", in particolare grazie al c.d. modello comunitario non registrato di cui al Regolamento CE n. 6/2002, che prevede la protezione per un periodo di tre anni decorrente dalla data in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità, purché "nuovo" e con "carattere individuale". Anche in questo caso, non essendoci il supporto del modello registrato presso l'UIBM o altri Uffici nazionali o internazionali, il contribuente dovrà approntare la documentazione che dimostri la consistenza del diritto (ad esempio: relazione tecnica, supporti fotografici, cataloghi, ecc.).

Considerate tali peculiarità, risulta quindi essenziale che il contribuente effettui una dettagliata *due diligence* in materia di proprietà industriale e intellettuale per confermare l'effettiva sussistenza del requisito oggettivo. In tal senso, il Provvedimento specifica che in presenza di obiettive condizioni di incertezza il contribuente potrà presentare istanze di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), L. n. 212/2000.

5. Per poter beneficiare dell'extra deduzione, un contribuente deve sostenere costi per specifiche attività di ricerca e sviluppo collegate ai beni immateriali agevolabili.

I costi rilevanti sono quelli sostenuti per sviluppo, accrescimento, mantenimento, protezione e sfruttamento dei beni immateriali, con ciò prevedendo un chiaro riferimento alle cosiddette funzioni "DEMPPE" dettagliate dalle Linee Guida OCSE in materia di *transfer pricing*(11). *Anche in tale caso appare pertanto essenziale lo svolgimento di approfondite valutazioni di natura tecnica in chiave sistemica.*

I costi che possono essere presi in considerazione ai fini del calcolo della extra deduzione del 110% riguardano:

- le spese per il personale (dipendenti o collaboratori);
- le quote di ammortamento, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria/operativa, spese relative a beni mobili strumentali e beni immateriali;
- le spese per servizi di consulenza;
- le spese per materiali;
- le spese di mantenimento dei diritti, protezione e gestione dei contenziosi.

(11) Si rimanda al riguardo al paragrafo 6.12 delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali (edizione 2022) che recita: «*In a transfer pricing analysis of a matter involving intangibles, it is important to identify the relevant intangibles with specificity. The functional analysis should identify the relevant intangibles at issue, the manner in which they contribute to the creation of value in the transactions under review, the important functions performed and specific risks assumed in connection with the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of the intangibles and the manner in which they interact with other intangibles, with tangible assets and with business operations to create value. While it may be appropriate to aggregate intangibles for the purpose of determining arm's length conditions for the use or transfer of the intangibles in certain cases, it is not sufficient to suggest that vaguely specified or undifferentiated intangibles have an effect on arm's length prices or other conditions. A thorough functional analysis, including an analysis of the importance of identified relevant intangibles in the MNE's global business, should support the determination of arm's length conditions*». Appare opportuno effettuare, inoltre, un ulteriore rimando al paragrafo 6.32 delle medesime Linee Guida, che recita «*In transfer pricing cases involving intangibles, the determination of the entity or entities within an MNE group which are ultimately entitled to share in the returns derived by the group from exploiting intangibles is crucial. A related issue is which entity or entities within the group should ultimately bear the costs, investments and other burdens associated with the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles. Although the legal owner of an intangible may receive the proceeds from exploitation of the intangible, other members of the legal owner's MNE group may have performed functions, used assets, or assumed risks that are expected to contribute to the value of the intangible (...)*».

Eventuali effetti derivanti da rivalutazioni o riallineamenti non possono rientrare tra i costi agevolabili, a prescindere dalla tipologia, sia di natura onerosa o gratuita.

Le attività di ricerca e sviluppo qualificate sono quelle classificabili come:

- a ricerca industriale e sviluppo sperimentale;
- b innovazione tecnologica;
- c design e ideazione estetica;
- d le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali.

Per i punti di cui alle lettere a, b e c, il Provvedimento rimanda agli artt. 2, 3 e 4 del decreto MISE 26 maggio 2020 (ovvero, alle disposizioni applicative emanate per l'allora "nuovo" credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design).

L'attività di ricerca e sviluppo deve essere effettuata dall'investitore che può, tuttavia, delegare le attività di ricerca e sviluppo a soggetti terzi indipendenti ai fini dell'ottenimento della agevolazione. In nessun caso, l'attività può essere delegata:

- a soggetti appartenenti al medesimo gruppo, ovunque localizzati, anche se parte dello stesso consolidato fiscale;
- a soggetti terzi indipendenti che, a loro volta, si avvalgono di sub-commissionari facenti parte dello stesso gruppo dell'investitore.

I soggetti terzi indipendenti delegati (ed eventuali ulteriori sub-commissionari) devono essere localizzati in Italia, nell'Unione Europea o in Stati dello spazio economico europeo con i quali l'Italia ha stipulato un accordo per l'effettivo scambio di informazioni.

Le attività esternalizzate devono essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore e deve essere quest'ultimo a sostenere tutti i costi e a controllare il rischio di insuccesso: un ulteriore rimando ai principi delineati alle Linee Guida OCSE in materia di *transfer pricing* è dunque quello relativo al "controllo del rischio"⁽¹²⁾. Ciò sottolinea, ancora una volta, l'importanza per i contribuenti di approcciare il regime dei Patent box in coerenza con le *policy* di *transfer pricing* applicate e con i principi condivisi a livello internazionale in materia di prezzi di trasferimento⁽¹³⁾.

L'extra deduzione dei costi rilevanti di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai beni immateriali agevolabili avviene, in sede di determinazione delle imposte dovute dal contribuente, su base annuale

(12) Nello specifico, si rimanda ai capitoli I e VI delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali. Le Linee Guida illustrano, al paragrafo 1.61 il concetto del "*risk management*" descrivendo al riguardo tre fattispecie: *i*) la capacità di decidere se accettare, abbandonare o rifiutare una opportunità commerciale rischiosa, unitamente all'effettivo svolgimento della relativa funzione decisionale; *ii*) la capacità di decidere se e come rispondere dei rischi associati all'opportunità, unitamente all'effettivo svolgimento della funzione decisionale e *iii*) la capacità di mitigare il rischio, unitamente all'effettivo svolgimento di tali attività di mitigazione del rischio. Tuttavia, in merito al "controllo del rischio" (ovvero "*control over risk*"), il paragrafo 1.65 specifica che si debba far riferimento ai primi due elementi menzionati per il "*risk management*", in quanto lo svolgimento di ordinarie attività di mitigazione del rischio non dimostrano l'effettivo sostenimento del controllo del rischio. Il paragrafo 1.66, infine, chiarisce quali debbano essere le competenze di chi prende le decisioni in merito alle attività rilevanti (fornendo un esempio pratico al paragrafo 1.69).

(13) Il paragrafo 6.53 delle menzionate Linee Guida affronta il caso delle attività di ricerca e sviluppo esternalizzate ad altri soggetti, affermando «*In outsourcing transactions between independent enterprises, it is usually the case that an entity performing functions on behalf of the legal owner of the intangible that relate to the development, enhancement, maintenance, protection, and exploitation of the intangible will operate under the control of such legal owner (as discussed in paragraph 1.65) (...)*» e ancora, al paragrafo successivo, affermando che se il titolare giuridico del bene immateriale non interviene nelle attività rilevanti di ricerca e sviluppo non ha diritto all'ottenimento dei benefici relativi «*If the legal owner neither controls nor performs the functions related to the development, enhancement, maintenance, protection or exploitation of the intangible, the legal owner would not be entitled to any ongoing benefit attributable to the outsourced functions (...). A legal owner not performing any relevant function relating to the development, enhancement, maintenance, protection or exploitation of the intangible will therefore not be entitled to any portion of such returns related to the performance or control of functions relating to the development, enhancement, maintenance, protection or exploitation of the intangible*».

e per tutta la durata dell'opzione Patent box (come detto, pari a 5 anni, irrevocabile e rinnovabile), in applicazione del principio di competenza di cui all'art. 109 TUIR.

6. Il nuovo Patent box prevede un meccanismo premiale attraverso il quale un investitore può includere nella base di calcolo della extra deduzione anche i costi per le attività di ricerca e sviluppo sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti a quelli in cui è stata ottenuta la privativa industriale.

Tale meccanismo di "recapture" impone di conseguenza di tenere traccia di tutte le spese sostenute, in analogia con il meccanismo già noto nella precedente disciplina di tracciatura e memorizzazione delle spese (altresì definito "tracking and tracing" (14)), anche per periodi di imposta per cui è venuto meno il potere accertativo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ai soli fini dell'applicazione del predetto meccanismo premiale, tra le attività rilevanti devono essere considerate anche le attività di ricerca fondamentale e le attività di ideazione e realizzazione del software protetto da *copyright*.

Non potranno essere considerati nel meccanismo premiale i costi di ricerca e sviluppo che hanno contribuito alla determinazione del reddito agevolabile con la precedente norma e, nello specifico, andranno esclusi quelli che hanno concorso alla formazione del numeratore del cosiddetto *nexus ratio* (15). *Si consideri ad esempio un contribuente che ha agevolato con il precedente regime, per il periodo 2016-2020, il reddito derivante dallo sfruttamento di un know-how segreto e che, nel 2022, decida di brevettare tale know-how al fine di poter beneficiare della nuova disciplina: in tale circostanza, i costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli anni precedenti il 2022 per il know-how (nel frattempo brevettato) non potranno essere "ricompresi" e inclusi tra quelli extra-deducibili, in quanto nelle precedenti annualità avevano concorso a determinare la componente di reddito agevolabile, essendo parte del numeratore del nexus ratio della vecchia disciplina.*

Seppure la norma e il Provvedimento non lo specificano espressamente, i beni immateriali rilevanti per cui si applicherà il meccanismo di *recapture* saranno solo quelli per cui il titolo di privativa industriale è stato "ottenuto" (secondo la declinazione meglio dettagliata nel seguito) a partire dall'anno 2021 (16).

Di conseguenza:

- nel caso in cui un contribuente abbia ottenuto il titolo di privativa industriale di un bene immateriale agevolabile precedentemente al 2021, in capo a tale soggetto non sussiste la possibilità di beneficiare del meccanismo premiale neppure nel caso in cui i rilevanti costi di ricerca e sviluppo sostenuti fossero stati esclusi per il calcolo del *nexus ratio* di cui alla precedente norma;
- nel caso in cui un contribuente abbia ottenuto il titolo di privativa industriale di un intangibile agevolabile a partire dal 2021, in capo a tale soggetto sussiste la possibilità di beneficiare del meccanismo premiale esclusivamente nel caso in cui i relativi costi di ricerca e sviluppo non abbiano determinato la componente di reddito agevolabile di cui alla precedente disciplina, concorrendo ai fini del calcolo del *nexus ratio*.

(14) Si veda l'art. 9, comma 6, del Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2015 recante disposizioni di attuazione dell'art. 1, commi 37 - 45, L. 23 dicembre 2014, n. 190, successivamente sostituito dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017 alla luce delle considerazioni già menzionate in precedenza contenute nel documento OCSE «*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*».

(15) Per "nexus" si intendeva, con la precedente disciplina, il "nesso" tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali ed il reddito agevolabile ad essi riferibile, così come previsto dal documento OCSE «*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*» e, in particolare, "Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes". Nel caso di specie, per "nexus ratio" si intende il rapporto tra i costi indicati ai commi da 2 a 5 dell'art. 9 del Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017.

(16) Si vedano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito dello speciale Telefisco del 15 giugno 2022.

Nella definizione di bene immateriale, il concetto di “ottenimento” della privativa industriale emerge solo in merito al meccanismo premiale qui in esame e non anche come requisito per l’accesso alla disciplina agevolativa, dove invece, come notato anche in precedenza, si fa riferimento a un concetto generale di “tutela” degli *intangible*.

Ciò è stato oggetto di approfondimenti che si sono resi necessari da parte dell’Amministrazione finanziaria. Durante l’incontro tenuto con la stampa specializzata lo scorso 15 giugno, in relazione ai brevetti industriali l’Agenzia delle Entrate ha individuato il significato del termine “ottenimento” nella conclusione dell’*iter* di registrazione. Tuttavia, a parere di chi scrive, a stretto rigore più aderente al dato testuale ciò rischia di porsi in forte contrasto con la sistematica che governa i presupposti di tutela dei diritti di proprietà industriale, creando altresì una situazione di evidente disparità in capo a quei contribuenti che intendano beneficiare del meccanismo di *recapture* dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai “disegni e modelli” o ai software, rispetto a quelli che vorrebbero attivare il meccanismo premiale per i costi relativi a brevetti per invenzione industriale e modelli d’utilità.

Infatti, come già accennato, per i disegni e modelli il “titolo di privativa” è ottenibile senza neppure ricorrere al deposito del modello. Ai sensi dell’art. 11 del Regolamento CE n. 6/2002, infatti, disegni e modelli possono essere tutelati anche con lo strumento del c.d. modello comunitario di fatto, per un periodo di tre anni decorrente dalla loro semplice divulgazione.

Alla pari, i software sono tutelati, secondo le norme sul diritto d’autore, dal momento della loro creazione e senza bisogno di “ottenere” alcun titolo (salva ovviamente la possibilità di brevettazione, ove ne ricorrano i presupposti).

Al contrario, nel caso dei “brevetti per invenzione industriale e modelli d’utilità”, tra la data di pubblicazione della domanda e la data di conclusione della procedura di registrazione (quindi, dell’“ottenimento” della privativa industriale, secondo l’interpretazione fornita dall’Amministrazione finanziaria lo scorso 15 giugno) decorrono in media 2-3 anni durante i quali, in genere, una società non incorre in rilevanti costi di ricerca e sviluppo. Le più onerose attività di ricerca e sviluppo, infatti, sono in generale necessariamente poste in essere prima del deposito della domanda.

L’interpretazione stringente del concetto di “ottenimento della privativa”, intesa come conclusione dell’*iter* di registrazione, nel meccanismo di *recapture* porta alla paradossale situazione per cui un contribuente è tenuto a includere nel calcolo dell’extra deduzione dei costi sostenuti negli 8 anni precedenti all’ottenimento della privativa alcune annualità (ovvero, l’intervallo temporale tra domanda e concessione, come detto di 2-3 anni) in cui i costi per l’attività di ricerca e sviluppo erano nulli o quasi, perdendo dunque la possibilità di extra-dedurre gli effettivi costi sostenuti per lo sviluppo dell’*intangible* sostenuti prima del deposito della domanda. In aggiunta, è utile sottolineare come il punto 6 del Provvedimento escluda espressamente dalla base di calcolo della extra deduzione per il meccanismo premiale i costi necessari per l’ottenimento della privativa.

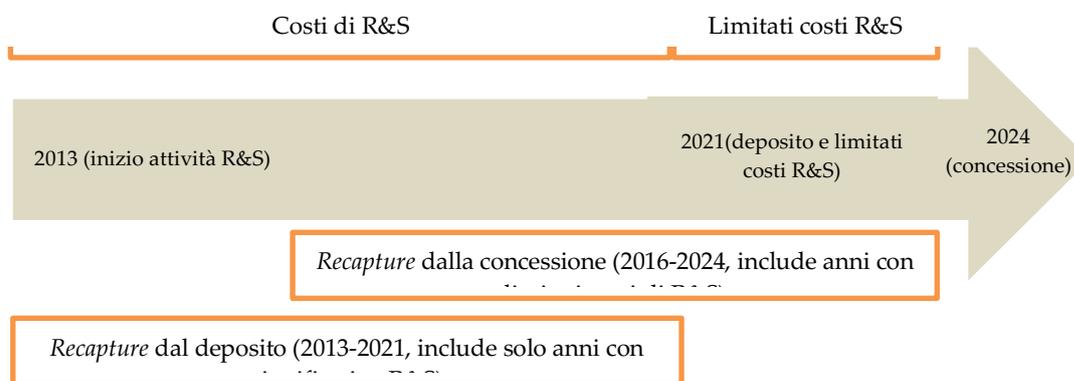
Accanto a tale valutazione di ordine logico ed equitativo, si pongono una serie di altre considerazioni che trovano radicamento nell’analisi dei principi che governano i diritti di proprietà industriale, rispetto ai quali è bene ricordare che:

- ai sensi degli artt. 53 e 85 CPI il momento della pubblicazione della domanda di deposito (quindi non il suo finale “ottenimento”, nei termini sopra richiamati) del brevetto per invenzione industriale o del modello di utilità è quello dal quale, ad ogni effetto, decorre la protezione assicurata dalla privativa (incluso quello di avviare azioni cautelari e di merito per contrastare la contraffazione) e ogni connesso diritto di sfruttamento economico;
- la durata della protezione (artt. 60 e 85 CPI) decorre dalla data di deposito della domanda.

Appare quindi distonico anche rispetto alla logica della normativa industrialistica attribuire al termine “ottenimento” il significato di “concessione”, precludendo l’accesso al meccanismo premiale a quelle privative che si trovino allo stato di domanda. Si aggiunga che, poiché in assenza di esplicita istanza di pubblicazione immediata del brevetto, questa viene effettuata 18 mesi dopo la data di deposito della domanda, si ritiene che la data rilevante debba essere comunque quest’ultima, fermo restando che, proprio in ragione delle esigenze di segretezza connesse al deposito del brevetto (non infrequenti nei

primi mesi), sarà necessario un approfondimento tecnico di questo aspetto e altrettanto indispensabile un ulteriore chiarimento da parte dell’Agenzia.

Si auspica, pertanto, che l’Agenzia delle Entrate voglia rivalutare l’interpretazione fornita per cui il concetto di “ottenimento della privativa industriale” valga in effetti a partire dalla data di deposito della domanda dei brevetti, anche considerato che il brevetto, pur se non ancora concesso, è a tutti gli effetti tutelabile dalla data di deposito.



7. Alla pari della precedente norma, la nuova disciplina consente ai contribuenti che intendono beneficiare dell’agevolazione di predisporre una documentazione per la disapplicazione delle sanzioni amministrative per infedele dichiarazione in caso di rettifica della extra deduzione da parte dell’Amministrazione finanziaria (al riguardo il Provvedimento appare contraddittorio, prevedendo nei fatti che la documentazione sia obbligatoria: ciò tuttavia sembra una imprecisione che si auspica sarà chiarita dalla circolare di prossima pubblicazione).

La documentazione è particolarmente onerosa in termini di informazioni da riportare e si compone di due Sezioni, A e B.

Nella Sezione A, di natura descrittiva, il contribuente dovrà fornire una rappresentazione dell’impresa e delle attività rilevanti da essa svolte, inclusa una analisi funzionale assimilabile a quella richiesta dalla disciplina sulla documentazione di *transfer pricing* e a una relazione tecnica che evidenzi le incertezze tecniche e scientifiche che si è inteso superare attraverso le attività di ricerca e sviluppo.

La Sezione B dovrà fornire invece tutti i dettagli relativi ai costi considerati per la extra deduzione e alle variazioni fiscali riferibili ai beni immateriali oggetto di agevolazione.

Gli aspetti formali della documentazione (lingua, firma digitale e marca temporale, notifica del possesso, ecc.) sono allineati a quelli già applicabili in materia di documentazione di *transfer pricing*⁽¹⁷⁾ e vecchio regime Patent box in autoliquidazione.

8. È ormai acclarato che i contribuenti che hanno esercitato, fino al 2020, una opzione Patent box ai sensi della vecchia disciplina potranno continuare, fino a naturale scadenza dell’opzione quinquennale, a beneficiare della detassazione del reddito generato dallo sfruttamento dei beni immateriali di cui dispongono. Ciò è particolarmente rilevante soprattutto per quelle imprese che detengono un know-how agevolabile, fattispecie esclusa dal novero dei beni immateriali della nuova norma, oppure per i contribuenti che sostengono limitati costi di ricerca e sviluppo ma ottengono comunque una alta redditività dallo sfruttamento dei propri *intangible*.

(17) Si veda il Provvedimento Direttore dell’Agenzia delle Entrate 23 novembre 2020, n. 360494.

In ogni caso, la norma specifica che i contribuenti che hanno ancora in essere un *ruling* con l'Agenzia delle Entrate secondo la vecchia disciplina oppure coloro che, in caso di *ruling* facoltativo (utilizzo indiretto), hanno deciso di calcolare autonomamente il reddito agevolabile senza avviare un contraddittorio con l'Agenzia né predisporre gli oneri documentali e per i quali non è ancora terminato il quinquennio di validità del vecchio Patent box, se interessati potranno (i) nel primo caso notificare al competente Ufficio una espressa rinuncia a proseguire la procedura e optare per il nuovo regime e (ii) nel secondo caso esercitare in una futura dichiarazione dei redditi l'opzione del nuovo Patent box, così rinunciando automaticamente alla precedente opzione. Resta inteso che, nel primo caso, i contribuenti non potranno beneficiare dell'eventuale reddito agevolabile per le annualità intercorrenti tra la data di esercizio dell'opzione e la data di rinuncia.

Non è invece chiaro se, nel secondo caso, chi ha già beneficiato della detassazione dovrà rettificare le variazioni in diminuzione nelle proprie dichiarazioni dei redditi, così da "allineare" gli effetti per i contribuenti che hanno intrapreso un *ruling* e che decidono di rinunciare al vecchio Patent box e al relativo reddito agevolabile con coloro che avevano deciso di autoliquidare il beneficio e che parimenti ora decidono di rinunciare alla vecchia procedura.

Inoltre, come già anticipato, chi rinuncerà al vecchio Patent box potrà procedere con l'extra deduzione esclusivamente i costi sostenuti dal 2021 in poi, non sembrando applicabile il meccanismo di *recapture* per beni immateriali per i quali la privativa si è ottenuta precedentemente alla data di entrata in vigore della nuova norma.

Infine, i contribuenti che hanno deciso di autoliquidare il contributo economico secondo la vecchia disciplina optando per gli oneri documentali dovranno necessariamente concludere il quinquennio di riferimento, non potendo in nessun caso optare dal 2021 (in relazione agli stessi beni immateriali) per la nuova normativa.

Appare invece possibile per un contribuente mantenere in parallelo le due discipline a partire dal 2021, purché le due agevolazioni non siano riferibili allo stesso bene immateriale.

Il Provvedimento, invece, non sembra aver considerato il gravoso onere in capo ai contribuenti (ma anche agli uffici competenti) che emergerà in relazione al calcolo del contributo economico generato da nuovi beni immateriali complementari a quelli già oggetto di istanza e per cui è già stato avviato un *ruling* o una autoliquidazione. Infatti, la norma prima e il punto 12.5 del Provvedimento poi, hanno chiarito che dal 2021 i contribuenti non potranno esercitare opzioni Patent box secondo la vecchia disciplina neppure per i beni complementari a quelli per cui è stata esercitata l'opzione originaria. È pertanto del tutto evidente che, considerata la dinamicità con cui le imprese sviluppano nuovi *intangible*, tale limitazione avrà come effetto il dover porre in essere complessi calcoli per attribuire (e stornare) negli anni una componente di contributo economico a redditi generati dallo sfruttamento congiunto di vari beni immateriali, sviluppati in diversi periodi temporali e non più agevolabili nell'ambito del precedente regime.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALSTADSÆTER A. - BARRIOS S. - NICODEME G. - SKONIECZNA A.M. - VEZZANI A., *Patent boxes design, patents location and local R&D*, 2015, Taxation Papers No. 57, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission

ARGINELLI P. - PEDACCINI F., *Prime riflessioni sul regime italiano di patent box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, 60 ss.
ASSONIME, circolare 28 ottobre 2021, n. 30, *Prime osservazioni sul decreto-legge n. 146 del 2021: abrogazione del regime di Patent Box e "sanatoria" del credito d'imposta per ricerca e sviluppo*

AVOLIO D. - TEMPESTINI A., *Patent Box a due vie e "meccanismo premiale" nelle istruzioni dell'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2022, 12, 1107 ss.

EVERS L. - MILLER H. - SPENGLER C., *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations*, 2013, Discussion paper No. 13-070, ZEW - Centre for European Economic Research, Mannheim

- GARUFI S. - GARBARINO C., *Contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più effettivo: considerare la trasparenza e la sostanza*, in *Fiscaltà & commercio internazionale*, 2015, 7, 10 ss.
- GAESSLER F. - HALL B. - HARHOFF D., *Should there be lower taxes on patent income?*, 2019, Working paper No. 24843, National Bureau of Economic Research, Cambridge Massachusetts
- NICOLOSI F., *Prime osservazioni sul regime fiscale del “nuovo Patent box*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, IX, 339 ss.
- NICOLOSI F., *“Nuovo” Patent Box: imputazione temporale delle spese e modalità di fruizione*, in *il fisco*, 2022, 22, 2128 ss.
- PETRUZZI R. - COTTANI G. - LANG M. (a cura di), *Fundamentals of transfer pricing: a practical guide*, Alphen aan den Rijn (Paesi Bassi), 2021
- RAPISARDI A., *Commento all’art. 4 l.i.*, in MARCHETTI P. (a cura di), *Nota introduttiva al d.p.r. 22 giugno 1979, n. 338 (revisione della legislazione nazionale in materia di brevetti per invenzione industriale in applicazione della deroga di cui alla l. 26 maggio 1978, n. 260)*, in *Le nuove leggi civili comm.*, 1981
- SCALA G., *Patent box: nexus ratio e operazioni straordinarie*, in *il fisco*, 2017, 24, 2335 ss.
- SCUFFI M. - FRANZOSI M. - FRITTANTE A., *Il Codice della proprietà industriale*, 2005
- OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
- OECD (2022), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris
- VANZETTI A. - DI CATALDO V. - SPOLIDORO M., *Manuale di diritto industriale*, Milano 2021

XI - L'IVA

IL PRESUPPOSTO

Prime osservazioni in tema di *non-fungible token* (NFT) e imposta sul valore aggiunto

Preliminary thoughts on non-fungible tokens (NFT) and VAT

PIER LUCA CARDELLA

Abstract

La creazione e la circolazione di *non-fungible token* (NFT) può avere luogo nell'esercizio di un'attività d'impresa ovvero di un'arte e professione. Di qui la necessità di individuare, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il corretto trattamento di un'operazione che si perfeziona in un contesto (tecnologico e negoziale) multiforme ed in continuo divenire.

Parole chiave: *token* non fungibili, cripto-attività, cessioni di beni e prestazioni di servizi, servizi prestati tramite mezzi elettronici

Abstract

Creation and negotiation of non-fungible tokens (NFT) may occur carrying out a business or a professional activity. Here comes the need to identify, for VAT purposes, the proper treatment of a transaction which is executed in a manifold and continuously changing context (technological and contractual).

Keywords: *non-fungible tokens, crypto-assets, supply of goods and services, services rendered by means of electronic means*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La qualificazione dei non-fungible token (NFT). - **3.** Il presupposto oggettivo e la territorialità. - **4.** I non-fungible token relativi ad opere d'arte e i c.d. NFT land. - **5.** La permuta di non-fungible token. - **6.** Conclusioni.

1. I *non-fungible token* (NFT) sono *token* crittografici o certificati digitali - creati su *blockchain* o su altra tecnologia basata su registri distribuiti (*distributed ledger technologies* ovvero DLT) - che contengono informazioni uniche, non alterabili e non intercambiabili capaci di identificare, in modo univoco, un oggetto digitale o un diritto relativo ad un bene o ad un servizio unitamente al soggetto che ne è titolare.

Almeno due sono i tratti caratteristici di un fenomeno che, a prescindere dall'approccio classificatorio utilizzato (cfr., per alcune coordinate introduttive, CAPRIOLI V., *Allocazione di beni sulla blockchain: detenzione, trasferimento, espropriazione*, in *Diritto di Internet*, 2022, 1, 37 ss.; TOMASSINI A., *Cripto-valute, NFT e Metaverso*, Milano, 2022, 203 ss., e VULPIANI G., *Non fungible tokens, smart contracts e blockchain nell'arte e nella moda: crypto art e digital fashion*, in *Cammino diritto*, 2021, 11, 77), consente la creazione di valore in settori economici molto rilevanti (arte, moda, *entertainment & media* solo per citarne alcuni) e che, con buona probabilità, costituirà l'architrave su cui è destinata a poggiare la circolazione di beni e servizi nel Metaverso.

Il primo aspetto da considerare è legato all'impiego di una tecnologia, quella appunto dei registri distribuiti, che consente la registrazione e la conservazione di dati attraverso archivi multipli (*ledger*),

ognuno dei quali contiene contemporaneamente gli stessi dati che sono conservati e controllati da una rete di computer (nodi) in modo tale da assicurare, attraverso l'impiego della crittografia, integrità e data di ogni registrazione (cfr., per tutti, MAUGERI M., *Smart Contracts e disciplina dei contratti*, Bologna, 2021, 25 ss.).

Il secondo profilo meritevole di attenzione concerne l'infungibilità e l'unicità dei *token* qui d'interesse i quali, a differenza dei *token* fungibili (si pensi, nell'universo delle cripto-valute, a *Bitcoin*), presentano specificità contenutistiche tali da rendere impossibile l'intercambiabilità con altri *token*.

La considerazione simultanea dei due richiamati profili porta ad immaginare la concreta possibilità di generare, attraverso il c.d. processo di *minting*, *token* infungibili rispetto ai quali viene conservata traccia della creazione e del trasferimento con l'indelebile specificazione dell'identità (non anagrafica) dei soggetti coinvolti nelle vicende circolatorie, della data di creazione e di successiva alienazione oltreché dei termini dello scambio (pagamento in cripto-valute ovvero in valuta corrente ovvero, ancora, mediante trasferimento di altri NFT).

Di qui una serie di rilevanti questioni collegate all'applicazione del tributo sul valore aggiunto non potendosi, evidentemente, escludere che tanto la creazione quanto la successiva circolazione del *token* non fungibile abbia luogo nell'esercizio di un'attività d'impresa ovvero di un'arte e professione, questioni da affrontarsi avendo ben chiaro che, per un verso, la regolamentazione positiva del fenomeno è allo stato primordiale (cfr. la Proposta di Regolamento del Parlamento e del Consiglio relativo ai mercati delle cripto-attività del 24 settembre 2020 [c.d. regolamento MiCA] recentemente emendata in sede parlamentare con alcune interessanti integrazioni in materia di *token* unici e infungibili) e che, per un altro, non c'è ancora stata occasione per prese di posizione specifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate (la Risposta all'istanza di interpello n. 110 del 2020 non sembra, infatti, conferente avendo ad oggetto *utility token* che, consentendo la fruizione di taluni servizi della piattaforma *blockchain*, comportano la debenza di una commissione ricondotta dall'Agenzia entro l'alveo delle prestazioni di servizi di cui all'art. 3 D.P.R. n. 633/1972. Le indicazioni ritraibili dalla lettura della risposta possono, comunque, essere utili per individuare il corretto trattamento da riservarsi alla commissione [c.d. *gas fee*] dovuta in misura variabile e pagata dall'utente ai c.d. *miners* al momento della validazione di ogni transazione sulla *blockchain*).

2. Ipotizzare che la creazione e la circolazione di un *token* non fungibile abbia luogo nell'esercizio di un'impresa ovvero di un'arte e professione non implica, per ovvie ragioni legate alla conformazione del presupposto IVA, l'immediato riconoscimento della rilevanza impositiva di tali vicende, a tal fine essendo necessario verificare (anche) la sussistenza dell'elemento oggettivo e di quello spaziale.

Più in dettaglio, e muovendo dal primo requisito, occorre innanzi tutto chiedersi se sia possibile includere nella categoria dei beni giuridici e, prima ancora, tra le cose di cui all'art. 810 c.c. una risorsa digitale (il *token* crittografato infungibile) camaleontica che, a seconda della causa negoziale e dello schema contrattuale utilizzato, può essere "strumento di accesso" ad un'ampia e variegata gamma di beni e servizi.

Questione da affrontare cercando di declinare le caratteristiche delle cripto-attività, in generale, e degli NFT, in particolare, nella prospettiva del dibattito sviluppatosi tra i civilisti sul moderno modo di intendere il concetto di "cosa".

Il *token* crittografato infungibile presenta, come detto, caratteristiche ben definite.

Si tratta, in poche parole, di una risorsa digitale immateriale che viene generata in un contesto tecnologico capace di garantire al suo titolare, il soggetto che possiede la chiave privata, un potere di disposizione fondato sulla conoscenza di una informazione che è parte integrante della risorsa stessa (cfr., nella più generale prospettiva delle cripto-attività, l'articolata analisi di GIULIANO M., *Le risorse digitali nel paradigma dell'art. 810 cod. civ. ai tempi della blockchain. Parte prima*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2021, 1224).

Affiora, dunque, una particolare risorsa immateriale che può essere oggetto di un potere di disposizione ed il cui valore può essere direttamente condizionato dal creatore potendo questi procedere, per il

tramite di una apposita procedura digitale (il riferimento è al c.d. *burning*), alla distruzione degli NFT eccedentari ossia dei *token* che, ove ad esempio presenti in numero tale da creare una condizione di eccesso di offerta, possono influenzare negativamente il valore che si forma sul mercato in cui gli stessi vengono scambiati.

Ed è proprio il difetto di corporeità il primo ostacolo che si frappone alla possibilità di considerare gli NFT alla stregua di cose suscettibili di formare oggetto di diritti, ostacolo superabile laddove si condivida il punto di vista di quanti ritengono che siano maturi i tempi per una generale riconsiderazione della categoria del reale con l'affrancamento della "cosa" dal presupposto fiscalista e con la conseguente inclusione di «una gamma di prodotti dell'intellettualità di natura disparata ma tutti accomunati sotto il segno dell'immaterialità e soprattutto dell'oggettivazione in termini di dati, in quanto oramai del tutto affrancati dalla matrice soggettiva che li ha creati» (così, testualmente, PIRAINO F., *Sulla nozione di bene giuridico in diritto privato*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2012, 483).

L'assenza di consistenza fisica è, peraltro, solo uno dei fattori che contribuisce alla creazione di un valore su cui si concentrano interessi giuridicamente rilevanti e meritevoli di tutela (cfr., in termini generali, SCOZZAFAVA O.T., *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, Milano, 1982, 90, ove, in particolare, si sottolinea che un'entità diviene oggetto di disciplina giuridica «quando sulla stessa si appuntano interessi umani di qualsiasi natura, che in un determinato contesto storico-culturale vengono giudicati meritevoli di tutela»), tutela che, sul piano squisitamente informatico, è resa possibile dall'impiego di una tecnologia (quella dei registri distribuiti) che, per un verso, consente di individuare il titolare della risorsa digitale e, per un altro, garantisce la possibilità di controllare la risorsa stessa condizionandone il relativo valore.

Alla luce di quanto precede esistono, dunque, margini per ritenere percorribile la strada che porta a qualificare i *non-fungible token* o almeno alcuni di essi beni giuridici trattandosi di cose che, sebbene intangibili, possono comunque formare oggetto di diritti (per una puntuale ricostruzione del dibattito sviluppatosi intorno alle nuove *species* di beni immateriali v., da ultimo, GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, Torino, 2020, 68 ss.).

Laddove, invece, questa ipotesi ricostruttiva non si ritenga convincente e/o generalizzabile (vuoi perché si dubita della possibilità di ricondurre i *non-fungible token* entro la categoria delle cose suscettibili di formare oggetto di diritti, vuoi perché si ritiene che la struttura negoziale che assicura l'esistenza stessa di un NFT imponga di valorizzare l'assunzione di una serie di obbligazioni di permettere), deve essere presa in considerazione la possibilità di qualificare le operazioni che coinvolgono tali risorse alla stregua di prestazioni di servizi (sul rilievo sistematico delle obbligazioni di fare, di non fare e di permettere nella specifica prospettiva del tributo sul valore aggiunto v., per tutti, FRANSONI G., *Dalla Cassazione un contributo alla chiarezza su obbligazioni di fare, di non fare, di permettere*, in www.fransoni.it, 2021, 1 ss., e SAMMARTINO S., *Prestazioni di servizi: II) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, vol. XXVII, 2001, 1 ss.).

Si prospettano, dunque, due possibili scenari in termini di qualificazione dell'operazione (cessione di beni ovvero prestazione di servizi; sulla rilevanza della distinzione tra beni e servizi nell'ordinamento tributario v., diffusamente, PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, *passim*), scenari che, fermo il rilievo sul piano dell'inquadramento generale delle vicende che hanno ad oggetto la creazione e la circolazione degli NFT, non impattano immediatamente sul relativo regime impositivo.

3. Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto occorre, infatti, distinguere le cessioni di beni materiali dalle cessioni di beni immateriali e si deve tener conto del fatto che le seconde, giusta quanto previsto dall'art. 25, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, vanno considerate prestazioni di servizi.

Ebbene, se i *non-fungible token* sono riconducibili entro la cerchia dei beni giuridici, non vi dovrebbero essere soverchie difficoltà nel valorizzare il profilo della loro immaterialità con la conseguenza che le cessioni che li riguardano vanno trattate, ai fini IVA, alla stregua di prestazioni di servizi (cfr., in questo senso, IASELLI G. - TOMASSINI A., *Cessioni di Nft: ai fini Iva e-commerce diretto*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 marzo 2022 e TOMASSINI A., *I profili IVA e reddituali dei non fungible token*, in *Corr. trib.*, 2022, 3, 279).

Inoltre, se il contenuto digitale del bene ceduto porta a qualificare l'operazione in termini di prestazione di servizi, è parimenti necessario riconoscere, sulla scorta di quanto previsto dalla lett. a) del secondo paragrafo dell'art. 7 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, che tali servizi rientrano tra quelli «*prestati tramite mezzi elettronici*».

Di qui una serie di ricadute che toccano anche il delicato tema della territorialità dovendosi prendere atto del fatto che, se la prestazione è resa tramite mezzi elettronici, il requisito territoriale è oggi soddisfatto se il committente, non soggetto passivo, è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi è residente senza disporre di domicilio all'estero (cfr. il primo comma dell'art. 7-*octies* D.P.R. n. 633/1972; le regole in materia di *Mini One Stop Shop* - MOSS e, a far data dal 1° luglio 2021, quelle in tema di *One Stop Shop* - OSS); in presenza, invece, di prestazione B2B il requisito della territorialità è soddisfatto quando la prestazione è resa a favore di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato membro con applicazione del regime del *reverse charge* (cfr. l'art. 7 ter, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972; cfr. sul punto CANNAS F., *EU Vat Categories and the Digital Economy*, Torino, 2022, 90 ss.).

Sullo sfondo restano le difficoltà collegate all'individuazione dello Stato di localizzazione dei *marketplace* di scambio dei *non-fungible token* ossia delle piattaforme in cui gli utenti pubblicano, espongono, comprano e vendono gli NFT, difficoltà collegate sia all'assenza di una regolamentazione specifica della materia che alla peculiare tecnologia utilizzata per perfezionare le operazioni di scambio (si tratta, come ricordato in premessa, di registri distribuiti che rendono assai difficoltosa l'individuazione dei necessari collegamenti territoriali; sul punto v. sia ANNUNZIATA F. - CONSO A., a cura di, *NFT - L'arte e il suo doppio*, Milano, 2021, 117 s., che TOMASSINI A., *I profili IVA e reddituali dei non fungible token*, cit., 280).

Il *framework* di riferimento non cambia nell'ipotesi in cui si ritenga che, sul piano della qualificazione, debba essere privilegiata la linea interpretativa che valorizza le obbligazioni di permettere che permeano l'assetto negoziale che dà forma e sostanza al *token* infungibile: ed invero, (anche) in questo caso ci si troverebbe al cospetto di una prestazione di servizi che, in quanto tale, andrebbe trattata.

Il che, peraltro, non vale ad escludere l'esistenza di ambiti regolamentari in cui la distinzione tra cessioni di beni immateriali e prestazioni di servizi conserva, ai fini IVA, una sua oggettiva significatività: si pensi, solo per citare un esempio, all'acquisto di beni ammortizzabili (e tale potrebbe essere anche l'acquisto di un NFT strumentale per l'esercizio di un'attività d'impresa ovvero di un'arte e professione) che, a differenza dell'acquisto di un servizio, costituisce uno dei casi in cui è consentito il rimborso dell'eccedenza d'imposta a credito (cfr. art. 30, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972).

Ben altro è il discorso da farsi laddove si assuma che, in presenza di vicende circolatorie che abbiano ad oggetto *non-fungible token*, non possano applicarsi le disposizioni che, nel sistema dell'IVA, impongono di considerare prestazioni di servizi le cessioni di beni immateriali.

Lungo questa diversa direttrice si richiama, in particolare, l'attenzione sulla unicità garantita dalla registrazione di un *token* crittografato e sull'assenza di condizionamenti temporali alla fruizione del diritto rappresentato digitalmente, profili questi che renderebbero il diritto vantato sull'NFT un diritto assimilabile «*al più tradizionale diritto di proprietà*» (così, testualmente, ANNUNZIATA F. - CONSO A., a cura di, *NFT - L'arte e il suo doppio*, cit., 116). Viene, inoltre, valorizzato il diritto del creatore al c.d. *burning* dell'NFT ossia il diritto di distruggere - utilizzando una specifica procedura digitale - gli NFT che si considerano in numero eccessivo così da condizionarne il valore, diritto di distruzione che mal si concilierebbe, si osserva ancora, con l'idea stessa di servizio (ancora in questi termini ANNUNZIATA F. - CONSO A., a cura di, *NFT - L'arte e il suo doppio*, cit., 116).

Di qui l'impossibilità di ritenere applicabile agli NFT la disposizione che assimila le cessioni di beni immateriali alle prestazioni di servizi.

Orbene, e volendo tirare le fila del discorso, non vi è dubbio alcuno in ordine al fatto che il fenomeno oggetto di analisi sia un fenomeno di frontiera il cui inquadramento sconta tutte le criticità legate all'utilizzo di ogni nuova tecnologia; parimenti indubbio è che tra tali criticità vadano annoverate anche le difficoltà legate alla necessità di regolare i frutti di un processo di innovazione che non sembra conoscere battute di arresto.

Esistono, tuttavia, alcune chiare evidenze testuali che non possono essere obliterate (il riferimento è, nuovamente, all'art. 25 della Direttiva 2006/112/CE) e che, fermi tutti i rilevanti problemi in materia di territorialità, non consentono di qualificare il trasferimento di NFT in termini di cessione di beni materiali.

Quanto poi al c.d. *burning* ed all'impossibilità di riferire tale procedura alle prestazioni di servizi, non sembra fuori luogo rilevare che l'assimilazione operata dal più volte citato art. 25 della Direttiva 2006/112/CE non incide sulla dimensione fattuale di un *asset* che, ove si accetti la linea interpretativa che riconduce i *token* entro la cerchia delle cose suscettibili di formare oggetto di diritti, resta quella propria di un bene immateriale.

4. Messe da parte le delicate questioni legate alla qualificazione delle operazioni che coinvolgono la creazione ed il trasferimento degli NFT, vengono in rilievo alcune problematiche legate alla peculiare natura dei beni e dei servizi cui il *token* infungibile consente di accedere.

Un primo ambito di interesse è costituito dagli NFT relativi ad opere d'arte che, a seconda dei casi, possono essere ceduti dal creatore insieme all'opera sottostante ovvero in modo disgiunto riconoscendo all'acquirente diritti il cui contenuto è regolato, al pari di quanto accade per la generalità degli NFT, dai c.d. *terms of service* delle piattaforme ove gli stessi sono esposti e negoziati.

Può così accadere che venga riconosciuto all'acquirente il solo diritto di mostrare, promuovere e condividere l'NFT, senza possibilità di farne copia, di modificarlo e/o di utilizzarlo commercialmente, diritti che restano nella disponibilità del creatore con la conseguenza che, in ambito IVA, non vi è spazio alcuno per invocare l'esclusione riservata alle cessioni dei diritti d'autore.

Diverso è il discorso da farsi laddove l'accordo tra creatore e acquirente consenta al secondo un utilizzo dell'NFT senza limitazioni di sorta.

In questo diverso caso - data per possibile la sovrapposizione concettuale della registrazione del *token* crittografato alla realizzazione di un'opera caratterizzata dalla presenza di creatività ed infungibilità e, dunque, di un'opera dell'ingegno (sovrapposizione ventilata sia da ANNUNZIATA F. - CONSO A., a cura di, *NFT - L'arte e il suo doppio*, cit., 120, che da TOMASSINI A., *I profili IVA e reddituali dei non fungible token*, cit., 281) - si può ipotizzare che, ferma la ricorrenza dell'elemento soggettivo del presupposto impositivo, la cessione congiunta di NFT e opera sottostante dia luogo alla cessione di un diritto d'autore con esclusione dal campo di applicazione del tributo sul valore aggiunto e ciò a patto che ricorrano le condizioni di cui all'art. 3, comma 4, lett. a), D.P.R. n. 633/1972 (*id est*: cessione effettuata dal creatore-autore e da suoi eredi o legatari).

Quanto invece alla possibilità di applicare, ove ricorrano i requisiti di imponibilità, l'aliquota agevolata del 10% (aliquota prevista per gli oggetti d'arte di cui al punto 127-*septiesdecies* della Parte III della Tabella A) in luogo di quella ordinaria del 22%, occorre tener presente che il *token* crittografato infungibile non costituisce di per sé un oggetto d'arte e ciò porta a dubitare, in assenza di un intervento additivo sull'elenco di cui alla Parte III della Tabella delle aliquote, della possibilità di applicare l'aliquota ridotta del 10% (in questo senso anche le perplessità di TOMASSINI A., *I profili IVA e reddituali dei non fungible token*, cit., 281; in argomento v., inoltre, le indicazioni ritraibili dalla lettura della recente Risposta ad istanza di interpello n. 303 del 2021 ove l'Agenzia delle entrate nega l'applicazione dell'aliquota ridotta alla cessione di sculture figurative originali, create con *hardware* e *software* 3-D, stampate con l'utilizzo di apparecchiature FDM e ciò in ragione del fatto che le opere realizzate non sarebbero state create interamente dall'autore).

Un secondo ambito d'interesse è costituito dagli NFT *land*, *token* che consentono al rispettivo titolare di disporre di uno spazio digitale utilizzabile per gli scopi più vari e le cui dimensioni sono espresse, all'interno di un determinato ecosistema virtuale limitato, in termini di metri o di piedi lineari.

Orbene, e ferme le diverse opzioni teoriche a disposizione per qualificare i *token* infungibili, non vi sono spazi per dubitare del fatto che nel caso di specie non possano trovare applicazione le previsioni del D.P.R. n. 633/1972 relative alle operazioni aventi ad oggetto beni immobili siccome definiti dal primo comma dell'art. 812 c.c.: si pensi, ad esempio, alle regole sulla territorialità del tributo (artt. 7-*bis*

e 7-*quater*, lett. a) ovvero a quelle sul regime di esenzione previsto per la cessione e/o per la locazione (art. 10, dal n. 8 al n. 8-*ter*), regole che, richiamando *sic et simpliciter* le nozioni di beni immobili e di fabbricati, non sono suscettibili di una lettura tale da ricomprendere nel relativo perimetro di applicazione (anche) le transazioni aventi ad oggetti immobili virtuali.

Utile, peraltro, dare conto di una recente decisione del *Bundesfinanzhof* che, occupandosi di un caso di godimento temporaneo di NFT *land* (segnatamente, “locazione” di un terreno virtuale), ha negato la rilevanza di tale vicenda ai fini del tributo sul valore aggiunto ritenendo che le transazioni che hanno luogo nei “mondi virtuali” non possono essere trattate alla stregua di prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici (ECLI:DE:BFH:2021:U.181121.VR38.19.0).

5. Una notazione a parte merita la possibilità, invero non remota, che gli NFT circolino mediante scambio di *token* ossia mediante operazioni permutative che in ambito IVA, giusta quanto previsto dall'art. 11 D.P.R. n. 633 del 1972, sono soggette al principio della tassazione separata.

In buona sostanza, occorre aver cura di considerare in modo autonomo le singole cessioni e le singole prestazioni che integrano la permuta, operazioni che vanno apprezzate sul piano quantitativo applicando, sulla scorta di quanto stabilito dall'art. 13, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 633/1972, la regola del valore normale da individuarsi con non poche difficoltà attese le caratteristiche di molti dei mercati presso i quali gli NFT vengono scambiati.

Approdo questo che, in ogni caso, deve fare i conti con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia, la quale ritiene che il valore normale costituisce parametro di riferimento per la determinazione della base imponibile nelle sole permuta perfezionate tra soggetti collegati da legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di assicurazione, di proprietà, finanziari o giuridici siccome definiti dagli Stati membri (cfr. Corte di Giustizia UE, sent. 7 marzo 2013, causa C-19/12; sent. 19 dicembre 2012, causa C-549/11, e sent. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11).

6. Il quadro descritto e le soluzioni individuate scontano, con buona probabilità, una serie di ipotesi semplificate che, a tacer d'altro, potrebbero non trovare immediata rispondenza in un contesto (tecnologico e negoziale) multiforme ed in continuo divenire.

Si deve, infatti, tenere bene a mente che i settori economici in cui gli NFT vanno diffondendosi sono molto vari ed estremamente articolato si appalesa, in ciascuno di essi, il rispettivo profilo contenutistico (un conto è, per essere chiari, un NFT *land*, altro è un *token* infungibile relativo ad un'opera d'arte, altro ancora è un NFT relativo ad azioni o a quote di fondi di investimento).

A ciò si aggiunga che i *token* crittografati possono avere *ab origine* contenuto ibrido con funzioni diverse che vengono a sovrapporsi e che, nel corso del tempo, possono addirittura mutare dando origine a processi di metamorfosi che complicano ulteriormente il tentativo di individuare il loro corretto trattamento impositivo.

Quanto poi alla struttura negoziale che assicura l'esistenza stessa della risorsa digitale, non si deve dimenticare che gli NFT incorporano uno o più *smart contract* con la conseguenza che, laddove si ritenga che i secondi siano da qualificarsi alla stregua di accordi fra due o più parti volti a costituire un rapporto giuridico patrimoniale (cfr., per i necessari approfondimenti, MAUGERI M., *Smart Contracts e disciplina dei contratti*, cit., 51 ss.), devono essere coordinate le conclusioni raggiunte in precedenza con le regole che, ancora in ambito IVA, assimilano la cessione di contratti ad una prestazione di servizi.

Il quadro di riferimento è dunque oggettivamente complesso e, in prospettiva *de iure condendo*, si potrebbe anche immaginare un intervento che, individuate le necessarie coordinate definitive, consenta di affrontare in modo organico le diverse questioni che possono venire in rilievo (esclusioni, territorialità, aliquote e via dicendo; cfr. in questa direzione CANCELLIERE F., *Nft e Metaverso in attesa dell'inquadramento Iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 giugno 2022, 40, e, con riferimento alla più generale categoria delle cripto-attività, la recente *Comunicazione della Banca d'Italia in materia di tecnologie decentralizzate nella finanza e cripto-attività*, giugno 2022, 13 s.).

Lungo questa direttrice occorre, tuttavia, molta cautela dato che un intervento ad ampio spettro rischia di risolversi in un buco nell'acqua attesa la tumultuosa evoluzione degli *standard* tecnologici di riferimento, *standard* che, nel giro di pochi mesi, potrebbero rendere superate le soluzioni positivizzate.

Scenario questo che, considerata anche la probabile adozione di specifiche iniziative regolamentari in altri settori dell'ordinamento, potrebbe suggerire l'implementazione di minime integrazioni di coordinamento volte a consentire l'adeguamento dello strumentario disponibile alle nuove realtà digitali lasciando all'interprete il compito di colmare le lacune di previsione che, a causa del carattere magmatico della materia regolata, inevitabilmente si porranno alla sua attenzione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANNUNZIATA F. - CONSO A. (a cura di), *NFT - L'arte e il suo doppio*, Milano, 2021
- ANTONACCHIO F., *Criptoarte e Non Fungible Token alla ricerca di nuove regole*, in *il fisco*, 2021, 21, 2023 ss.
- ANTONACCHIO F., *Non Fungible Token e altre cripto-attività in attesa del Regolamento europeo MiCA*, in *il fisco*, 2021, 44, 4265 ss.
- CANCELLIERE F., *Nft e Metaverso in attesa dell'inquadramento Iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 giugno 2022
- CANNAS F., *EU Vat Categories and the Digital Economy*, Torino, 2022
- CAPRIOLI V., *Allocazione di beni sulla blockchain: detenzione, trasferimento, espropriazione*, in *Diritto di Internet*, 2022, 1, 37 ss.
- CAPACCIOLI S., *Diritto tributario*, in CAPACCIOLI S. (a cura di), *Criptoattività, criptovalute e bitcoin*, Milano, 2021, 347 ss.
- CARRIÈRE P., *La "cripto-arte" e i non-fungible tokens (NFTs): tentativi di inquadramento giuridico*, in www.dirittobancario.it, 2 agosto 2021
- DEOTTO D., *Dall'arte alla musica, gli "Nft" si tassano con le regole ordinarie*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 maggio 2021
- FRANSONI G., *Dalla Cassazione un contributo alla chiarezza su obbligazioni di fare, di non fare, di permettere*, in www.frasoni.it, 2021, 1 ss.
- IASELLI G. - TOMASSINI A., *Cessioni di Nft: ai fini Iva e-commerce diretto*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 marzo 2022
- GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, Torino, 2020
- GIULIANO M., *Le risorse digitali nel paradigma dell'art. 810 cod. civ. ai tempi della blockchain. Parte prima*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2021, 1214 ss.
- GIULIANO M., *Le risorse digitali nel paradigma dell'art. 810 cod. civ. ai tempi della blockchain. Parte seconda*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2021, 1456 ss.
- MAUGERI M., *Smart Contracts e disciplina dei contratti*, Bologna, 2021
- PIERRO M., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003
- PIRAINO F., *Sulla nozione di bene giuridico in diritto privato*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2012, 459 ss.
- RUBINO DE RITIS M., *L'espansione economica nel Metaverso: i No Fungible Token (NFT)*, in *Giust. civ.*, editoriale del 16 novembre 2021, 1 ss.
- SALVINI O., *Redditi generati nel Metaverso: ricondurre all'imposizione reale la ricchezza di origine "virtuale"*, in *il fisco*, 2022, 13, 1207 ss.
- SAMMARTINO S., *Prestazioni di servizi: II) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, vol. XXVII, 2001, 1 ss.
- SCOZZAFAVA O.T., *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, Milano, 1982
- SCOZZAFAVA O.T., *Dei beni*, in SCHLESINGER P. (diretto da), *Il codice civile commentato*, Milano, 2009
- TOMASSINI A., *I profili IVA e reddituali dei non fungible token*, in *Corr. trib.*, 2022, 3, 276 ss.
- TOMASSINI A., *Criptovalute, NFT e Metaverso*, Milano, 2022
- VULPIANI G., *Non fungible tokens, smart contracts e blockchain nell'arte e nella moda: crypto art e digital fashion*, in *Cammino diritto*, 2021, 11, 74 ss.

Osservazioni sulla “nuova” flessibilità riconosciuta per le aliquote IVA agevolate

Observations about the “new” flexibility for reduced VAT rates

GABRIELE LIBERATORE

Abstract

L'imposta sul valore aggiunto riscrive le proprie modalità di imposizione, introducendo un'ampia flessibilità nella determinazione delle aliquote, soprattutto agevolate, per rispondere tempestivamente ed efficacemente ad eventi straordinari, quali la recente pandemia di Covid-19, e per adattarsi alle mutate ed attuali esigenze storiche e sociali, quali l'attuazione del *Green Deal* europeo e la diffusione della digitalizzazione. Le nuove norme apporteranno maggiore libertà agli Stati membri, anche in vista dell'approdo al tanto atteso sistema IVA definitivo, consentendo di adottare rapidamente ed in autonomia le decisioni relative alla propria politica fiscale. Il rovescio della medaglia della riforma riguarderà sia l'assalto alla diligenza da parte dei rappresentanti dei vari settori produttivi in cerca di nuove agevolazioni fiscali che il possibile aumento degli oneri amministrativi e dell'incertezza normativa a carico delle imprese che operano cross border.

Parole chiave: aliquote IVA agevolate, *Green Deal* europeo, sistema IVA definitivo, principio di tassazione a destinazione

Abstract

The value added tax rewrites its taxation methods by introducing more flexibility in determining the rate levels applicable, especially the reduced VAT rates, to respond promptly and effectively to the extraordinary events such as the recent Covid-19 pandemic, and to adapt to the changed and current historical and social needs such as the implementation of the European Green Deal and the development of the digitalisation. In view of the long-awaited definitive VAT regime, the new rules will bring greater freedom to the Member States by allowing them to quickly and independently adopt decisions relating to their tax policy. The downside of the reform will concern both the research of new tax advantages by the representatives of the production sectors and the possible increase in administrative burdens and regulatory uncertainty for cross-border companies.

Keywords: reduced VAT rates, European Green Deal, definitive VAT regime, destination based TAX

SOMMARIO: **1.** *Origin based system* ed armonizzazione delle aliquote IVA: cronaca di una “morte annunciata”. - **1.1** La disciplina delle aliquote ante-riforma. - **2.** Verso un sistema IVA *destination based*. - **3.** Scelta liberale ma poco ambiziosa delle aliquote. - **4.** Le novità. - **4.1** Svolta sociale, tecnologica e *green* - **4.2** Servizi virtuali con regole specifiche. - **4.3** Effetti *in progress*. - **5.** Effetti finali e ricadute. - **6.** Conclusioni.

1. L'IVA costituisce un'imposta comune sui consumi a base ampia in quanto permette di colpire, al momento della vendita, tutti i beni e i servizi territorialmente rilevanti nel territorio unioniale. È una delle forme di tassazione che meglio favorisce la crescita economica in quanto tendenzialmente neutrale per gli operatori economici.

Rappresenta un elemento cardine del sistema di finanza pubblica europea che permette di raccogliere circa 1.000 miliardi di euro l'anno e, pertanto, costituisce una fonte di entrate rilevante e stabile sia per le finanze pubbliche dei singoli Stati membri che per l'Unione Europea, cui viene trasferita una parte del relativo gettito (COMMISSIONE EUROPEA, *Piano d'azione sull'IVA - Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento delle scelte*, COM [2016] 148).

Tuttavia il suo sistema di funzionamento non è riuscito a stare al passo con le sfide sociali ed economiche quali ad esempio la *Digital Economy* (COMMISSIONE EUROPEA, *Programma di lavoro per il 2022 - Insieme per un'Europa più forte*, Annexes 1 to 5 alla COM [2021] 645, 19 ottobre 2021; COMMISSIONE EUROPEA, *VAT in the Digitale age*, 21 gennaio 2022, in consultazione pubblica; GALLO F., *Profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in *Dir. prat. trib.* 2018, 5, I, 1877), che sta diventando sempre più globale e "fluida", come si osserverà infra, e la transizione *green* (CANNIZZARO S., *Spunti di riflessione sulla possibile introduzione di aliquote IVA ridotte per beni e servizi "verdi"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 323).

Inoltre, l'attuale meccanismo di regolazione degli scambi internazionali, pensato come sistema transitorio quasi tre decenni or sono, risulta frammentato, complesso e dispendioso sia per le imprese (MICCOSSI S., *IVA, un tributo in cerca di identità. Riflessioni in memoria di Luigi Cecamore*, in *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti economici e giuridici: atti del convegno Assonime-LUISS, 21 e 22 settembre 2009*, Roma, 5-8), che sempre di più si confrontano a livello transfrontaliero, dovendo subire degli elevati costi amministrativi aggiuntivi (anche a causa della difformità delle tante aliquote vigenti), che per le Amministrazioni finanziarie, in quanto altamente vulnerabile alle frodi, in particolare le temute frodi carosello (MAZZA M., *La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 569 ss.; COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 1).

L'IVA è l'imposta sui consumi che esiste da più tempo in Europa. Nel 1967 era stato assunto l'impegno, rivelatosi in seguito irrealizzabile, per ragioni prevalentemente politiche, di istituire un sistema definitivo che operasse in seno alla Comunità europea secondo le stesse modalità con cui avrebbe operato in un singolo Paese (Direttiva 67/227/CEE, art. 2), senza concordare norme specifiche sulle aliquote, a parte l'applicazione di uno *standard rate*. Pertanto gli Stati membri erano autorizzati ad applicare un numero illimitato di aliquote ridotte e maggiorate non essendo stabiliti limiti né inferiori né superiori (Direttiva 67/228/CEE, art. 9).

L'abolizione delle frontiere fiscali tra i Paesi comunitari, avvenuta alla fine del 1992, ha reso necessario riconsiderare il metodo d'imposizione degli scambi di beni all'interno della Comunità, con l'obiettivo di tassare i prodotti nel luogo di origine (c.d. principio di tassazione all'origine) in modo da poter garantire l'approdo ad un reale mercato interno comunitario.

Tale sistema presupponeva, però, un drastico ravvicinamento delle aliquote IVA (PERRONE L., *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, 426). Condizione che richiedeva una forte convergenza politica al riguardo ma che all'epoca risultò irrealizzabile. Pertanto si è optato, meno ambiziosamente, per un regime IVA transitorio (Direttiva 91/680/CEE, art. 1).

Anche tale meccanismo di tassazione necessitava, al fine di ridurre le distorsioni negli acquisti e negli scambi transfrontalieri, di norme sulle aliquote che limitassero, almeno parzialmente, la discrezionalità degli Stati membri (Direttiva 92/77/CEE, art. 1).

Di conseguenza fu stabilita l'applicazione "ordinaria" con un'aliquota normale pari almeno al 15% e di (al massimo) due ridotte, non inferiori al 5%, da applicare esclusivamente a specifici prodotti. Contestualmente venne confermata, comunque, la possibilità di avvalersi della clausola c.d. di *stand still* ovvero aliquote inferiori al citato limite purché in vigore il 1° gennaio 1991.

1.1. La Direttiva 2006/112/CE (in proseguo Direttiva), relativa all'imposta sul valore aggiunto, quale tributo armonizzato comunitario, stabiliva norme generali che delimitavano la libertà degli Stati mem-

bri di fissare le aliquote (BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2019, 116). Regole che avevano la finalità di garantire la neutralità, la semplicità e la praticabilità del sistema d'imposta.

Gli Stati membri applicano un *range* di tassazione IVA che prevede uno *standard rate* ampiamente eterogeneo tra il 17% del Lussemburgo ed il 27% dell'Ungheria e vari *reduced* e *super-reduced rates*.

Le regole sono state formulate prima dell'abolizione dei controlli doganali interni e delle frontiere fiscali avvenute nel 1993 (Direttiva 92/77/CEE) e prevedevano che gli Stati membri:

- dovessero applicare transitoriamente (Direttiva 2018/912/UE, art. 1) un'aliquota normale, non inferiore al 15% (artt. 96 e 97);
- avessero la facoltà (ma non l'obbligo) di avvalersi di un massimo di due aliquote ridotte, non inferiori al 5%, per le cessioni di beni e servizi riconducibili alle categorie ricomprese nell'Allegato III della Direttiva (artt. 98 e 99). I Governi potevano applicare un'aliquota ridotta anche a una sola parte di una categoria. Ciò consentiva di tassare con un'aliquota ridotta o di esentare circa il 65% della spesa per i consumi delle famiglie.

Contestualmente alla citata disciplina generale, gli Stati membri, nel 1993, hanno potuto avvalersi di circa 200 eccezioni in base a "deroghe di tipo sospensivo" (artt. 109 - 122) per applicare:

- aliquote inferiori al 5% ai prodotti elencati nell'Allegato III;
- un'aliquota ridotta (comprese la c.d. aliquota zero) ai prodotti non ricompresi nell'Allegato III.

Tali eccezioni, concordate nei negoziati del Consiglio europeo, miravano a consentire a tutti gli Stati membri di mantenere tutte le aliquote ridotte e zero applicate prima del 1991 (art. 110) mentre le uniche concessioni fatte dai Paesi sono state quelle di applicare le deroghe temporaneamente, fino all'approdo del sistema definitivo, e che per la maggior parte delle deroghe il campo di applicazione non poteva essere esteso.

Ciò ha portato ad una situazione paradossale e a una esasperazione casistica: ad esempio, gli Stati membri potevano applicare un'aliquota zero alle candele di cera ed alle luci notturne, ma solo se bianche e cilindriche e se non decorate, a spirale, affusolate o profumate (COMMISSIONE EUROPEA, *Staff Working Document, Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax*, SWD, 2018, 7, 7).

2. Dopo vari infruttuosi tentativi di semplificare le norme sulle aliquote IVA ridotte, succedutesi nel tempo, il legislatore europeo ha ritenuto necessario abbandonare, nel 2012, considerata l'assenza di progressi significativi sulla convergenza delle aliquote, l'obiettivo, oramai non più realizzabile, di pervenire ad un sistema dell'IVA definitivo basato sull'origine (Direttiva 2006/112/CE, art. 402), convergendo *de facto* su un meccanismo fondato sul principio di destinazione (COMMISSIONE EUROPEA, *Futuro dell'IVA - Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al Mercato unico*, COM [2011] 851, sezione 4.1; CANNIZZARO S., *Spunti di riflessione sulla possibile introduzione di aliquote IVA ridotte per beni e servizi "verdi"*, cit., 324).

«[L]a Commissione ha abbandonato l'obiettivo di attuare un sistema definitivo dell'IVA basato sul principio dell'imposizione di tutte le cessioni transfrontaliere di beni nello Stato membro di origine alle stesse condizioni applicate al commercio interno, aliquote IVA comprese» (COM [2016] 148, cit.; GALLO F., *Profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, cit., 1879).

Tale scelta, ancora *in progress* (COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'IVA definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri*, COM [2018] 329; LIBERATORE G., *L'IVA intra-UE si fa bella, sicura e facile*, in *L'IVA*, 2018, 10, 12 ss.), dovrebbe consentire agli Stati membri di ridurre di almeno 40 miliardi di euro l'anno l'importo delle frodi transfrontaliere ed apportare una maggiore flessibilità nella determinazione delle agevolazioni, comprese quelle ridotte, e nell'utilizzo delle deroghe (pari a circa 250 tra aliquote ridotte ed esenzioni con diritto a detrazione dell'IVA versata) garantendo, contestualmente, un adeguato livello di parità di trattamento.

La transizione da un sistema IVA, pensato ed incentrato inizialmente sul principio dell'origine, in uno *destination based*, comunque già applicato in parte per quanto concerne la tassazione dei servizi, ha permesso di rivedere le norme in materia di aliquote, che non sono mai state adeguate a questa nuova logica, e permettere ai singoli Paesi di diversificare maggiormente la tassazione interna ai fini IVA (RIZZARDI R., *Le aliquote IVA in Italia e in Europa: criticità attuali ed evoluzioni imminenti*, in *Corr. trib.*, 2018, 32/33, 2487).

Il nuovo sistema definitivo, pur conservando dei limitati casi di convenienza fiscale intracomunitaria, non dovrebbe compromettere il funzionamento del Mercato unico non permettendo ai fornitori di trarre alcun vantaggio significativo dalla localizzazione in uno Stato membro che offra aliquote basse (COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto*, COM [2018] 20; DENORA B., *Applicazione "selettiva" delle aliquote ridotte, principio di neutralità dell'IVA e "punto di vista del consumatore medio"*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, IV, 89-90).

3. La Commissione europea, considerata la necessità di rivedere le modalità di definizione dell'imposizione IVA, perseguendo una maggiore flessibilità ed autonomia per i singoli Stati membri, prima di adottare la Direttiva (UE) 2022/542, ha valutato attentamente nello *Staff Working Document, Impact assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax*, cit.), due possibili opzioni, che, comunque, non risultavano in contraddizione ma rappresentavano gradi diversi di accordare flessibilità.

La prima alternativa prevedeva il mantenimento dell'aliquota IVA *standard* minima del 15% e, contestualmente, l'ampliamento e il riesame periodico dell'elenco di beni e servizi ammissibili alle aliquote ridotte che sarebbe stato riesaminato nel momento della transizione al sistema definitivo e, in seguito, ad intervalli regolari, tenendo conto soprattutto delle priorità di ordine politico dei singoli Stati membri.

Dopodiché la stessa Commissione, con l'appoggio dei Governi, avrebbe valutato se tali modifiche potevano comportare rischi per il funzionamento del Mercato unico o un effetto distorsivo sulla concorrenza comunicando le proprie conclusioni prima di apportare qualsiasi modifica.

Tale scelta avrebbe permesso di mantenere le aliquote ridotte in vigore e legalmente applicate negli Stati membri, deroghe comprese, con possibilità di inserire nell'elenco misure agevolate facoltative per tutti i Paesi, garantendo la parità di trattamento.

La seconda opzione, più coraggiosa, ambiziosa e liberale, attribuiva agli Stati membri una maggiore autonomia nella fissazione delle aliquote, abolendo l'elenco relativo alle misure ridotte, e concedeva una maggiore libertà nella scelta del numero e del livello delle stesse.

L'alternativa implicava la messa in atto di garanzie per evitare una concorrenza fiscale sleale in seno al Mercato unico, ed assicurare, al contempo, anche la certezza del diritto e la riduzione dei costi di conformità. La libertà di fissare le aliquote IVA doveva essere accompagnata da una serie di norme di base che definissero i casi in cui si potevano applicare aliquote ridotte.

In particolare si sarebbe potuto chiedere agli Stati membri di informare la Commissione e gli altri Paesi in merito a tutte le nuove misure valutandone l'impatto sul Mercato unico. Per impedire una concorrenza fiscale sleale nell'ambito degli acquisti transfrontalieri, una possibile soluzione sarebbe consistita nel vietare le aliquote ridotte a beni e servizi di elevato valore, in particolare a beni facilmente trasportabili.

Al fine di garantire la coerenza globale e la semplicità del sistema delle aliquote si poteva limitare il numero complessivo delle aliquote ridotte consentite dagli Stati membri. Inoltre, con questa opzione tutte le aliquote ridotte vigenti, deroghe comprese, sarebbero state mantenute e quella normale minima sarebbe stata eliminata.

4. Il pacchetto "Equità fiscale", per la creazione di uno spazio unico europeo dell'IVA, comprendeva delle proposte di modifica della Direttiva che riguardavano:

1 il sistema definitivo per gli scambi transfrontalieri;

- 2 la revisione delle aliquote;
- 3 la riduzione degli oneri derivanti dal rispetto degli adempimenti IVA per le piccole imprese (LIBERATORE G., *Maggiore flessibilità per le aliquote IVA e semplificazioni per le piccole imprese*, in *L'IVA*, 2018, 4, 7ss.; MAZZA M., *La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea*, cit.);
- 4 misure per la lotta alla frode tramite il rafforzamento della cooperazione amministrativa.

In attuazione del secondo punto, la Commissione europea ha approvato la Direttiva (UE) 2022/542, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale europea n. L107 del 6 aprile 2022, che, al fine di garantire la parità di trattamento fra gli Stati membri, attribuisce a questi la facoltà di concedere aliquote ridotte per determinati beni e servizi, sempreché non vi sia un serio rischio di distorsione del funzionamento del Mercato unico (BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 358-359).

Le norme ante riforma, in termini di aliquote, rallentavano ed ostacolavano l'estensione, da parte degli Stati membri, della tassazione ridotta ai fini IVA a nuovi settori, in quanto tutte le decisioni dovevano essere adottate all'unanimità (BORIA P., *Diritto tributario*, cit., 125). Ciò impediva una rapida modifica della normativa comunitaria e gli Stati membri si sono trovati, spesso, destinatari di una procedura di infrazione (oltre 40 procedure nei confronti di più di due terzi dei Paesi).

Di conseguenza, la gestione delle aliquote era diventata obsoleta, ad esempio nel caso della tassazione dei prodotti soggetti al progresso tecnologico, quelli utilizzati nella pandemia Covid-19 ed infine quelli concernenti la transizione *green*.

Il legislatore, con un atteggiamento più conservatore, ha optato nella rivisitazione della scelta delle aliquote IVA per la prima soluzione (esaminata nel paragrafo precedente).

Nell'ambito delle tante modifiche alla Direttiva assumono particolare importanza le novità riguardanti gli artt. 98 e seguenti.

Gli Stati membri potranno avvalersi di:

- non più di due aliquote ridotte, non inferiori al 5%;
- una super-ridotta, inferiore al 5%;
- un'esenzione con diritto alla detrazione dell'imposta a monte (c.d. aliquota zero).

I singoli Paesi, considerato che devono essere trattati allo stesso modo, potranno applicare le stesse aliquote agevolate, esclusivamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi contemplate in un massimo di ventiquattro punti del (nuovo) Allegato III della Direttiva mentre saranno liberi di applicare un'aliquota super-ridotta ed una zero soltanto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplate in un massimo di sette punti del citato Allegato. Detti ultimi prodotti potranno essere scelti tra determinate operazioni che si considerano destinate a coprire esigenze di base (prodotti alimentari, acqua, medicinali, prodotti farmaceutici, prodotti sanitari e per l'igiene, trasporto di persone e taluni beni culturali, libri, giornali e periodici), ovvero, in linea con il principio della parità di trattamento, tra le fattispecie per le quali altri Paesi comunitari applicano aliquote super-ridotte e c.d. zero.

Al fine di rispettare detto limite, gli Stati membri che, al 1° gennaio 2021, applicavano aliquote super-ridotte o zero a prodotti previsti da più di sette punti dell'Allegato III, dovranno limitarne l'applicazione entro il 1° gennaio 2032 o, se anteriore, al momento dell'adozione del regime IVA definitivo.

Per garantire il principio della parità di trattamento, tenuto conto che, attualmente, a determinati Stati membri è consentito applicare aliquote ridotte non inferiori al 12% a beni e servizi non elencati nell'Allegato III, è prevista, per tutti i Paesi, la possibilità di avvalersi delle citate agevolazioni agli stessi beni e servizi ed alle medesime condizioni applicabili, al 1° gennaio 2021, in altri Stati membri.

4.1. La riforma in commento interviene profondamente, in chiave modernizzatrice, anche sull'elenco delle cessioni di beni e servizi, di cui all'Allegato III della Direttiva, che possono essere assoggettate a trattamento IVA agevolato.

Vengono perseguite specifiche esigenze, proprie dell'attuale contesto sociale, condivise a livello politico da tutti gli Stati membri, quali *in primis* la promozione dell'uso di fonti energetiche rinnovabili, il rafforzamento della resilienza dei sistemi sanitari nazionali e la tutela della disabilità, il perseguimento

di un'economia verde e climaticamente neutra ed, infine, la transizione tecnologica digitale (MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013, 49).

L'IVA può essere uno strumento formidabile per orientare la produzione ed il consumo beni e servizi in un senso pienamente compatibile con obiettivi specifici e meritevoli di attenzione sociale, quali il recente impegno assunto dalla Commissione europea nel *Green Deal* (URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1863).

Nel dettaglio, con riferimento ai citati macro-settori, riportiamo gli interventi principali:

- a *sociale e sanitario*: produzione di pubblicazioni di organizzazioni senza scopo di lucro e servizi connessi; abbigliamento e calzature per bambini, compresi i seggiolini installati negli autoveicoli; servizi di assistenza legale prestati a persone con contratto di lavoro e a disoccupati nell'ambito di procedimenti giudiziari in materia di lavoro e servizi di assistenza legale; strumenti e altre attrezzature destinati a servizi di salvataggio o di primo soccorso; apparecchi, strumenti, dispositivi, articoli, materiale ausiliario e dispositivi di protezione medici, comprese le mascherine protettive sanitarie, e beni essenziali per compensare e superare la disabilità;
- b *tecnologico*: ingresso ad eventi (es. spettacoli, teatri, circhi, fiere) e manifestazioni sportive anche se trasmessi in modalità *streaming*; ricezione di servizi radiotelevisivi e *webcasting* di tali programmi erogati da un fornitore di servizi di media; servizi di accesso a *internet* forniti nell'ambito della politica di digitalizzazione;
- c *green*: trasporto di passeggeri e di beni al seguito, quali bagagli, biciclette, comprese biciclette elettriche, veicoli a motore o di altro tipo; prestazioni di servizi di riparazione di apparecchi domestici; installazione di pannelli solari su abitazioni; fornitura di energia elettrica, teleriscaldamento e tele-raffrescamento e biogas; cessioni, noleggio e riparazione di biciclette, comprese quelle elettriche; equini vivi e relative prestazioni di servizio.

Infine tocca, comunque, segnalare che nell'Allegato III, almeno temporaneamente fino al 1° gennaio 2032, sono presenti anche le cessioni di pesticidi chimici e fertilizzanti.

4.2. La Direttiva (UE) 2022/542 interviene anche sulla localizzazione di determinati servizi qualora vengano prestati virtualmente. Infatti al fine di garantire che l'imposizione avvenga nel luogo di consumo, è necessario che detti servizi prestati ad un destinatario per via elettronica debbano essere imponibili nel luogo in cui il cliente è stabilito oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.

Si interviene sulla Direttiva prevedendo la non applicazione della regola che individua il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni (culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini), quali fiere ed esposizioni, comprese le prestazioni accessorie, resi ad un soggetto passivo, in quello ove la manifestazione è svolta allorché la presenza all'evento sia virtuale (art. 53).

Similmente i servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore, nonché quelli accessori, prestati ad *consumers*, che si riferiscono ad attività trasmesse in *streaming* o altrimenti rese virtualmente disponibili, in deroga alla regola ordinaria, sono rilevanti nel luogo in cui la persona è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale (art. 54).

4.3. La Direttiva (UE) 2022/542 entrerà in vigore il 1° gennaio 2025 e, pertanto, gli Stati sono tenuti a recepire le disposizioni entro il 31 dicembre dell'anno precedente mentre, come esaminato, entro il 2032, alcuni Stati dovranno limitare l'imposizione IVA agevolata.

L'Italia al riguardo applica la sola aliquota IVA super-ridotta del 4% ed ha conosciuto quella zero solo in occasione della recente pandemia Covid-19. Nella Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/72, possiamo trovare una trentina di voci, eventualmente da raggruppare ove possibile o da sfolire, in sintonia con l'opera di razionalizzazione delle agevolazioni che il legislatore nazionale sta tentando di porre in essere da vari anni (c.d. *tax expenditures*), per restare nei sette punti previsti dalla riforma dell'IVA. Stessa operazione da effettuare per gli ambiti di applicazione delle aliquote ridotte del 5% e del 10% che se, superiori al consentito, dovranno transitare necessariamente ad imposizione ordinaria.

Altro aspetto interessante è la sfortunata traduzione del punto n. 10 dell'Allegato III della Direttiva, così come riscritto post riforma, che contempla la «*cessione e costruzione di edilizia abitativa che non rientra nell'ambito di una politica sociale, secondo quanto definito dagli Stati membri*». Più chiaro e centrato è il testo in inglese «*supply and construction of housing, as part of a social policy, as defined by the Member States*». Dal dettato italiano sembrerebbe che sia stato aggiunto un “non” di troppo quasi ad evidenziare che i singoli Governi debbano definire la politica sociale delle abitazioni, per poi concedere l'agevolazione a ciò che non la rispetta, come per le abitazioni di lusso. Più chiara appare la traduzione della precedente versione del citato punto n. 10 ovvero «*cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale*».

5. Nell'auspicato sistema definitivo dell'IVA, incentrato ora sul principio di destinazione (COM [2018] 329, cit.) e che ha sostituito, nelle intenzioni del legislatore comunitario, quello pensato inizialmente sul luogo di origine, tutti gli Stati membri sarebbero vincolati dalle stesse norme e godrebbero di pari libertà nella fissazione delle aliquote IVA consentendo una più ampia applicazione del principio di neutralità fiscale (COM [2018] 20, cit.; LIBERATORE G., *Verso la revisione delle aliquote IVA, un'opportunità da cogliere*, in *L'IVA*, 2018, 8/9, 19).

Con beni e servizi tassati nel luogo di destinazione, i fornitori non dovrebbero trarre più alcun vantaggio significativo dall'essere stabiliti in uno Stato membro che applica aliquote più basse e pertanto la diversità delle stesse non dovrebbe perturbare più il funzionamento del Mercato unico, a condizione che vi siano misure di salvaguardia che prevengano rischi potenziali quali l'erosione delle entrate, la distorsione della concorrenza, la complessità e l'incertezza giuridica (COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri*, COM [2017] 569).

In tale sistema diventa fondamentale che le norme di ciascuno Stato riguardino categorie di prodotti armonizzate.

La riforma delle aliquote IVA elimina effettivamente le restrizioni imposte agli Stati membri e fornisce una soluzione al problema della scadenza delle deroghe (COM [2018] 20, cit.). Contestualmente richiede, come esaminato, l'adozione di misure di salvaguardia per evitare l'insorgere di alcuni rischi potenziali.

Potrà verificarsi un concreto pericolo di un aumento dei costi di conformità e di procedimenti contenziosi, derivanti dalla maggiore complessità dell'individuazione dell'aliquota da applicare.

Per risolvere la prima problematica sarebbe opportuno fornire agli operatori informazioni sulle aliquote con una classificazione statistica mediante un portale comunitario *web* specifico, similmente a quanto la Commissione europea, a seguito alla generalizzazione dello sportello unico, avvenuta con il *EU VAT e-commerce package*, ha approntato. È stato creato un *data base* comunitario per reperire agevolmente le tante aliquote IVA vigenti nei vari Stati membri con riferimento a specifici settori, selezionabili in base alle seguenti chiavi di ricerca: Category(ies), CN Code(s) e CPA Code(s) (accessibile al link https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html).

Sotto altro profilo, l'ampliamento del campo di applicazione delle agevolazioni IVA o l'innalzamento delle stesse senza l'introduzione di misure compensative potrebbe diminuire il gettito del tributo.

L'uso delle aliquote ridotte varia ampiamente tra gli Stati membri e rispecchia le priorità politiche nazionali. Solo pochi Paesi fanno un uso significativo della flessibilità di tassazione IVA, concessa dalla Direttiva.

Un'analisi condotta al riguardo (INSTITUTE OF FISCAL STUDIES ET AL., *A retrospective Evaluation of Elements of the VAT system*, London, 1° December 2011) mostra attraverso un indicatore specifico, che misura in percentuale il gettito IVA teorico perso per il ricorso ad aliquote ridotte, come questo risulti essere inferiore al 3% in alcuni Paesi (Danimarca, Slovacchia, Estonia, Bulgaria e Romania) mentre si avvicina o supera il 15% in altri (Irlanda, Polonia, Italia, Lussemburgo e Spagna). Tale *gap* è coerente

con le diverse preferenze politiche nazionali concernenti l'utilizzo della tassazione indiretta per perseguire obiettivi di politica sociale.

La Commissione ha ritenuto in passato (MEMO/03/149, Bruxelles, 16 luglio 2003) e poi confermato (COM [2011] 851, cit.) che un'estensione del campo di applicazione delle aliquote IVA ridotte a nuovi settori darebbe luogo ad una disarmonizzazione delle stesse. Bisognerebbe, al contrario, preservare l'*acquis* comunitario mantenendo l'armonizzazione già assicurata dalla tassazione ad aliquota normale in vigore in tutti gli Stati membri o nella maggior parte di essi.

L'ampliamento della base imponibile e la limitazione del ricorso alle aliquote ridotte, in quanto eccezioni, insieme alle esenzioni, ad un modello di imposizione neutrale (BORIA P., *Diritto tributario europeo*, cit., 350 ss.), consentirebbero di generare nuovi flussi di entrate ad un costo inferiore o, in alternativa, ridurre sensibilmente l'aliquota normale attualmente in vigore senza incidere sul gettito complessivo (BINDER E., *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers*, Study EPRS-European Parliamentary Research Service, September 2021, 19 ss.; COMMISSIONE EUROPEA, *Tassazione delle imprese per il XXI secolo*, COM [2021] 251; DENORA B., *Applicazione "selettiva" delle aliquote ridotte, principio di neutralità dell'IVA e "punto di vista del consumatore medio"*, cit., 91). Come accennato in precedenza, un sistema dell'IVA più efficiente avvantaggerebbe principalmente gli Stati membri ma contribuirebbe anche a ridurre gli oneri amministrativi per le imprese evitando costi di conformità supplementari (GALLO F., *Profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, cit., 1876).

Una valutazione economica ha stimato che una riduzione del 50% delle differenze esistenti tra le strutture delle aliquote IVA degli Stati membri potrebbe tradursi in un incremento del 9,8% degli scambi intraunionali e in un aumento dell'1,1% del PIL reale (COPENHAGEN ECONOMICS, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, relazione finale, 2008).

Tale analisi ha inoltre confermato che il ricorso ad aliquote ridotte spesso non rappresenta lo strumento più idoneo per perseguire obiettivi politici, in particolare per assicurare la redistribuzione dei redditi alle famiglie povere o per incoraggiare il consumo di un bene considerato socialmente desiderabile (COM [2011] 851, punto 5.2.2, cit.).

L'ampliamento delle agevolazioni IVA non sarebbe, inoltre, il metodo migliore per promuovere presso i consumatori determinati beni o servizi e per promuovere obiettivi di politica sociale (DENORA B., *Applicazione "selettiva" delle aliquote ridotte, principio di neutralità dell'IVA e "punto di vista del consumatore medio"*, cit., 91). Da una consultazione (COMMISSIONE EUROPEA, DG Concorrenza, COM/M.6789, 2013), relativa agli *e-book* (STELLA MONFREDINI P., *I criteri per l'applicazione delle aliquote IVA ridotte da parte dei Paesi membri dell'Unione Europea*, in *Corr. trib.*, 2020, 2, 167 ss.), è emerso che per la maggior parte dei consumatori del settore un aumento tra il 5% ed il 10% del prezzo dei libri tradizionali non sarebbe sufficiente a farli optare per l'"omologa" versione digitale (LIBERATORE G., *E-book con IVA ordinaria: la soluzione dovrà essere politica*, in *il fisco*, 2017, 14, 1363).

Diversamente dalle accise, l'IVA non ha come fine o come effetto quello di modificare il comportamento dei consumatori e, pertanto, i meccanismi economici, fondati sul presupposto che la riduzione dell'IVA implica una diminuzione dei prezzi e, di conseguenza, un aumento della domanda, non possono funzionare correttamente (MEMO/03/149, cit.).

Le imposte sui consumi hanno l'obiettivo principale di generare entrate fiscali che ogni Stato membro destina a soddisfare le priorità che esso stesso stabilisce e non possono in alcun caso fungere da sovvenzione per determinati settori.

L'applicazione di aliquote ridotte si traduce già in aiuti economici considerevoli, la cui ampiezza varia sensibilmente da uno Stato membro all'altro, in funzione dell'utilizzo che viene fatto di tali aliquote. La valutazione economica di cui sopra ha calcolato che, per un campione di 9 Stati membri (tra cui anche l'Italia), tali sovvenzioni rappresentano tra l'8,2% e il 53,3% delle entrate IVA di tali Stati membri. L'eliminazione delle agevolazioni IVA consentirebbe in teoria una riduzione dell'aliquota normale compresa fra 1,9 e 7,5 punti percentuali.

Diversamente il nostro Paese, dopo un periodo di stabilità, durato quasi quindici anni (dal 1997 al 2011), nell'utilizzo della stessa aliquota normale, ha aumentato per ben due volte (2011 e 2013) ed a distanza ravvicinata detto valore con ricadute sul prezzo al consumo dei beni e servizi.

6. L'applicazione dell'aliquota normale rimane il principio di base e la Direttiva non obbliga gli Stati ad utilizzare quelle ridotte. I singoli Governi sono responsabili nel limitare, nella misura ritenuta possibile e secondo la propria politica fiscale complessiva, l'ambito di applicazione delle agevolazioni in modo restrittivo, soprattutto ove esse costituiscano misure di favore ingiustificate (CAPELLO F., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia IVA (2015 - 2019) - Parte terza*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2468; STELLA MONFREDINI P., *I criteri per l'applicazione delle aliquote IVA ridotte da parte dei Paesi membri dell'Unione Europea*, cit., 168). In detta direzione la recente riforma comunitaria delle aliquote IVA, come esaminato, valorizza determinati ambiti meritevoli di attenzione sociale quale il settore tecnologico e green (COMELLI A., *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal Covid-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 59-62, par. 5).

L'attuale contesto economico e finanziario, perturbato da un perdurante periodo di crisi, esige un risanamento rigoroso dei bilanci nazionali e rappresenta un ulteriore motivo per limitare l'uso delle agevolazioni IVA anziché aumentare le aliquote normali, poiché già fissate ad un massimo storico (COM [2011] 851, cit.; DENORA B., *Applicazione "selettiva" delle aliquote ridotte, principio di neutralità dell'IVA e "punto di vista del consumatore medio"*, cit., 91), considerato che tale ultima opzione potrebbe avere dei considerevoli effetti negativi (PROCOPIO M., *La progettata riforma governativa relativa all'IRPEF: alcuni spunti di riflessione de iure condendo*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, 1131-1133, par. 2.5).

È comunque naturale che il legislatore domestico debba scontrarsi, al fine di mantenere un adeguato consenso politico, con le parti economiche e sociali che godono di esenzioni, deroghe o aliquote ridotte, soprattutto se non più attuali, e con altre, attualmente escluse, che vorrebbero estendere queste forme di trattamento preferenziale alla propria attività.

Per quanto riguarda il nostro Paese, dall'analisi delle statistiche relative alle dichiarazioni IVA presentate per l'anno di imposta 2020, rese disponibili dal MEF lo scorso 13 aprile, possiamo distinguere, con riferimento alla composizione delle operazioni imponibili, che:

- in base alle singole aliquote: il 10% risulta effettuato nella misura super-ridotta (4%), lo 0,2% nella prima misura ridotta (5%) ed il 20% alla seconda (10%) ed, infine, il 69,8% nella misura ordinaria;
- in virtù dei destinatari il 25% è rivolto verso privati consumatori ed il 75% nei confronti di operatori economici.

Ciò mostra come ci sia un discreto margine per limitare le agevolazioni, sia da un punto di vista oggettivo che riducendo il numero delle aliquote ridotte, e di conseguenza abbassare l'aliquota ordinaria utilizzando i maggiori introiti.

In aggiunta, l'eventuale diminuzione delle aliquote dovrebbe limitare la rilevante evasione del tributo e la correlata perdita di gettito, quale fenomeno di rilevanza sociale (CENTORE P., *IVA europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, Milano, 2012, 918), derivante, per quel che qui interessa, da fenomeni illeciti di arbitraggio sulle aliquote, ove l'operatore economico mira a massimizzare, in maniera fraudolenta, il guadagno indicando in dichiarazione le cessioni effettuate ad aliquote ridotte e gli acquisti nella misura ordinaria (NENS, *Evasione dell'IVA - Analisi strutturale della base imponibile*, febbraio 2021, par. 3).

Tale tipologia di evasione è stata definita "da aliquote" ed è resa possibile dal fatto che le stesse sono variabili e diverse tra loro. La soluzione ideale potrebbe essere l'utilizzo di un'aliquota unica ma ciò potrebbe avere un impatto anche sul "carico fiscale", ossia sull'imposta pagata dai consumatori finali e su quella dovuta dagli operatori economici per prodotti non detraibili. Pertanto occorre valutare attentamente anche soluzioni intermedie, quali ad esempio applicare aliquote diverse ad operazioni dello stesso tipo, in base al destinatario alle quali sono rivolte, se soggetti IVA o privati, anche se detta scelta

dovrebbe essere concordata con la Commissione europea stante la vocazione comunitaria del tributo (NENS, *Evasione dell'IVA - Analisi strutturale della base imponibile*, par. 3, cit.).

Ricordiamo che il nostro Paese soffre un'importante perdita endemica di gettito IVA dovuta principalmente a fenomeni evasivi e si colloca al primo posto (*VAT gap in the EU*, Report 2021, cit.), per valori assoluti, nella classifica comunitaria del VAT gap relativo al 2019, stimato in 30.106 milioni di euro (a fronte di un totale unioniale di 134.436), ed al quarto in termini percentuali (21,3% a fronte di una media comunitaria del 10,3%)

L'Italia, in attuazione della Legge delega per la riforma del sistema fiscale, in particolare dell'art. 4, dovrà razionalizzare l'IVA agendo sul numero, sui livelli delle aliquote e sulla distribuzione delle basi imponibili, allo scopo di semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastare l'erosione e l'evasione ed aumentare il grado di efficienza, in coerenza con la nuova disciplina europea dell'imposta e, possibilmente, con le indicazioni fornite dalla Commissione (SBARAGLIA G. - EVANGELISTA L., *La riforma fiscale dell'IVA: rimodulazione delle aliquote e redistribuzione delle basi imponibili*, in *il fisco*, 2022, 14, 1344).

Intervento, comunque, rimesso ai tempi non certo rapidi della politica ma che risulta stringente se si considerano le conseguenze *post* intervento bellico Russia Ucraina che sta determinando un inatteso e costante fenomeno inflattivo con conseguente rincaro dei prezzi dei beni, soprattutto di prima necessità, e riduzione del potere d'acquisto del reddito disponibile sia delle famiglie che degli operatori economici.

In tale circostanza la politica fiscale, ed in particolare la razionalizzazione e la valorizzazione dell'IVA, per quel che qui interessa, potrebbe permettere di ricomporre il prelievo complessivo, spostando la tassazione dai fattori produttivi verso i consumi (MICOSI S., *IVA, un tributo in cerca di identità. Riflessioni in memoria di Luigi Cecamore*, cit., 9-11; GALLO F., *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 279-281), costituendo, altresì, uno strumento per limitare gli effetti finanziari ed economici legati ad eventi eccezionali.

Al riguardo la Commissione europea ha constatato, recentemente, che l'Italia si colloca, in rapporto al GDP (*gross domestic product*), ai primi posti come tassazione da *personal income taxes* ed agli ultimi per quanto attiene l'IVA (COMMISSIONE EUROPEA, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2022 Edition).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BINDER E., *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers*, Study EPRS-European Parliamentary Research Service, September 2021
- BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2019
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015
- CANNIZZARO S., *Spunti di riflessione sulla possibile introduzione di aliquote IVA ridotte per beni e servizi "verdi"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 315 ss.
- CAPELLO F., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia IVA (2015 - 2019) - Parte terza*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 1553 ss.
- CENTORE P., *IVA europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, Milano, 2012
- COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000
- COMELLI A., *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal Covid-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 44 ss.
- COPENHAGEN ECONOMICS, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, 2008, No. 13, Taxation Papers, European Commission
- DENORA B., *Applicazione "selettiva" delle aliquote ridotte, principio di neutralità dell'IVA e "punto di vista del consumatore medio"*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, IV, 69 ss.
- FRANCESCHELLI R., *Riflessioni a voce alta: ridurre le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto per salvare un "posto a tavola" dalla pandemia*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1552 ss.
- GALLO F., *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 273 ss.

- GALLO F., *Profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 5, I, 1873 ss.
- INSTITUTE OF FISCAL STUDIES ET AL., *A retrospective Evaluation of Elements of the VAT system*, London, 1° December 2011
- LIBERATORE G., *E-book con IVA ordinaria: la soluzione dovrà essere politica*, in *il fisco*, 2017, 14, 1363 ss.
- LIBERATORE G., *Maggiore flessibilità per le aliquote IVA e semplificazioni per le piccole imprese*, in *L'IVA*, 2018, 4, 7 ss.
- LIBERATORE G., *Verso la revisione delle aliquote IVA, un'opportunità da cogliere!*, in *L'IVA*, 2018, 8/9, 19 ss.
- LIBERATORE G., *L'IVA intra-UE si fa bella, sicura e facile*, in *L'IVA*, 2018, 10, 12 ss.
- MAZZA M., *La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 569 ss.
- MICOSSI S., *IVA, un tributo in cerca di identità. Riflessioni in memoria di Luigi Cecamore*, in *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti economici e giuridici: atti del convegno Assonime-LUISS 21 e 22 settembre 2009*, Roma, 5-14
- MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013
- NENS, *Evasione dell'IVA - Analisi strutturale della base imponibile*, febbraio, 2021
- PERRONE L., *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, 2, 423 ss.
- PROCOPIO A., *La progettata riforma governativa relativa all'IRPEF: alcuni spunti di riflessione de iure condendo*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, 1110 ss.
- RIZZARDI R., *Le aliquote IVA in Italia e in Europa: criticità attuali ed evoluzioni imminenti*, in *Corr. trib.*, 2018, 32/33, 2483 ss.
- SBARAGLIA G. - EVANGELISTA L., *La riforma fiscale dell'IVA: rimodulazione delle aliquote e redistribuzione delle basi imponibili*, in *il fisco*, 2022, 14, 1337 ss.
- STELLA MONFREDINI P., *I criteri per l'applicazione delle aliquote IVA ridotte da parte dei Paesi membri dell'Unione Europea*, in *Corr. trib.*, 2020, 2, 167 ss.
- URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1849 ss.

XII - LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

L'attuazione del federalismo fiscale regionale tra riforma del sistema tributario e PNRR (annotazioni "in corso d'opera")

The implementation of regional fiscal federalism within tax system reform and the National Recovery and Resilience Plan

ANGELO CONTRINO - SANDRA BORTOLINI

Abstract

Il contributo esamina lo stato di attuazione del federalismo fiscale regionale e dell'evoluzione di tale percorso intrapreso con la Legge delega 5 maggio 2009, n. 42. Dall'approvazione di quest'ultima si sono registrati alcuni importanti rallentamenti dovuti, dapprima, alla crisi economico-finanziaria del 2011, che ha comportato la necessità di consolidamento dei conti pubblici; e, più di recente, all'emergenza sanitaria innescata dal Covid-19, che ha comportato molte forme di finanziamento e ristoro straordinarie al fine di compensare i livelli di governo inferiori delle minori entrate e delle maggiori spese dovute al diffondersi della pandemia. Il superamento di tale modello emergenziale, con ritorno a un sistema ordinario di rapporti fiscali e finanziari intergovernativi, costituisce un importante trampolino di rilancio dell'assetto attuativo del federalismo fiscale. Il completamento di tale percorso è stato infatti incluso tra le "riforme abilitanti" previste nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e deve essere perfezionato entro il primo semestre del 2026. L'obiettivo del saggio è la disamina delle criticità e degli arresti che si sono succeduti nel corso degli anni per comprendere in quale modo possa essere raggiunta la piena attuazione del federalismo fiscale sullo sfondo della riforma del sistema tributario in atto e delle sfide poste dal PNRR.

Parole chiave: federalismo fiscale, regionalismo, pandemia, Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)

Abstract

The present paper focuses on regional fiscal federalism, as defined by Law 5 May 2009, n. 42, and its application as of today. Following the Law's approval more than a decade ago, its implementation has experienced substantial slowdowns. The economic financial crisis of 2011 - that determined the need for public accounts consolidation - and the recent Covid-19 pandemic led to an extraordinary financing model designed to mitigate lower levels of government revenue and higher expenses. Overcoming temporary emergencies and returning to an ordinary system of intergovernmental fiscal and financial relationships represents a crucial step in order to achieve a comprehensive regional fiscal federalism. Steady progress in the implementation process is essential also due to its inclusion among the "enabling reforms" within the National Recovery and Resilience Plan (PNRR) to be finalized by the first half of 2026. In light of the above, the purpose of the study is to highlight all the critical aspects related to the implementation of regional fiscal federalism over the years, and to understand how the process can be pursued taking into account fiscal system reform and the challenges presented by PNRR.

Keywords: fiscal federalism, regionalism, pandemics, National Recovery and Resilience Plan (PNRR)

SOMMARIO: **1.** Sul federalismo fiscale regionale e la sua attuazione: considerazioni di carattere introduttivo. - **2.** Le criticità e le difficoltà tecnico-operative dei meccanismi applicativi previsti da alcune disposizioni del D.Lgs. n. 68/2011. - **3.** I riflessi sulla fiscalità regionale del disegno di

legge per la riforma del sistema tributario. - **3.1.** Il graduale superamento dell'IRAP. - **3.2.** La sostituzione dell'addizionale regionale all'IRPEF con una sovrainposta sull'IRPEF. - **4.** Il ruolo del PNRR nel percorso di attuazione del federalismo fiscale regionale. - **5.** Osservazioni conclusive.

1. Con la Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 è stato significativamente riformato, in senso autonomistico, l'assetto del riparto delle competenze tra i differenti livelli di governo e delle conseguenti risorse che devono essere assegnate a ciascuno al fine svolgere le funzioni sue proprie (v., fra i molti, CARETTI P., *L'assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale, alla luce del nuovo titolo V della Costituzione: aspetti problematici*, in *Le Regioni*, 2001, 6, 1223 ss.; CARAVITA DI TORITTO B., *La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato, Regioni e Autonomie fra Repubblica e Unione Europea*, Torino, 2002; ANZON A., *I poteri delle Regioni nella transizione dal modello originario al nuovo assetto costituzionale*, Torino, 2003; CALVIERI C., *Stato regionale in trasformazione: il modello autonomistico italiano*, Torino, 2004).

All'interno di tale quadro, assume particolare rilevanza l'art. 119 della Costituzione che costituisce l'architrave su cui poggia il tema del federalismo fiscale e della sua concreta attuazione (sul tema, *funditus*, GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, 170 ss., nonché, senza pretesa di completezza, GIARDA P., *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, 6, 1425 ss.; GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 585 ss.; BRANCASI A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 1, 41-116; ANTONINI L., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005; TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 9, 13 ss.; DE MITA E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009; LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento delle Regioni: Ragioni e limiti del federalismo fiscale*, Torino, 2020, 160 ss.).

Tale articolo disciplina, notoriamente, l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa di ciascun livello di governo, da esercitarsi nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci e dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea (per approfondimenti, per tutti, CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 4, 1201 ss.), e accorda a ciascuno la possibilità di istituire e applicare tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Completano la cornice delle fonti di finanziamento le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili a ciascun territorio e l'istituzione di appositi fondi perequativi per i territori a minore capacità fiscale (per approfondimenti, fra gli altri, BASILAVECCHIA M. - DEL FEDERICO L. - OSCULATI F., *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 5, 670 ss.; URICCHIO A., *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Finanza locale*, 2006, 6, 21 ss.).

Attraverso la Legge delega 5 maggio 2009, n. 42, a cui è seguito il D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, il legislatore statale ha dato concreto avvio al percorso attuativo di tali previsioni (sul tema, FERRARA A. - SALERNO G.M., a cura di, *Il "federalismo fiscale". Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, 2010; RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale [L. 5 maggio 2009 n. 42]*, in *Rass. trib.*, 2010, 3, 736 ss.) con un duplice obiettivo. Da un lato, assicurare la corrispondenza tra il prelievo tributario e i servizi erogati, attraverso la responsabilizzazione degli amministratori; dall'altro, eliminare, gradualmente, i modelli di finanziamento basati sul criterio della spesa storica, a vantaggio dell'utilizzo di tipologie di attribuzione delle risorse correlate ai costi standard e ai livelli essenziali delle prestazioni, accanto a forme perequative a favore degli enti dotati di minore capacità fiscale.

In tal modo, almeno nelle intenzioni originarie del legislatore, l'attuazione del federalismo fiscale avrebbe dovuto consentire agli enti territoriali di disporre di risorse adeguatamente correlate alle funzioni da svolgere e, contestualmente, di uno spazio di autonomia impositiva in relazione alla quale esplicitare

politiche pubbliche proprie (v. GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 2, I, 219-226).

Nel corso degli anni il percorso attuativo ha, però, subito forti rallentamenti (cfr. BASSANINI F., *Una riforma difficile [ma necessaria]: il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in *www.astrid-online.it*, 2010, 1 ss.; BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale* in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1301 ss.; MARONGIU G., *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 82, 219-235; PERRONE CAPANO R., *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, in *Innovazione e diritto*, 2009, 1): dapprima, a causa della crisi economica del 2011, cui è conseguita la necessità di consolidare i conti pubblici e, in tempi più recenti, dell'emergenza pandemica innescata dal Covid-19 (in tema, LETIZIA L., *L'emergenza sanitaria: un'occasione per il [già evidente] riaccentramento*, in *Diritto e processo tributario*, 2020, 1).

Se la prima ha determinato una forte compressione degli spazi di autonomia impositiva dei livelli di governo inferiori al fine del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, la seconda ha comportato un modello straordinario di finanziamento degli enti territoriali con il fine di contenere il diffondersi della pandemia (v., per i profili di dettaglio, i saggi contenuti in CONTRINO A. - FARRI F., a cura di, *Pandemia da "Covid-19" e sistema tributario. Problematiche dell'emergenza, misure di sostegno e politiche fiscali*, Pisa, 2021, 3 ss.).

Ecco allora che, non appena il quadro epidemiologico lo consentirà (in merito BILANCIA F., *Ragionando "a freddo": gli effetti della crisi emergenziale sui rapporti istituzionali Stato-Regioni*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2020, 31 ss.), sarà necessario porre in essere una ridefinizione dei rapporti finanziari tra i livelli di governo. Tale obiettivo, peraltro, risulta particolarmente stringente poiché il completamento, entro il 2026, del federalismo fiscale è stato incluso tra le "riforme abilitanti" del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (sul tema, v. ancora LETIZIA L., *Nihil sub sole novum nella riforma del sistema fiscale per il completamento dell'autonomia finanziaria e tributaria territoriale*, in *Innovazione e Diritto*, 2022, 2). Quest'ultimo, infatti, può costituire un importante strumento di riequilibrio delle differenze territoriali e di accelerazione della definizione dei meccanismi perequativi basati sulle capacità fiscali e sui fabbisogni standard (per ulteriori, specifici approfondimenti, CAVASINO E., *L'autonomia di spesa delle Regioni fra Stato ed Unione europea dalla l. cost. 3/2001 alle condizionalità europee sulla ripresa e la resilienza*, in *Federalismi*, 2022, 20, 455 ss.).

In aggiunta, all'interno del disegno di legge di delega per la revisione del sistema tributario vi sono alcune importanti previsioni che impattano sulla fiscalità degli enti territoriali. In modo particolare, per il federalismo fiscale regionale assumono rilevanza, da un lato, la trasformazione delle addizionali regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche in sovrainposte; dall'altro, il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Donde l'importanza di comprendere quali siano state le criticità che si sono susseguite nel percorso attuativo del federalismo fiscale e quali possano essere le opportunità da cogliere al fine di scongiurare ogni forma di possibile ritorno alla finanza derivata, invero in molte occasioni già ampiamente espressa (per riferimenti, v. LETIZIA L., *Regionalismo fiscale o riaccentramento?*, in BUCCICO C. - DUCCESCHI S. - TRAMONTANO S., a cura di, *L'evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti "primavere" di Napoli*, Padova, 2020, 229 ss.).

2. Il D.Lgs. n. 68/2011 contiene una serie di disposizioni in relazione alle quali si sono riscontrate importanti criticità e talune concrete difficoltà applicative.

In primo luogo, il legislatore aveva inteso ampliare l'autonomia impositiva degli enti territoriali, aumentando il potere di intervento con riguardo ai tributi propri derivati e, contestualmente, trasformando una serie di tributi propri derivati in tributi propri regionali a decorrere dal 2013, con riconoscimento alle Regioni a statuto ordinario anche della facoltà di sopprimerli.

Tuttavia, la manovrabilità dei tributi propri derivati, soprattutto con riguardo all'addizionale regionale all'IRPEF e all'IRAP, è stata significativamente compressa da una serie di provvedimenti statali.

In ispecie, negli anni compresi tra il 2016 e il 2018, è venuta meno la possibilità di aumento delle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF. Con la L. 23 dicembre 2014, n. 190, è stata, poi, prevista la deducibilità dalla base imponibile dell'IRAP del costo del lavoro del personale dipendente assunto a tempo indeterminato. E, in tempi più recenti, con la L. 30 dicembre 2021, n. 234, è stata sancita l'esclusione dall'applicazione del tributo per ciò che concerne le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni di cui all'art. 3, comma 1, lett. b) e c), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Questi interventi, seppur accompagnati da misure compensative a favore delle Regioni, hanno contribuito a un significativo rallentamento del percorso attuativo del federalismo fiscale, comprimendo l'esercizio dell'autonomia tributaria da parte delle Regioni.

In secondo luogo, si è riscontrata una serie di questioni critiche sul piano tecnico-operativo in relazione all'art. 2 D.Lgs. n. 68/2011, che stabilisce la rideterminazione dell'addizionale regionale all'IRPEF delle Regioni a statuto ordinario, e all'art. 4, che reca la disciplina della compartecipazione regionale all'IVA, comportandone il reiterato rinvio dell'entrata in vigore all'anno 2023, come è stato da ultimo stabilito dall'art. 31-*sexies* D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con mod., dalla L. n. 176/2020.

Quanto all'art. 2, esso prevede che l'addizionale regionale all'IRPEF sia rideterminata in modo tale da garantire al complesso delle Regioni a statuto ordinario entrate corrispondenti al gettito assicurato dall'aliquota di base vigente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 68/2011 e ai trasferimenti statali soppressi ai sensi dell'art. 7 dello stesso decreto legislativo. E viene, contestualmente, previsto che le aliquote dell'IRPEF di competenza statale siano ridotte, mantenendo inalterato il prelievo fiscale complessivo a carico del contribuente.

Tale disposizione desta non poche perplessità perché la sua piena attuazione comporterebbe la determinazione di due differenti fasce di aliquote vigenti sul territorio nazionale, una per le Regioni a statuto ordinario e una per quelle a statuto speciale. E ciò causerebbe l'insorgenza di forme di discriminazioni tra i contribuenti che mal si conciliano con le esigenze di equità e di uguaglianza in relazione ai medesimi presupposti impositivi. A ciò si aggiunga che l'obiettivo perseguito dalla norma di mantenere inalterato il prelievo tributario è concretamente attuabile solo in una prospettiva aggregata e risulta di più difficile realizzazione a livello di singolo contribuente. Inoltre, vi sarebbero oggettive problematiche di gestione dei profili dichiarativi del tributo che collidono con le esigenze di semplificazione cui il sistema è proteso. Ciò spiega – come anticipato – la posticipazione della sua entrata in vigore.

Quanto all'art. 4, esso contempla la compartecipazione regionale all'IVA, di cui all'art. 2 D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, con l'obiettivo di superare i meccanismi critici del sistema vigente e di responsabilizzare, di riflesso, gli enti territoriali.

La disposizione in esame traccia, essenzialmente, due aree di intervento: la prima attiene alla determinazione dell'aliquota di compartecipazione; la seconda le modalità concrete di attribuzione del gettito.

Con riguardo all'aliquota di compartecipazione, ne è prevista la fissazione al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni (LEP) in una sola regione. Per le restanti, ove il gettito tributario risulta insufficiente, è previsto un fondo perequativo alimentato da un'ulteriore quota di compartecipazione IVA determinata in modo tale da garantire il finanziamento integrale delle spese connesse ai LEP. Ciò determinerebbe il superamento del criterio della determinazione *ex post* dell'aliquota ai fini della copertura delle spese già sostenute, a vantaggio di un parametro più trasparente ed efficiente in relazione al quale allocare le risorse.

L'inattuazione di tale previsione è imputabile alla mancata definizione dei LEP e dei fabbisogni standard applicabili ai settori diversi da quello sanitario (sul tema, PANZERA C., *I livelli essenziali delle prestazioni fra sussidiarietà e collaborazione*, in *Le Regioni*, 2010, 4, 941 ss.; NAPOLITANO G.M., *Le politiche socio assistenziali tra Stato e Regioni a venti anni dalla riforma costituzionale*, in *Federalismi*, 2022, 20, 82 ss.; LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento delle Regioni*, cit., 244 ss.). Ad oggi, dunque, la misura della compartecipazione regionale al gettito dell'IVA è fissata, su base annua, con un apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri: nel corso degli anni la percentuale di compartecipa-

zione è gradualmente aumentata, e ciò è dovuto verosimilmente alla necessità di ristorare le Regioni del minor gettito relativo all'IRAP in ragione degli interventi sulla base imponibile adottati a livello statale.

Con riguardo alle modalità di attribuzione del gettito, la norma introduce una tipologia di compartecipazione basata sull'effettivo principio di territorialità del prelievo – che tiene conto, quindi, del luogo in cui avvengono effettivamente le operazioni rilevanti ai fini IVA – in alternativa alla distribuzione sulla base della media dei consumi finali delle famiglie rilevati all'Istat a livello regionale negli ultimi tre anni disponibili.

L'attuazione di tali previsioni normative è resa difficoltosa dalla necessità di individuare un metodo idoneo a consentire la regionalizzazione del gettito di tale imposta. Un'ipotesi potrebbe essere quella di attingere ai dati indicati dai contribuenti nell'apposito quadro della dichiarazione IVA, ma il tema è attualmente allo studio del Tavolo tecnico istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Ulteriori criticità riguardano l'art. 9 D.Lgs. n. 68/2011, il cui secondo comma dispone che sia attribuita alle Regioni a statuto ordinario una quota di gettito riferibile al concorso di ciascuna all'attività di recupero dell'evasione fiscale in materia di IVA, rinviando le concrete modalità operative a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

I dubbi che si sono registrati attengono all'esatta individuazione del perimetro applicativo di detto concorso, nonché alle modalità concrete di assegnazione delle risorse.

L'art. 15 D.Lgs. n. 68/2011 prevede, infine, l'istituzione di due fondi perequativi – che, neanche a dirlo, sono elemento fondamentale e costitutivo del federalismo fiscale cooperativo – volti a fornire idonea copertura delle spese riconducibili, rispettivamente, alle funzioni fondamentali e a quelle non fondamentali.

Ad oggi, tuttavia, tali fondi non sono stati istituiti, e ciò principalmente per la mancata definizione delle rispettive funzioni, così come delle modalità attraverso le quali attingere le risorse per la loro piena operatività.

3. Enucleati, nei limiti consentiti da questo intervento, i problemi delle disposizioni del D.Lgs. n. 68/2011 che hanno determinato il forte rallentamento nel percorso attuativo del federalismo fiscale regionale, è ora opportuno analizzare l'impatto che il disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale potrebbe assumere (per un inquadramento generale, v. DELLA VALLE E., *La struttura della delega fiscale e la revisione dell'Irpef*, in *Il fisco*, 2021, 45, 4307; CARPENTIERI L. - CERIANI V., *Qualche considerazione sulla delega fiscale*, in *Astrid Rassegna*, 2021, 16; DELLA VALLE E., *Le coordinate della delega sulla "riforma" del sistema tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, I, 691 ss.; CARPENTIERI L., *Il timido avvio della riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 28 ss.; in modo specifico, LETIZIA L., *Nihil sub sole novum nella riforma del sistema fiscale per il completamento dell'autonomia finanziaria e tributaria territoriale*, cit.).

L'art. 1 del disegno di legge delega enuclea alcuni principi che devono essere seguiti nella stesura del decreti legislativi attuativi, all'interno dei quali si riscontrano lo stimolo alla crescita economica attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori della produzione; la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario attraverso una revisione degli adempimenti a carico dei contribuenti; l'eliminazione di micro-tributi rinvenendo le opportune compensazioni di gettito, la garanzia della progressività del sistema tributario e, infine, la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale.

All'interno della Legge delega vi sono due disposizioni che assumono rilevanza per il finanziamento delle Regioni, ossia l'art. 5, che prevede il graduale superamento dell'IRAP, e l'art. 7, che prevede la sostituzione delle addizionali regionali all'IRPEF e la loro trasformazione in sovrainposte all'IRPEF.

3.1. Nella struttura dell'autonomia finanziaria delle Regioni l'IRAP riveste un ruolo fondamentale per il finanziamento delle loro funzioni, e in particolare quelle relative al sistema sanitario, in relazione alla quale le Regioni esercitano una competenza concorrente con lo Stato (per gli approfondimenti, v., per tutti, SCHIAVOLIN R., *L'Imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007).

A più riprese, e da ultimo con la Raccomandazione del Consiglio del 23 maggio 2022, l'Unione Europea ha sollecitato iniziative di riordino e semplificazione per l'alleggerimento del cuneo fiscale sul lavoro, che risulta particolarmente elevato per tutti i livelli di reddito, mentre – sempre ad avviso dell'Unione Europea – fonti di gettito di altra natura, meno dannose per la crescita, risultano sottoutilizzate. Tale aspetto lascerebbe, dunque, aperti i margini per ulteriori riduzioni degli oneri fiscali sul lavoro senza aggravii di bilancio.

Nel corso degli anni l'IRAP è stata progressivamente ripensata e parzialmente riformata con interventi che, di fatto, ne hanno depotenziato la portata ed eroso la base imponibile.

Oggi, anche per quanto sopra evidenziato, è al centro del dibattito sulla riforma del sistema fiscale.

Uno degli obiettivi principali – in relazione al quale si registra un'ampia convergenza (come si legge nell'atto di indirizzo approvato il 30 giugno 2021 dalle Commissioni parlamentari Finanze di Camera e Senato, confluito poi nel disegno di legge delega) – è il graduale superamento di tale tributo, preservando la manovrabilità da parte degli enti territoriali e il livello di finanziamento del servizio sanitario nazionale, senza ulteriori oneri a carico dei redditi da lavoro dipendente e assimilati.

Gli interventi normativi dovranno, inoltre, garantire gettiti in misura equivalente per le Regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario, ossia quelle che sono sottoposte a piani di rientro che, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche automatica, di aliquote dell'IRAP maggiori di quelle minime.

Anticipando la riforma fiscale, la Legge di bilancio per l'anno 2022 ha previsto l'esenzione dall'IRAP per i contribuenti persone fisiche che esercitano attività commerciali, arti e professioni, prevedendo forme di copertura del mancato gettito IRAP a favore delle Regioni e delle Province autonome mediante l'istituzione di un apposito fondo (per un primo commento, VANTAGGIO M., *La prevalenza della forma giuridica sulla sostanza economica nell'esclusione da IRAP per le ditte ed i lavoratori autonomi individuali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XII, 455 ss.).

Il punto cruciale di ogni intervento in materia di IRAP è, infatti, la necessità di reperire risorse adeguate per il finanziamento del servizio sanitario e, contestualmente, garantire la possibilità per le Regioni di intervenire su tale tributo in armonia con la disciplina stabilita a livello statale. Le Regioni possono, attualmente, ridurre le aliquote dell'IRAP fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile (art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 68/2011 cit.; art. 1, commi 20 e 21, "Legge di stabilità 2014"), nella prospettiva di attuare anche forme di fiscalità di vantaggio per alcuni anni finalizzate ad attrarre investimenti nei loro territori, con significative ricadute occupazionali e di sviluppo economico.

Tra le diverse ipotesi di intervento, la più praticabile sembra l'istituzione di un'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle società.

Ma un intervento di tal fatta non è scevro di difficoltà e criticità, in quanto le basi imponibili delle due imposte e i soggetti passivi sono differenti.

Allo stato attuale, infatti, l'IRAP viene versata alle Regioni in cui si trovano gli stabilimenti produttivi; per contro, un'ipotetica addizionale IRES sarebbe corrisposta alla regione in cui la società ha il suo domicilio fiscale o sede legale, con effetti redistributivi non marginali e che bisogna considerare. D'altro canto, un eventuale aumento dei trasferimenti alle regioni da parte dello Stato svilirebbe i principi del federalismo fiscale, che postula un principio di corrispondenza tra il prelievo e la spesa al fine di un maggior controllo della spesa pubblica da parte dei cittadini e una responsabilizzazione dei livelli territoriali di governo.

3.2. Accanto alla progressiva soppressione dell'IRAP è previsto un intervento sulla terza fonte di entrata per le Regioni, dopo la compartecipazione al gettito dell'IVA e l'IRAP, vale a dire l'addizionale regionale all'IRPEF e, in specie, la sua sostituzione con una sovraimposta la cui aliquota base può essere aumentata o diminuita dalle Regioni entro i limiti prefissati, così da garantire l'idonea copertura dei costi del servizio sanitario.

La sostituzione dovrà assicurare che le Regioni ottengano lo stesso gettito che avrebbero acquisito applicando l'aliquota di base dell'addizionale regionale all'IRPEF stabilita dalla normativa statale. An-

che in questa ipotesi, come per l'IRAP, si prevede inoltre un incremento obbligatorio della sovrainposta per le Regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario, ossia che sono sottoposte a piani di rientro per disavanzi sanitari, di modo che sia garantito lo stesso gettito attualmente ricavato dall'applicazione delle maggiorazioni delle addizionali regionali all'IRPEF.

La sovrainposta di cui si prevede l'introduzione presenta alcuni elementi di pregio.

In primo luogo, essa rappresenta un prelievo basato direttamente sul debito d'imposta, e non sulla base imponibile dell'IRPEF. In secondo luogo, verrebbe preservata l'autonomia impositiva delle Regioni, che, al pari di quanto avviene attualmente con riguardo alle addizionali regionali, possono agire su tale sovrainposta aumentandola o diminuendola entro la cornice statale di riferimento. In terzo luogo, la sovrainposta rende effettiva la neutralità dell'imposizione con riguardo alla struttura di progressività dell'IRPEF stabilita dalla normativa statale, superando in tal modo una delle maggiori criticità dell'attuale sistema delle addizionali. Ciò in quanto quest'ultimo meccanismo ha reso difficoltoso per il contribuente distinguere gli effetti delle decisioni operate dai diversi livelli di governo; per gli enti territoriali, poi, la possibilità di stabilire esenzioni o deduzioni dalla base imponibile ha comportato poca trasparenza nel prelievo, in aggiunta all'influenza sensibile sulla progressività del sistema tributario che costituisce una prerogativa del livello centrale di governo.

Con la già menzionata Legge di bilancio per l'anno 2022, il legislatore ha ridisegnato l'articolazione degli scaglioni di reddito ai fini IRPEF, riducendoli da cinque a quattro e modificando al ribasso alcune aliquote: nella nuova veste, l'IRPEF contempla l'aliquota del 23% sino a 15.000 euro, del 25% da 15.000 a 28.000 euro, del 35% da 28.000 a 50.000 euro, e infine del 43% oltre 50.000 euro, immutate le c.d. *tax expenditures* (sulle ragioni per cui nel nuovo contesto sarebbe necessario rivederle, SEPIO G. - SBARAGLIA G., *Riforma Irpef: necessaria la revisione delle Tax expenditures*, in *Il fisco*, 2021, 34, 3207).

Di conseguenza, per l'anno 2022, le Regioni hanno provveduto ad adeguare la disciplina dell'addizionale regionale IRPEF, riparametrandola ai nuovi scaglioni di reddito, e alcune, nell'ambito dell'autonomia impositiva a esse riconosciuta e compatibilmente con le risorse stanziare nei rispettivi bilanci, hanno introdotto detrazioni dall'addizionale regionale a sostegno di particolari categorie di contribuenti, quali le famiglie con figli a carico, anche portatori di handicap: ciò, oltre a essere lodevole, contribuisce a rendere effettivo l'altro principio chiave del federalismo fiscale rappresentato dalla sussidiarietà.

Se introdotta, posto che incide sul debito d'imposta, la sovrainposta all'IRPEF renderebbe il prelievo più omogeneo su tutto il territorio nazionale e risulterebbe più semplice, per i contribuenti, conoscere l'effettivo ammontare dell'imposta dovuta, in un'ottica di chiarezza e di trasparenza cui dovrebbero essere orientati, in modo collaborativo e in termini generali, i rapporti tra Fisco e contribuente.

4. Delineato il quadro degli interventi rilevanti in materia di fiscalità regionale, previsti dal disegno di legge delega di riforma del sistema tributario, è possibile passare alle previsioni del PNRR che, tra le riforme di accompagnamento, sono dedicate alla completa attuazione della L. n. 42/2009, con particolare riguardo alle Regioni, Province e città metropolitane.

Più in dettaglio, il PNRR stabilisce un'unica *milestone* per l'attuazione del federalismo fiscale per le Regioni e per le Province e le città metropolitane entro la prima parte dell'anno 2026.

Per ciò che concerne il federalismo fiscale regionale, il PNRR ha previsto il superamento delle delineate difficoltà tecnico-operative in tre tappe susseguenti.

La prima ha ad oggetto l'aggiornamento della normativa vigente, ossia la L. n. 42/2009 e il D.Lgs n. 68/2011 cit., entro il mese di dicembre 2023. La seconda attiene all'individuazione dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni a statuto ordinario che dovranno essere fiscalizzati mediante un incremento delle aliquote dei tributi entro il mese di dicembre 2023. La terza, infine, riguarda la definizione dei livelli essenziali delle prestazioni e dei fabbisogni standard entro il mese di dicembre 2023.

E ciò in linea con l'art. 117, comma 2, lett. m), Cost., che assegna alla legislazione esclusiva statale il compito di definire la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, e lett. p), che accorda la medesima

competenza esclusiva in capo allo Stato per ciò che concerne la definizione delle funzioni fondamentali di comuni, province e città metropolitane.

Con specifico riguardo alle funzioni concernenti i diritti civili e sociali spetta, dunque, allo Stato definire i livelli essenziali delle prestazioni che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale in condizione di efficienza e appropriatezza e i correlati fabbisogni standard necessari ad assicurare tali prestazioni. Le altre funzioni dovrebbero, al contrario, essere finanziate attraverso un modello di perequazione delle capacità fiscali, che dovrebbe sostanziarsi in un tendenziale avvicinamento delle risorse a disposizione dei diversi territori, senza tuttavia alterare l'ordine delle rispettive capacità fiscali.

Per ciò che concerne la definizione dei livelli essenziali delle prestazioni, l'obiettivo incluso nel PNRR si pone in linea con i principi scolpiti dalla Corte costituzionale nella recente sentenza n. 220/2021.

Il giudice delle leggi ha, infatti, ribadito che *«i LEP rappresentano un elemento imprescindibile per uno svolgimento leale e trasparente dei rapporti finanziari fra lo Stato e le autonomie territoriali (ex multis, sentenze n. 197 del 2019 e n. 117 del 2018). Oltre a rappresentare un valido strumento per ridurre il contenzioso sulle regolazioni finanziarie fra enti (se non altro, per consentire la dimostrazione della lesività dei tagli subiti), l'adempimento di questo dovere dello Stato appare, peraltro, particolarmente urgente anche in vista di un'equa ed efficiente allocazione delle risorse collegate al PNRR, approvato con il D.L. 6 maggio 2021, n. 59 (Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti), convertito, con modificazioni, in L. 1° luglio 2021, n. 101»*.

In definitiva, il ritardo nella definizione dei LEP rappresenta un ostacolo non solo alla piena attuazione dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali, ma anche al pieno superamento dei divari territoriali nel godimento delle prestazioni inerenti ai diritti sociali.

Da quanto icasticamente affermato dalla Corte costituzionale discende che i livelli essenziali delle prestazioni, correlati al finanziamento delle relative funzioni sulla base dei fabbisogni e dei costi standard, costituiscono un elemento fondamentale ai fini del rafforzamento dell'autonomia tributaria dei livelli territoriali di governo, e del contestuale superamento del criterio attributivo delle risorse basato sulla spesa storica, e al contempo consente di articolare in modo più efficiente ed efficace il coordinamento della finanza territoriale e la fiscalizzazione dei trasferimenti statali innestando un meccanismo virtuoso in relazione alla responsabilità amministrativa e impositiva di tutti i livelli di governo.

5. Alla luce di quanto rilevato, è possibile conclusivamente osservare quanto segue.

Attraverso le missioni in cui si articola e gli obiettivi che si prefigge di raggiungere con l'ausilio degli ingenti stanziamenti in esso stabiliti, il PNRR costituisce uno strumento indispensabile e prezioso per un proficuo ripensamento dei rapporti tra i diversi livelli di governo, sia in termini di competenze che di risorse proprie di ciascuno.

A ben vedere, infatti, il PNRR include al suo interno interventi di potenziamento, investimento e sviluppo in relazione a materie e settori in cui si esplica una potestà legislativa e amministrativa concorrente tra lo Stato e le Regioni, quali, ad esempio, la sanità, i servizi sociali, i trasporti, le infrastrutture, il governo del territorio. E ciò consente di rendere maggiormente effettivo il principio chiave del federalismo fiscale che correla le funzioni attribuite a ciascun livello di governo con le risorse necessarie a farvi fronte.

In questo contesto è importante ridefinire i poteri impositivi delle Regioni in materia tributaria con un duplice obiettivo. Da un lato, rendere il prelievo maggiormente omogeneo sul territorio nazionale, preservando i principi fondamentali del sistema impositivo, quali la progressività e la capacità contributiva. Dall'altro, evitare ogni possibile forma di ritorno alla finanza derivata che, oltre ad essere generatrice di inefficienza, mal si concilia con le esigenze di responsabilizzazione di ciascun livello di governo e del concorso di ciascuno alla realizzazione delle politiche pubbliche. Ed è, altresì, importante giungere ad una rapida definizione dei livelli essenziali delle prestazioni e dei costi standard che consentono di superare il criterio attributivo delle risorse basato sulla spesa storica e innescano meccanismi virtuosi di controllo della spesa pubblica da parte dei cittadini.

In ultima analisi, è ragionevole prevedere che, attraverso la realizzazione dei progetti contenuti nel PNRR, vi sarà un lento e graduale mutamento delle relazioni tra lo Stato e le Regioni, in parte già sperimentato durante la fase più acuta della pandemia, sempre più frutto di un coordinamento e di intese raggiunte, in luogo della sommatoria di singole decisioni assunte da ciascuno, contribuendo in tal modo a rendere fattivo il principio della leale collaborazione che sempre deve improntare i rapporti tra i diversi livelli di governo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONINI L., *“L’attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005
- ANZON A., *I poteri delle Regioni nella transizione dal modello originario al nuovo assetto costituzionale*, Torino, 2003
- BASILAVECCHIA M. - DEL FEDERICO L. - OSCULATI F., *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell’art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 5, 670 ss.
- BASSANINI F., *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in *www.astrid-online.it*, 2010, 1-17
- BILANCIA F., *Ragionando “a freddo”: gli effetti della crisi emergenziale sui rapporti istituzionali Stato-Regioni*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2020, 31 ss.
- BRANCASI A., *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 1, 41-116
- BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull’attuazione del federalismo fiscale* in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1301 ss.
- CALVIERI C., *Stato regionale in trasformazione: il modello autonomistico italiano*, Torino, 2004
- CARAVITA DI TORITTO B., *La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato, Regioni e Autonomie fra Repubblica e Unione Europea*, Torino, 2002
- CARETTI P., *L’assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale, alla luce del nuovo titolo V della Costituzione: aspetti problematici*, in *Le Regioni*, 2001, 6, 1223 ss.
- CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell’Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 4, 1201 ss.
- CARPENTIERI L., *Il timido avvio della riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 28 ss.
- CARPENTIERI L. - CERIANI V., *Qualche considerazione sulla delega fiscale*, in *Astrid Rassegna*, 2021, 16
- CAVASINO E., *L’autonomia di spesa delle Regioni fra Stato ed Unione europea dalla l. cost. 3/2001 alle condizioni europee sulla ripresa e la resilienza*, in *Federalismi*, 2022, 20, 455 ss.
- CONTRINO A. - FARRI F. (a cura di), *Pandemia da “Covid-19” e sistema tributario. Problematiche dell’emergenza, misure di sostegno e politiche fiscali*, Pisa, 2021, 3 ss.
- DE MITA E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009
- DELLA VALLE E., *La struttura della delega fiscale e la revisione dell’Irpef*, in *il fisco*, 2021, 45, 4307 ss.
- DELLA VALLE E., *Le coordinate della delega sulla “riforma” del sistema tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, I, 691 ss.
- FERRARA A. - SALERNO G.M. (a cura di), *Il “federalismo fiscale”. Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, 2010
- GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 2, I, 219-226
- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 585 ss.
- GIARDA P., *Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, 6, 1425 ss.
- GIOVANARDI A., *L’autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, 170 ss.
- LETIZIA L., *Regionalismo fiscale o riaccentramento?*, in BUCCICO C. - DUCCESCHI S. - TRAMONTANO S. (cura di), *L’evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti “primavere” di Napoli*, Padova, 2020, 229 ss.
- LETIZIA L., *L’emergenza sanitaria: un’occasione per il (già evidente) riaccentramento*, in *Diritto e processo tributario*, 2020, 1

- LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento delle Regioni: Ragioni e limiti del federalismo fiscale*, Torino, 2020, 160 ss.
- LETIZIA L., *Nihil sub sole novum nella riforma del sistema fiscale per il completamento dell'autonomia finanziaria e tributaria territoriale*, in *Innovazione e Diritto*, 2022, 2
- MARONGIU G., *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 82, 219-235
- NAPOLITANO G.M., *Le politiche socio assistenziali tra Stato e Regioni a venti anni dalla riforma costituzionale*, in *Federalismi*, 2022, 20, 82 ss.
- PANZERA C., *I livelli essenziali delle prestazioni fra sussidiarietà e collaborazione*, in *Le Regioni*, 2010, 4, 941 ss.
- PERRONE CAPANO R., *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, in *Innovazione e diritto*, 2009, 1
- RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009 n. 42)*, in *Rass. trib.*, 2010, 3, 736 ss.
- SCHIAVOLIN R., *L'Imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007
- SEPIO G. - SBARAGLIA G., *Riforma Irpef: necessaria la revisione delle Tax expenditures*, in *Il fisco*, 2021, 34, 3207 ss.
- TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 9, 13 ss.
- URICCHIO A., *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Finanza locale*, 2006, 6, 21 ss.
- VANTAGGIO M., *La prevalenza della forma giuridica sulla sostanza economica nell'esclusione da IRAP per le ditte ed i lavoratori autonomi individuali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XII, 455 ss.

XIII - CATASTO

Rendita proposta e classamento tacito... quattordici anni dopo

Cadastral income proposed by the taxpayer and tacit classification... fourteen years later

GUIDO SALANITRO

Abstract

La circ. 17 marzo 2022, n. 7/E modificando gli orientamenti precedenti e le istruzioni relative alle indicazioni risultanti nelle visure catastali, ha riconosciuto la natura ordinatoria del termine annuale entro il quale l'Amministrazione può modificare la rendita proposta dal contribuente, negando di fatto la configurabilità di un classamento tacito. La tesi dell'Agenzia non sembra condivisibile perché vanifica di fatto le finalità del regolamento, ed in particolare lo scopo di conseguire in tempi rapidi e certi il classamento degli immobili.

Parole chiave: rendita proposta, classamento tacito, silenzio assenso, classamento degli immobili

Abstract

Circular no. 7/E of 17th March 2022, amending the previous guidelines and instructions relating to the indications resulting in the cadastral surveys, recognized the non-peremptory nature of the annual term within which the administration can modify the cadastral rent proposed by the taxpayer, denying in fact the configurability of a tacit classification. The Agency's thesis does not seem to be acceptable because it effectively defeats the purposes of the regulation, and in particular the aim of achieving the classification of the properties quickly and certainly.

Keywords: cadastral rent proposed, silence consent, tacit classification

SOMMARIO: **1.** La valenza della rendita proposta per la circ. n. 7/E/2022. - **2.** Le motivazioni della circolare (e della giurisprudenza). - **3.** Rendita proposta, silenzio assenso e classamento tacito. - **4.** Rendita proposta e tributi. - **5.** Revisione della rendita definitiva.

1. In dottrina, talvolta, si parla di diritto burocratico fiscale, di un ordinamento normativo parallelo creato dalla pubblica Amministrazione e che gode di una vita propria ed autonoma.

Un esempio si potrebbe riscontrare in materia catastale dove, in questi mesi, abbiamo assistito ad un cambiamento radicale dell'orientamento dell'Amministrazione in ordine ad un regolamento ministeriale, senza che questo sia stato modificato, con conseguente variazione delle procedure informatiche di gestione, delle locuzioni da usarsi per gli annotamenti catastali, e con possibili ricadute sulle norme impositive.

Si tratta della circ. 17 marzo 2022, n. 7/E che ha modificato l'impostazione contenuta nella circ. 19 luglio 1996, n. 189/T/C1 e nella circ. 9 aprile 1999, n. 83/E/T e, almeno in parte, nella circ. 4 luglio 2005, n. 7/E della quale costituisce un'evoluzione radicale. Il tutto alla luce di alcune decisioni della Cassazione che in realtà si richiamano l'un l'altra senza alcun autonomo approfondimento specifico. E con conseguente cambio delle istruzioni e delle diciture che si riscontrano nelle visure catastali.

In particolare, la circ. n. 7/E/2022 ha riconosciuto la natura ordinatoria del termine annuale entro il quale l'Amministrazione può modificare la rendita proposta dal contribuente (con il D.M. 19 aprile 1994, n. 701 è stata introdotta una disposizione, in virtù della quale i possessori, per le unità immobiliari urbane di nuova costruzione e le di variazione dello stato dei beni, devono anche "proporre" la categoria, la classe e la rendita da attribuire ai beni, proposta che viene iscritta negli atti catastali come "rendita proposta"; e l'Ufficio ha il potere, entro dodici mesi [in una prima fase ventiquattro], di procedere alla "determinazione della rendita catastale definitiva", avvalendosi di "mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione").

Ne consegue che la rendita rimane proposta anche dopo il decorso del termine annuale, anche in eterno, fino a quando l'Amministrazione non agisce espressamente convalidandola o rettificandola. E senza che sia previsto, dalla circolare, uno strumento in capo al contribuente per ottenere la rendita definitiva.

La posizione dell'Amministrazione è "innovativa" sul punto, tant'è che la stessa circolare dispone la modifica delle annotazioni risultanti in catasto, sopprimendo il riferimento a "rendita proposta non rettificata nei termini", prevedendo solo le alternative "classamento e rendita proposta", "classamento e rendita validati", "classamento e rendita rettificati".

2. La circ. n. 7/E/2022 ha riconosciuto la natura ordinatoria del termine annuale (ma prima biennale) in base ad un orientamento giurisprudenziale (originato da Cass. civ., sez. trib., 21 luglio 2006, ud. 12 aprile 2006, dep. 21 luglio 2006, n.16824) per il quale vi è un duplice ordine di ragioni che conduce alla qualificazione del termine come ordinatorio:

- ad esso non è espressamente attribuita natura perentoria né dalla norma primaria, che ha attribuito al Ministro delle Finanze il potere di definire con proprio regolamento condizioni, modalità e termini per la presentazione e la registrazione delle dichiarazioni di variazione nello stato dei beni, né dalla norma regolamentare, che non prevede una specifica sanzione;
- un limite temporale alla modificazione o all'aggiornamento delle rendite catastali sarebbe "assolutamente incompatibile" con la disciplina legislativa della materia.

Giurisprudenza sorta in occasione della contestazione del classamento impugnato per l'avvenuta decadenza dell'Amministrazione a seguito del decorso del termine (e accolta da una parte della dottrina PARENTE S.A., *Il catasto e gli estimi catastali: funzione impositiva e regole di governo*, Bari, 2020).

3. Già sul piano generale lascia perplessi una circolare che modifica le annotazioni risultanti sulle certificazioni catastali dopo non pochi anni di attuazione di una disciplina regolamentare che, invece, non viene modificata. Tant'è che tra gli operatori di diritto e tecnici la novità è emersa piano piano, complice anche la sospensione dei termini causa Covid.

Ma è il merito della decisione, o meglio della scelta "normativa" (dell'ordinamento parallelo appunto) a non convincere.

Già quattordici anni or sono scrissi una breve nota (su questa Rivista nella versione cartacea) con la quale, commentando una sentenza della Cassazione (Cass. civ., 21 agosto 2007, n.17818, nel solco del precedente del 2006 sopra richiamato), ribadivo la tesi per la quale decorso il termine prima biennale e poi annuale, la rendita proposta diventa definitiva essendo configurabile un'ipotesi di silenzio assenso.

In effetti, la norma regolamentare non prevede espressamente che decorsi dodici mesi la rendita diventi definitiva; ma ritenere che la rendita possa restare "proposta" per un tempo indeterminato, e che il termine annuale sia privo di ogni rilevanza, significa frustrare di fatto le finalità del regolamento (finalità riconosciute dalla stessa Cassazione), ed in particolare lo scopo di conseguire in tempi rapidi e certi il classamento degli immobili. Non si spiegherebbe inoltre la previsione della notifica solo in caso di una determinazione diversa dalla rendita proposta: se il termine non fosse rilevante, il contribuente resterebbe nell'incertezza sul classamento dell'immobile. Né si spiegherebbe perché il termine prima era biennale e dopo una prima fase di applicazione, ridotto ad annuale.

Invero, la fattispecie normativa è costituita da un classamento che si realizza, in mancanza di una espressa determinazione da parte dell'Amministrazione, a seguito del decorso di un determinato periodo di tempo. Si ha quindi il classamento dell'immobile, perché risultano determinati i dati catastali, ma non si ha l'emanazione di un formale atto amministrativo: sul piano ricostruttivo ne può discendere la configurabilità di un'ipotesi di classamento tacito, nel senso di classamento conforme al contenuto della "proposta" del contribuente, e non bisognoso, proprio perché tale, di formale determinazione; con la conseguenza che il classamento rimane un'operazione riconducibile all'Amministrazione.

E si è anche sottolineato che l'introduzione di un'ipotesi di classamento tacito ad opera di una normativa di rango regolamentare non contrasta con la legge catastale, perché questa attribuisce all'Amministrazione il potere di classamento, ma non impedisce che la stessa Amministrazione, nel perseguimento dell'interesse generale alla certezza delle situazioni giuridiche, disciplini il suo potere disponendo che gli elementi essenziali siano indicati dallo stesso possessore del bene e che il classamento derivi dal decorso di un termine (fatto giuridico): ragion per cui appare corretta, anche sul piano metodologico, una lettura del regolamento che risulti conforme alla legge. Il riconoscimento dell'esistenza di un classamento tacito, inoltre, non vulnera la posizione del possessore dell'immobile, poiché esso, appunto perché tacito, non si discosta dalla sua proposta; e non vulnera la posizione dell'Amministrazione, la quale mantiene il potere di modificare il classamento proposto mediante l'adozione di un atto giuridico formale, e quindi espresso, di classamento.

La tesi favorevole al riconoscimento di un classamento tacito, oltre ad essere accolta dalla prevalente dottrina e, *incidenter tantum*, da (a questo punto) isolata Cassazione del 2004 (Cass., sez. V, 9 marzo 2004, n. 4764, in cui veniva precisato che «dall'esegesi della norma si ricava che la rendita proposta diventa definitiva ove l'ufficio non provveda ad accertamento entro dodici mesi», e che «l'art. 1 del DM introduce un meccanismo procedurale qualificabile come silenzio-assenso»), era sostanzialmente ripresa nelle circolari prima citate (ed infatti la stessa circolare del 2005 ammetteva che successivamente l'Ufficio, nell'ambito dell'esercizio della potestà di autotutela, può modificare la rendita definitiva, disponendo in tal caso che la rettifica debba essere sorretta da un'adequata e congrua motivazione, e preferibilmente preceduta da un sopralluogo).

Ad aumentare le perplessità rispetto all'orientamento qui criticato è anche la evoluzione della disciplina normativa che si può riscontrare in diritto amministrativo. La legge sul procedimento amministrativo, a seguito della riforma del 2005, ha innovato il sistema prevedendo espressamente, in mancanza di diversa previsione, l'applicazione dell'istituto generale del silenzio assenso (art. 20, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241). Né rileva che il termine sia previsto dal regolamento, perché l'art. 2 della stessa legge lo consente. Non vi è motivo per non ritenere applicabile questa norma, o quanto meno i principi da essa ricavabili, alla materia tributaria (FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 631), e in particolare alla fattispecie in esame.

4. L'innovazione "normativa" della circolare, peraltro, lungi dall'avere solo conseguenze meramente amministrative, incide sulla disciplina impositiva (con conseguente aumento delle perplessità, senza voler scomodare l'art. 23 Cost.).

In materia di IRPEF non vi è una norma che espressamente disciplina la rilevanza della rendita proposta, essendo discutibile se si possa applicare l'ipotesi degli immobili non censiti di cui al comma 4 dell'art. 37. Anche in materia di IMU non vi è una norma apposita sulla rendita proposta, e neppure sugli immobili non censiti.

In entrambi i casi, la prassi e la giurisprudenza sono nel senso di attribuire efficacia retroattiva alla determinazione della rendita definitiva in seguito a rettifica di quella proposta. Soluzione condivisibile, ma che si può ammettere in quanto appunto il periodo di incertezza e di precarietà dei versamenti è ridotto ad un anno, e che lascerebbe, invece, non poco perplessi se la possibilità di recupero si allungherebbe fino ai termini di decadenza dall'accertamento (come sostenuto dalla circolare in commento).

In materia di imposte indirette di registro e successioni, infine, la disciplina della valutazione automatica (e secondo parte della giurisprudenza) del prezzo valore presuppongono l'attribuzione della

rendita definitiva, prevedendo in mancanza la necessità di una richiesta specifica nell'atto o nella dichiarazione dell'attribuzione della rendita. Con la conseguenza che se tale richiesta venga, anche per mero errore omessa, si aprono le porte all'accertamento di maggior valore.

In alternativa, sia per le imposte dirette che per imposte indirette, si potrebbe attribuire piena valenza impositiva alla rendita proposta, escludendo ogni efficacia retroattiva alla sua rettifica. In tal modo si eviterebbero disagi al contribuente e si accetterebbe più facilmente l'idea di una rendita proposta "a vita"; una simile ricostruzione contrasta, però, con l'officiosità del classamento (LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, 2019, 318). Officiosità compatibile con il classamento tacito, incompatibile con il riconoscimento della piena efficacia impositiva alla rendita proposta.

5. È chiaro che alla base della scelta dell'Amministrazione vi è la preoccupazione che possano inserirsi nel sistema rendite e classamenti palesemente erronei, che non sia più possibile modificare. Ma è una preoccupazione infondata.

Ammettere la presenza di un silenzio assenso non significa attribuire al decorso del termine un'efficacia preclusiva all'attività di accertamento dell'Amministrazione, impedendole di determinare successivamente in forma espressa un diverso classamento dell'immobile. Allo stesso risultato si può infatti pervenire ammettendo che l'Amministrazione possa procedere alla revisione della determinazione tacita con un nuovo classamento che, salva diversa previsione di legge, ha effetto *ex nunc*, perché ha ad oggetto lo stato del bene nel momento in cui è effettuata la visita sopralluogo o comunque la verifica (prevista dallo stesso regolamento) (sul piano processuale, peraltro, anche in base al principio dell'economia processuale, per tranquillizzare gli organi giudicanti, si potrà indagare se il giudizio sul classamento emesso in ritardo possa essere proseguito come giudizio, con effetto *ex nunc*, sulla rettifica di classamento divenuto definitivo per decorso del termine); termine annuale pertanto, né ordinatorio né perentorio, ma volto a realizzare, nell'ottica di un rapido aggiornamento del catasto e con l'ausilio dei moderni strumenti informatici, un classamento attribuibile all'Amministrazione: quindi, pienamente efficace sul piano impositivo, ma, in conformità ai principi generali, sempre rettificabile per un'adeguata corrispondenza alle reali condizioni del bene.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *La legittimità costituzionale del sistema di determinazione della rendita catastale dei fabbricati posseduti da imprese ai fini I.C.I.*, in *Dir. prat. trib.* 2006, 6, I, 1257 ss.

AULENTA M., *Flessi inter-istituzionali nelle riforme del catasto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 3, 364 ss.

BUCCICO C., *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008

DEL VAGLIO M., *Termini e modalità per l'accertamento catastale dei fabbricati*, in *Corr. trib.*, 2005, 32, 2564 ss.

FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 631 ss.

GENTILI A. - MURITANO D. - BARALIS G. - PISCHETOLA A., *Diritto burocratico fiscale. La realtà del «doppio stato» nella tassazione degli atti negoziali e profili di responsabilità*, Milano, 2019

GRIMALDI C., *Non è perentorio il termine annuale per la rettifica delle rendite catastali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 12, 1063 ss.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, 2019, 318 ss.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, I, Milano, 2006, 533 ss.

MENTI F., *La procedura DOCSA di classamento delle unità immobiliari e il termine per la determinazione della rendita*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 2, II, 261 ss.

PARENTE S.A., *Il catasto e gli estimi catastali: funzione impositiva e regole di governo*, Bari, 2020

PELLIZON J., *Alcune riflessioni in ordine all'efficacia retroattiva o meno delle rendite catastali alla luce della circolare 4 luglio 2005, n. 7/T dell'Agenzia del Territorio*, in *il fisco*, 2005, 39, 6181 ss.

SALANITRO G., *Rendita proposta e classamento tacito*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, 5 ss.

SALANITRO G., *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003

TRIMELONI M., *Osservazioni sul sistema del programma ministeriale Docfa previsto dal DM 19 aprile 1994 n. 701*, in *Fin. loc.*, 2002, 1559 ss.

ZOBOLI F., *Fabbricati dotati di rendita proposta e regola "prezzo-valore" nell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 2018, 4, 814 ss.

XIV - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

L'adozione di una *excess profit tax* europea tra opportunità e criticità (*)

The adoption of a European excess profit tax among opportunities and criticisms

GIULIO ALLEVATO

Abstract

L'introduzione, attraverso il Regolamento n. 2022/1854, di una c.d. *excess profit tax* comune costituisce, senza dubbio, un passo decisivo verso l'armonizzazione fiscale europea. Si tratta, invero, di un'iniziativa che ambisce a garantire una risposta omogenea e coordinata alla crisi innescata dalle attuali anomalie del mercato energetico. Al tempo stesso, tale misura presenta alcuni elementi di criticità suscettibili di minarne l'efficacia e la tenuta giuridica.

Parole chiave: extra-profitti, armonizzazione fiscale, fiscalità europea, settore energetico

Abstract

The adoption, by means of Regulation No. 2022/1854, of an EU-wide excess profit tax on the energy sector certainly constitutes a decisive step towards tax harmonization within the EU. Indeed, such measure aims at granting a common and coordinated response to the current crisis triggered by the current anomalies characterizing the energy market. At the same time, however, this measure features certain element of criticism which may attempt its effectiveness and legal soundness.

Keywords: *excess profit tax, tax harmonization, EU taxation, energy sector*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Storia delle c.d. *excess profit tax*. - **3.** Principali questioni relative alla configurazione dell'imposta. - **4.** Il Regolamento n. 2022/1854 e l'*excess profit tax* europea. - **5.** Le misure unilaterali e la compatibilità con la normativa UE. - **6.** Criticità dell'imposta europea - **7.** Conclusioni

1. La tempesta perfetta che ha afflito e continua ad affliggere gran parte del pianeta - e in particolare l'Europa - nel corso dell'ultimo biennio ha riportato in auge, a livello accademico e prima ancora politico, la questione dell'adozione di un'imposta sui c.d. extra profitti (c.d. "*excess profit tax*"), con la finalità principale di finanziare misure redistributive e di sostegno emergenziale alle famiglie e alle imprese.

Invero, mentre la maggior parte delle famiglie e delle imprese ha enormemente sofferto, dapprima, per le restrizioni economiche, finanziarie e sociali imposte dalla pandemia e, attualmente, per gli straordinari aumenti dei prezzi dell'energia dovuti (principalmente, ma non solo) all'acutizzarsi del conflitto russo-ucraino, una parte molto ristretta di imprese e settori industriali ha beneficiato dei suddetti tragici

(*) La ricerca che ha condotto alla stesura del presente contributo è stata parzialmente finanziata dall'Agenzia Statale di Ricerca del Ministero della Scienza, dell'Innovazione e dell'Università del governo spagnolo -10.13039/501100011033 in relazione al Grant n. PID2020-115834RA-C33.

e inattesi eventi registrando massicci incrementi dei propri ricavi e profitti. Questo è certamente il caso di alcune importanti imprese digitali e farmaceutiche nei mesi di maggior vigore e diffusione della pandemia e di alcuni giganti del settore energetico nell'attuale contesto economico internazionale.

Il generarsi e l'accumularsi di tali straordinari e inattesi profitti è suscettibile di provocare pesanti conseguenze in termini di equità sociale e, a sua volta, di tenuta dei sistemi democratici. Infatti, è notorio come l'accumulazione di profitti e ricchezze in capo a una ristretta cerchia di imprese e persone possa dar luogo non solo a posizioni di vantaggio economico rispetto alla concorrenza, ma anche un all'esercizio di un pericoloso potere di influenza nel dibattito e nelle scelte politiche da parte di soggetti privati non sottoposti al sistema di pesi e contrappesi e di controlli cui invece soggiacciono rappresentanti politici e altri soggetti istituzionali eletti o nominati a seguito di procedure costituzionalizzate o codificate (cfr. REPETTI J.R., *Democracy, Taxes, and Wealth*, in *New York University law review*, 2001, vol. 76, 825).

Si impone, dunque, l'identificazione e l'implementazione di misure atte a consentire ai governi di generare gettito utile a compensare o finanziare le spese straordinarie ed emergenziali sostenute per tamponare nel breve termine gli effetti di pandemia ed aumento dei prezzi dell'energia, impedire l'accumulazione di profitti e ricchezze in capo ai pochi beneficiari di dette crisi, nonché, ove necessario, prevenire comportamenti speculativi (c.d. *rent-seeking behaviors*).

Fra i vari strumenti a disposizione di governi e legislatori, uno soltanto pare essere in grado, se propriamente utilizzato, di conseguire, congiuntamente, questi tre fondamentali obiettivi. Si tratta del potere impositivo, le cui tre principali funzioni sono, come oramai comunemente accettato da dottrina e giurisprudenza nazionali e internazionali, proprio quelle di raccolta di gettito, redistribuzione e regolamentazione indiretta (ossia tramite l'introduzione di incentivi) dei comportamenti (cfr. AVI-YONAH R., *The Three Goals of Taxation*, in *Tax L. Rev.*, 2006, vol. 60, no. 1, 1-28).

È per questa ragione che una parte significativa di dottrina, nonché *policy-maker* nazionali e internazionali e autorevoli organizzazioni non governative hanno avviato una fitta discussione sull'introduzione di c.d. *excess profit tax*, ovverosia di imposte sui profitti ritenuti eccessivi rispetto a quelli che sarebbero stati generati in condizioni di normalità.

Fra gli autori in campo propriamente giuridico, il primo a proporre, in occasione della pandemia, l'introduzione di un'imposta sugli extra profitti sul modello delle *excess profit tax* implementate durante le guerre mondiali è stato il Prof. Reuven Avi-Yonah, evidenziandone l'adeguatezza come strumento di giustizia sociale e di finanziamento delle casse erariali poste in sofferenza dalle misure di sussidio che spesso hanno finito per agevolare proprio i beneficiari degli extra profitti (AVI-YONAH R., *Covid-19 and US Tax Policy: What Needs to Change?*, in *Intertax*, 2020, 48, 790-793; ID. *It's Time to Revive the Excess Profits Tax*, The Am. Project, 27 marzo 2020). Altri autori hanno dato seguito a tale istanza anche enfatizzando l'adozione di *excess profit tax* come strumento di contrasto al fenomeno dell'elusione internazionale da inserire nell'ambito del progetto BEPS ed evidenziando come gli attuali strumenti di cooperazione amministrativa ne agevolino un'implementazione multigiurisdizionale (v. DINIZ MAGALHÃES T. - CHRISTIANS A., *Rethinking Tax for the Digital Economy After COVID-19*, in 11 *Harvard Business Law Review*, 2021).

Anche autori nel campo delle scienze politiche hanno concordato sull'utilità di una siffatta misura, soprattutto per ragioni di equilibrio e giustizia sociale (cfr. CAMMETT M. - LIEBERMAN E., *Building solidarity: challenges, options, and implications for COVID-19 responses*, Edmond J., Safra Center for Ethics, Harvard, 2020, no. 4).

Nell'ambito delle scienze economiche molti hanno ripreso a interrogarsi, spesso giungendo a conclusioni favorevoli, sull'opportunità di *excess profit tax* nell'attuale contesto economico-sociale, seppur non mancando di segnalarne ed esaminarne le difficoltà tecniche principalmente in termini di determinazione della base imponibile, aliquote e di durata, nonché le implicazioni che scelte in un senso piuttosto che in un altro possano avere sul corretto funzionamento del mercato (cfr. SAEZ E. - ZUCMAN G., *The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts*, in *Journal of Economic Perspectives*, 2020, vol. 34, no. 4, 3-26).

Sul fronte delle organizzazioni internazionali, l'Organizzazione delle Nazioni Unite, il Fondo Monetario Internazionale, l'Organizzazione per lo Sviluppo e la Cooperazione Economica e la Commissione europea sono apparsi concordi nel riconoscere l'opportunità dell'adozione di imposte sugli extra profitti per fronteggiare l'impatto sociale della pandemia e, in particolare, dell'attuale crisi energetica. Tuttavia, sono emerse discrepanze sulla durata della misura, con l'FMI, ad esempio, in favore della cronizzazione di un tale strumento e l'UE, invece, in favore della sua natura temporanea ed emergenziale.

Con specifico riferimento al contesto europeo, nella primavera 2022 la Commissione europea, inizialmente, si limitò a formulare raccomandazioni attraverso la Comunicazione «*REPowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili*». In tale documento, la Commissione raccomandò agli Stati membri di considerare l'introduzione di temporanee imposte sugli extra profitti del settore energetico, pur senza richiederne o suggerirne l'applicabilità in forma coordinata (COMMISSIONE EUROPEA, *REPowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili*, COM[2022], 8 marzo 2022, Annex 2).

Alle discussioni e alle raccomandazioni sopra sintetizzati hanno fatto seguito iniziative unilaterali da parte di vari Stati membri UE - fra cui l'Italia attraverso il contributo solidaristico straordinario previsto dall'art. 37 D.L. n. 21/2022 (giornalisticamente noto come "imposta sugli extra profitti" del settore energetico) - che hanno infatti proceduto all'introduzione di imposte domestiche sugli extra profitti o quantomeno ne hanno avviato l'iter legislativo.

Alla luce, tuttavia, dell'eterogenità delle misure concretamente adottate, o in corso di adozione, dai vari Stati membri, nonché della richiesta del Parlamento europeo, con la Risoluzione 19 maggio 2022, n. 2022/2653, per una reazione comune a livello europeo alla crisi scatenata dalla vigorosa impennata dei prezzi delle principali fonti energetiche, nella propria riunione dello scorso 6 ottobre, il Consiglio dell'UE, su proposta della Commissione europea, ha approvato a maggioranza qualificata il Regolamento n. 2022/1854, contenente un pacchetto di tre misure finalizzate al contenimento dei prezzi e alla redistribuzione degli extra profitti del settore energetico. Una di queste misure consiste proprio nell'introduzione di un contributo di solidarietà - di fatto un'imposta sugli extra profitti - da riscuotere presso le imprese del settore energetico.

Tanto premesso, nei paragrafi che seguono, (i) dapprima, saranno brevemente ripercorsi la storia delle imposte sugli extra profitti e le principali alternative per la determinazione dell'ambito di applicazione soggettivo, della base imponibile, dell'aliquota e della durata; (ii) successivamente, saranno illustrate le imposte sinora adottate a livello nazionale dagli Stati membri per far fronte all'attuale crisi dei prezzi delle fonti energetiche, evidenziandone i potenziali aspetti di incompatibilità con il contributo di solidarietà sancito dal Regolamento n. 2022/1854; (iii) infine, verranno discussi alcuni elementi di criticità e potenziale inefficacia della misura europea.

2. Come anticipato, le c.d. *excess profit tax* sono tributi speciali sui profitti eccedenti un ammontare ritenuto "normale" o "ordinario". Esse sono state solitamente introdotte o proposte come misure addizionali, rispetto all'imposta sui redditi d'impresa, in occasione di eventi emergenziali come, ad esempio, guerre o crisi finanziarie o energetiche, ma in taluni casi anche in risposta a fallimenti o anomalie strutturali di mercato, al fine di incrementare il gettito erariale e di impedire che alcuni contribuenti beneficiassero e abusassero dei suddetti eventi e circostanze eccezionali, a scapito del resto dei contribuenti della comunità intera (cfr. ALWORTH J. S. - ARACHI G., *Taxation and the Financial Crisis*, Oxford University Press, 2012, 15).

Le prime *excess profit tax* sono state adottate in occasione del primo conflitto mondiale.

A fare da apripista sarebbero stati due Paesi neutrali, Danimarca e Svezia, i quali introdussero un'imposta addizionale sui profitti dei molti mercanti che generavano ingenti profitti da transazioni (aventi ad oggetto soprattutto beni alimentari) con i Paesi belligeranti come la Germania. Poiché tale misura fu ritenuta un successo, vari altri Paesi, come Gran Bretagna, Canada e Stati Uniti decisero di dotarsi di una propria *excess profit tax*. Al termine della guerra, ventuno Paesi avevano adottato una simile imposta.

Sebbene, in un primo momento, i profitti oggetto di queste *excess profit tax* fossero quelli generati da imprese afferenti all'industria bellica, col tempo l'imposizione si estese ad altri settori. Coerentemente con la *ratio* della misura, che era quella di non lasciare ai beneficiari di tragici eventi e circostanze i profitti straordinari da essi derivanti, bensì di redistribuirli attraverso l'utilizzo del gettito per finanziare le spese di guerra e misure di supporto alla collettività, le aliquote e il gettito generato da tali imposte erano estremamente elevati. Ad esempio, l'aliquota dell'*excess profit tax* statunitense raggiunse, nel 1918, il 65% e il gettito scaturente da tale imposta giunse a costituire i due terzi del totale di tutte le entrate governative federali. Questo trend si fece ancor più evidente in occasione della Seconda guerra mondiale, quando si assistette ad una "seconda ondata" di *excess profit tax* (con ben ventiquattro Paesi che adottarono una tale misura), le cui aliquote raggiunsero il 95% negli Stati Uniti e, addirittura, il 100% in Canada (cfr. HICKS J.R. - HICKS U.K., *The Taxation of War Wealth*, 1941; SHOUP C., *The Taxation of Excess Profits I*, 55 Political SCI. Q. 535, 1940; ID. *The Taxation of Excess Profits II*, 56 Political SCI. Q. 84, 1941; ID. *The Taxation of Excess Profits III*, 56 Political SCI. Q. 226, 1941; PLEHN C., *War Profits and Excess Profits Taxes*, *American Economic Review*, 1920, 10, 283-298; BROWNLEE W.E., *Federal Taxation in America*, Cambridge University Press and the Woodrow Wilson Center Press, 1996, 64-65; BILLINGS M. - OATS L., *Innovation and Pragmatism in Tax Design: Excess Profits Duty in the UK during the First World War*, in *Accounting History Review*, 2014, 24, 86; ROSS TOLMIE J. - CAMPBELL W.L., *Excess Profits Taxation*, in *Canadian Journal of Economics and Political Science*, 1941, vol. 7, no. 3, 361; CAMPBELL C., *J.L. Ilsley and the Transformation of the Canadian Tax System: 1939-1943*, in *Canadian Tax Journal*, *Canadian Tax Foundation*, 2013, vol. 61, no. 3, 667-668; BOECKEL R.M., *Taxation of excess profits. Editorial research reports 1933*, 1933, vol. II).

Dopo la Seconda guerra mondiale non si assistette più a vaste ondate di imposte sugli extra profitti, ma a iniziative isolate di alcuni Paesi in occasione di eventi o circostanze specifici e straordinari che hanno afflitto le proprie comunità ed economie. Fu questo il caso, ad esempio, della *Crude Oil Windfall Profit Tax* adottata dagli Stati Uniti dal 1980 al 1988 in occasione dell'incremento dei prezzi del petrolio grezzo a seguito dell'interruzione, da parte dell'OPEC, del controllo sui prezzi del petrolio (cfr. DRAPKIN D.B. - VERLEGER P.K. JR., *The Windfall Profit Tax: Origins, Development Implications*, in *Boston College Law Review*, 1981, vol. 22, no. 4, 631-704).

Un altro esempio è dato dall'imposta sui profitti delle banche introdotta nel 1981 nel Regno Unito per contrastare l'impennata dei tassi di interessi, che, in realtà era un'imposta del 2,5% sul valore dei depositi bancari più che sul reddito straordinario. Sempre il Regno Unito, nel 1997, introdusse una *windfall tax* sugli extra profitti delle società che erano state privatizzate - a prezzi eccessivamente al ribasso, a detta di molti - nel corso del precedente ventennio dai governi conservatori (CHENNELLS L., *The Windfall Tax*, in *Fiscal Studies*, 1997, vol. 18, no. 3, 279-291).

Nell'ultimo quindicennio, anche l'Italia è stata protagonista dell'adozione di imposte riconducibili, almeno nelle intenzioni del legislatore, alla categoria delle *excess profit tax*.

Con l'obiettivo di recuperare alla collettività gli extra profitti generati da certe imprese del settore energetico, nel 2008, infatti, fu introdotta (attraverso l'art. 81 D.L. n. 112/2008, convertito dalla L. n. 133/2008) la c.d. "Robin Hood Tax", consistente in un'addizionale IRES (inizialmente del 5,5%, poi incrementata al 6,5% e, infine, al 10,5%) sull'intero reddito imponibile delle imprese ricadenti nel campo di applicazione della misura in esame e che avevano generato, nel periodo d'imposta precedente, un fatturato superiore a un importo predefinito dal legislatore, pari, in fase di prima applicazione, a 25 milioni di euro, ma progressivamente ridotto negli anni successivi (v., per tutti, TUNDO F., "Robin tax": come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?, in *Corr. trib.*, 2011, 40, 3269 ss.). Nel 2011, a seguito dell'ultima grande crisi finanziaria globale, l'Italia adottò un'aliquota addizionale IRPEF sugli emolumenti variabili (c.d. *bonus* o *stock option*) corrisposti ai dirigenti e collaboratori operanti nel settore finanziario. Il fine del legislatore, palesato nello stesso testo normativo attraverso cui la misura - tuttora in vigore - è stata introdotta, è quello di scoraggiare modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria «in considerazione degli effetti economici potenzial-

mente distorsivi propri delle forme di remunerazione operate sotto forma di bonus e stock options» (così Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 146/2011).

Non sorprende che, a seguito della crisi finanziaria esplosa nel 2008, l'adozione, a livello globale, di un'*excess profit tax* sia stata proposta da vari studiosi e *policy-maker* come misura finalizzata a redistribuire una parte dei profitti di banche e altri istituti finanziari. Tuttavia, nessun accordo in tal senso fu raggiunto all'epoca (cfr. DAVEREUX M., *New bank taxes, New World Order?*, in *Tax Adviser*, June 2010, 12-13; ALWORTH J. S. - ARACHI G., *Taxation and the Financial Crisis*, cit. *ivi*, 15; GARBARINO C. - ALLEVATO G., *The Global Architecture of Financial Regulatory Taxes*, in *Michigan Journal of International Law*, 2015, 36, 624-628; INTERNATIONAL MONETARY FUND, *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector: Final Report for the G-20*, June 2010, 66-71).

Infine, occorre considerare che vari Paesi - ad oggi se ne contano trentadue, con Norvegia e Australia *in primis* - hanno implementato delle imposte sui profitti delle imprese sfruttatrici di risorse naturali non rinnovabili. Si tratta di imposte denominate internazionalmente *resource rent taxes* e che costituiscono una sotto-categoria delle *excess profit tax*. La differenza principale con le *excess profit tax* discusse sinora è che i redditi da esse gravati non sono originati da eventi eccezionali o imprevedibili, bensì sono ricorrenti e connaturati all'attività di ordinaria estrazione delle risorse naturali, solitamente caratterizzata dalla presenza di soggetti operanti in regime di monopolio o oligopolio (UNITED NATIONS, *Handbook on selected issues for taxation of the extractive industries by developing countries*, 2018, 367).

3. Un elemento essenziale nella configurazione di una *excess profit tax* è, ovviamente, rappresentato dalla definizione dell'ambito soggettivo di applicazione. Difatti, un'applicazione dell'imposta sugli extra profitti non generalizzata - bensì circoscritta solo a certi settori industriali o, all'interno di questi ultimi, solo ad alcuni operatori (c.d. *ring fencing*) - si espone naturalmente a contestazioni di incostituzionalità per contrasto con i principi di uguaglianza e, per quelle giurisdizioni che come l'Italia l'hanno codificato, di contribuzione in ragione della capacità contributiva. I contribuenti di un'*excess profit tax* si trovano, invero, soggetti ad un carico impositivo superiore rispetto a quello di altri soggetti aventi la medesima, o una più elevata, base imponibile e capacità contributiva ma non rientranti nel campo di applicazione soggettivo di detta imposta.

Per la medesima ragione, le imposte sugli extra profitti potrebbero essere esposte anche a critiche sotto il profilo della compatibilità con il diritto europeo, specificamente con la normativa in materia di aiuti di Stato di cui agli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea: invero, la non applicabilità di un'imposta sugli extra profitti verso certi soggetti che si trovino nelle medesime condizioni dei contribuenti ad essa assoggettati potrebbe essere qualificata come un ingiustificato sussidio.

Onde scongiurare, dal principio, le suddette censure di incostituzionalità o incompatibilità con la normativa sovraordinata europea, è preferibile che un'imposta sugli extra profitti sia applicabile a tutti i contribuenti che superino le soglie quantitative di applicazione e non solo a soggetti appartenenti a specifici settori.

Ad ogni modo, si noti che, proprio con riguardo alle critiche di incostituzionalità per violazione del principio di uguaglianza e di contribuzione sulla base della capacità contributiva avanzate nei confronti della Robin Hood Tax e dell'imposta sugli emolumenti variabili dei manager del settore finanziario, - ovvero sia di imposte sugli extra profitti con ambito di applicazione limitato a specifici soggetti - la Corte Costituzionale italiana ha riconosciuto, con le sentenze n. 201/2014 e n. 10/2015, che tali discriminazioni qualitative tra contribuenti possono comunque essere tollerate alla luce delle peculiarità dei settori di appartenenza e di straordinarie circostanze contingenti e del perseguimento, attraverso esse, di finalità di pubblico interesse, sempre a condizione che la misura costituisca uno strumento proporzionale e ragionevole per il conseguimento degli obiettivi perseguiti (MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, 1335 ss.; STEVANATO D., *"Robin Hood Tax" tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari*, in *Corr. trib.*, 2015, 13, 951 ss.; BIZIOLI G., *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax tra discriminazione qualitativa e dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1079 ss.; BORIA P., *L'illegittimità*

costituzionale della “Robin Hood Tax”. E l’enunciazione di alcuni principi informatori del sistema di finanza pubblica, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 5, 388 ss.; CARPENTIERI L., *La Corte Costituzionale e i tributi al tempo della crisi: l’“autogoverno” degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 3, I, 223 ss.).

Le medesime argomentazioni potrebbero essere d’aiuto nel difendere simili imposte da una censura di incompatibilità con la normativa UE in tema di aiuti di Stato. È, dunque, assai importante, in questi casi, poter dimostrare che la disparità di trattamento tra soggetti rientranti nell’ambito di applicazione soggettivo dell’imposta e soggetti che invece non lo sono sia giustificata dall’intento di sanare anomalie economiche e sociali generate da eventi straordinari o fallimenti di mercato e/o di finanziare programmi redistributivi e, soprattutto, che, dal campo di applicazione del tributo, non sia escluso alcun soggetto nelle medesime condizioni economiche e giuridiche di coloro che ad esso sono assoggettati.

Un altro aspetto assai controverso, forse il più dibattuto, nella configurazione di una *excess profit tax* è la determinazione della base imponibile. Invero, trattandosi di una misura impositiva avente ad oggetto i c.d. extra profitti, la determinazione della base imponibile dipende necessariamente dalla definizione dell’ammontare di profitti ritenuti “normali” o “ordinari” (c.d. *normal profit*). A tal riguardo, sussiste, tra gli economisti e i *policy-maker*, un certo consenso nel ritenere che i profitti ordinari debbano corrispondere alla somma del rendimento sicuro (c.d. *risk free return*, solitamente da intendersi come parametrato agli interessi sui titoli di Stato) e un rendimento per il rischio (c.d. *risk adjustment*) (HEBOUS S. - PRIHARDINI D. - VERNON N., *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*, IMF Working Paper, no. WP/2022/187, International Monetary Fund, 2022, 7).

Proprio l’identificazione del rendimento per il rischio risulta essere un esercizio alquanto ostico e opinabile, in quanto le imprese sono, per definizione, dinamiche e fra loro eterogenee. L’ammontare atteso di remunerazione per il rischio, e dunque dei profitti ordinari, è necessariamente legato alle unicità e specificità non solo del settore industriale ma anche, e soprattutto, della singola impresa (e.g. dimensione, localizzazione, tipologia di *business model*, avversione al rischio e tipologia del management e degli azionisti, strategie commerciali, clienti, ecc.), nonché della fase in cui essa si trova (start up, assestamento, crescita, crisi, ecc.) (REYNOLDS H. - NEUBIG T., *Distinguishing between “normal” and “excess” returns for tax policy*, OECD Taxation Working Papers, 2016, no. 28, OECD Publishing, Paris; BAUNSGAARD T. - VERNON N., *Taxing Windfall Profits in the Energy Sector*, IMF Note, no. 2022/002, International Monetary Fund, 2022, Washington, DC).

Pertanto, poiché prendere in considerazione la realtà e le specificità di ciascuna impresa appare non perseguibile da un punto di vista amministrativo, il legislatore si trova a dover adottare dei criteri oggettivi e generalizzati, anche se meno precisi, di determinazione del reddito normale (o ordinario, che dir si voglia). È questo quanto fatto nella maggior parte delle precedenti adozioni di *excess profit tax* sommariamente ripercorse nei paragrafi precedenti, dalla cui analisi comparata emergono, in particolare, due principali alternative di determinazione del reddito ordinario: a) la media dei redditi degli anni precedenti (c.d. “*average earnings method*”), o; b) una percentuale predefinita di rendimento del capitale investito (c.d. “*invested capital method*”).

Ad esempio, per la determinazione della base imponibile delle *excess profit tax* adottate nel corso delle guerre mondiali, Italia, Canada, Russia e Spagna utilizzarono l’*invested capital method*, l’Olanda adottò l’*average earnings method* e la maggior parte degli altri Paesi fece riferimento ad entrambi i criteri, tendenzialmente privilegiando quello che dava luogo ad un ammontare d’imposta maggiore (fu questo il caso di Regno Unito, Stati Uniti, Francia, Germania, Danimarca, Nuova Zelanda) (HEBOUS S. - PRIHARDINI D. - VERNON N., *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*, cit. *ivi*, 9-10)

Per quanto ci risulta, le scelte di *design* della base imponibile fondate sull’utilizzo dei due criteri sopra citati sono sempre state accolte sul piano costituzionale, in quanto giustificate, per l’appunto, da esigenze di semplificazione amministrativa e ritenute comunque ragionevolmente idonee a delineare il profilo di redditività ordinaria e straordinaria dei contribuenti.

Non è un caso, invero, che la succitata c.d. Robin Hood Tax italiana sia stata giudicata incostituzionale dalla Corte costituzionale proprio perchè la sua base imponibile era la medesima dell'IRES. La normativa italiana non aveva previsto, infatti, alcun parametro di determinazione, seppur generalizzato, dell'ammontare di profitti normale e straordinario. Il riferimento ad una soglia minima di ricavi - peraltro progressivamente abbassata nel corso degli anni in cui l'imposta è stata in vigore - era semplicemente uno dei criteri di individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione della misura impositiva. Per tale ragione, la Robin Hood tax si poteva qualificare, come già illustrato, in una mera maggiorazione dell'aliquota IRES, finendo per tradire, proprio sul piano tecnico, la *ratio* che ne aveva giustificato l'introduzione (MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, cit. ivi; STEVANATO D., *"Robin Hood Tax" tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari*, cit.; BIZIOLI G., *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax*, cit.).

Per quanto riguarda l'aliquota, la *ratio* stessa delle *excess profit tax* imporrebbe che essa corrisponda al 100% della base imponibile. Invero, poichè quest'ultima è costituita da un ammontare pari ai profitti ritenuti eccessivi e derivanti da eventi o circostanze straordinari, l'interesse di tali profitti dovrebbe essere restituita alla collettività sotto forma di gettito. Tra l'altro, è stato da più parti evidenziato come uno dei vantaggi dell'applicazione delle *excess profit tax* sia la neutralità di tale misura impositiva rispetto ai comportamenti dei contribuenti, dato che essa incide su una quota di profitti eccedente l'ammontare della remunerazione attesa del rischio. Per questa ragione, alcuni economisti e *policy-maker* sostengono, idealmente, la sostituzione della tradizionale corporate income tax con un'*excess profit tax* del 100%. Tuttavia, dall'analisi comparata delle *excess profit tax* adottate nel corso dei decenni emerge che solo in un caso - quello dell'imposta di guerra canadese - l'aliquota è giunta al 100% e, in pochi altri casi, essa si è avvicinata a tale soglia. In tutti le altre esperienze, le aliquote, seppur significativamente elevate, sono state di molto distanti dal 100%. Ciò è sicuramente dovuto a scelte di compromesso politico (ALWORTH J. S. - ARACHI G., *Taxation and the Financial Crisis*, cit. ivi, 15; HEBOUS S. - PRIHARDINI D. - VERNON N., *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*, cit. ivi, 15).

Infine, la scelta relativa alla durata delle imposte sugli extra profitti dipende, ragionevolmente, dall'occasione o la circostanza in forza della quale esse sono adottate. Pertanto, *excess profit tax* introdotte in occasione di eccezionali momenti di crisi hanno durata limitata al momento emergenziale e al massimo sino alla sua risoluzione delle implicazioni ad esso conseguenti. Al contrario, *excess profit tax* applicate per sanare gli effetti di fallimenti strutturali di mercato, come le già menzionate *resource rent tax*, hanno durata permanente. Si segnala, comunque, che la durata temporanea dell'imposta, combinata con un ambito di applicazione soggettivo limitato, può dar luogo a distorsioni degli investimenti. Soggetti potenzialmente o effettivamente inclusi nel campo di applicazione dell'imposta potrebbero invero decidere di non effettuare o non incrementare ulteriormente attività economiche suscettibili di generare redditi che sarebbero colpiti da tale tributo (HEBOUS S. - PRIHARDINI D. - VERNON N., *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*, cit. ivi, 15).

4. Come anticipato, alla luce dell'impennata dei prezzi delle principali fonti energetiche e delle raccomandazioni delle principali organizzazioni e istituzioni internazionali e sovranazionali, vari Stati membri dell'UE hanno proceduto ad avviare il processo legislativo domestico per dotarsi di *excess profit tax* applicabili alle imprese del settore energetico. È questo il caso, in particolare, di Spagna, Romania, Italia e Grecia, come sarà illustrato più avanti. Al contempo, altri Stati membri, così come il Parlamento europeo, hanno richiesto alla Commissione europea di garantire un coordinamento delle suddette iniziative unilaterali.

La Commissione europea ha risposto a tali pressioni annunciando, il 14 settembre 2022, la stesura di una bozza di regolamento per l'adozione di misure finalizzate al contenimento dei consumi e dei prezzi dell'energia a livello europeo, nonché di una *excess profit tax* comune e coordinata. L'accordo politico su tale misura è stato successivamente raggiunto, in senso al Consiglio UE, il 30 settembre e il 6 ottobre è stato finalmente adottato il Regolamento n. 2022/1854 (di seguito "Regolamento UE", o semplicemente "Regolamento").

Specificamente, attraverso l'adozione del Regolamento UE - basata su quanto sancito dal paragrafo 1 dell'art. 122 del Trattato sul funzionamento dell'UE, il quale conferisce al Consiglio il potere di «*decidere, in uno spirito di solidarietà tra Stati membri, le misure adeguate alla situazione economica, in particolare qualora sorgano gravi difficoltà nell'approvvigionamento di determinati prodotti, in particolare nel settore dell'energia*» - sono stati introdotti tre strumenti complementari:

- a un obiettivo di riduzione, su base volontaria, del 10% del consumo lordo di elettricità e di un obiettivo di riduzione obbligatorio del 5% del consumo di elettricità nelle ore di punta;
- b la fissazione, fino al 30 giugno 2023, di un tetto massimo (180 euro per megawatt ora) ai profitti delle aziende che non utilizzano il gas per produrre elettricità, bensì il nucleare, le rinnovabili o la lignite;
- c l'imposizione di un contributo di solidarietà obbligatorio di almeno il 33% sugli extra profitti delle imprese del settore fossile.

Ovviamente, le norme che disciplinano il contributo di solidarietà, recate dagli artt. 15, 16, 17 e 18 del Regolamento, sono quelle che maggiormente rilevano ai fini del presente articolo. Infatti, esse istituiscono l'obbligatorietà dell'adozione, da parte degli Stati membri, di un'*excess profit tax* (ufficialmente definita "contributo di solidarietà temporaneo") sugli extra profitti generati dalle imprese che svolgono attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione.

Infatti, nonostante, nel Regolamento UE, la misura in oggetto non venga mai definita come tributo o imposta, bensì sempre e solo come "contributo di solidarietà", pare non esservi dubbio alcuno circa la sua natura di tributo. Si tratta, invero, di un versamento obbligatorio alle casse erariali dei Paesi membri, in assenza di una prestazione sinallagmatica, elementi che sono comunemente accettati come essenziali di un tributo e che lo distinguono da altre prestazioni monetarie obbligatorie come, ad esempio, corrispettivi per servizi pubblici. Secondo la definizione fornita dall'OCSE, ossia l'organizzazione intergovernativa considerata più autorevole in materia fiscale, un tributo è, infatti, «*un versamento obbligatorio alle casse erariali dalla natura non sinallagmatica, in quanto i benefici corrisposti dai governi ai contribuenti non sono allocati in proporzione all'ammontare dei loro pagamenti*» (OECD, *Revenue Statistics 2017*, OECD Publishing, 2017, Paris).

E, specificamente, il fatto che la base imponibile sia costituita da una parte dei profitti, determinati ai sensi delle normative domestiche che disciplinano le imposte sui redditi, induce a qualificare il contributo solidaristico introdotto dal Regolamento UE proprio come un'imposta sui redditi, circostanza che, tra l'altro, dovrebbe farlo rientrare nell'ambito di applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione.

Con riguardo alla configurazione dell'imposta, si evidenzia che:

- ai sensi del combinato disposto degli artt. 15 e 2(15)(16)(17) del Regolamento, rientrano nel campo di applicazione soggettivo dell'imposta le società fiscalmente residenti (o con stabili organizzazioni) in uno Stato membro dell'UE che generino almeno il 75% del proprio fatturato da attività economiche nel settore dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria di cui al Regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio;
- ai sensi degli artt. 15 e 2(18) del Regolamento, la base imponibile dell'imposta corrisponde all'ammontare dei profitti, determinati ai sensi delle normative domestiche di ciascuno Stato membro, eccedenti la media dei redditi nei quattro periodi d'imposta precedenti il 2022 (quindi 2018-2019-2021-2022), aumentata del 20%;
- ai sensi dell'art. 16 del Regolamento, l'aliquota minima dell'imposta è stabilita al 33%;
- ai sensi dell'art. 18 del Regolamento, l'imposta ha natura temporanea, in quanto la sua applicazione deve essere circoscritta ai profitti generati dai soggetti passivi nel periodo d'imposta 2022 e/o 2023 e per tutta la rispettiva durata di tali periodi.

Con riguardo alla destinazione del gettito generato dall'imposta in esame, l'art. 17 del Regolamento dispone che esso debba essere utilizzato dagli Stati membri principalmente per finanziare misure di sostegno alle famiglie e alle imprese che operano nei settori ad alta intensità energetica e misure finalizzate a ridurre il consumo di energie fossili e incrementare la produzione di energie rinnovabili.

Alla luce di quanto sopra illustrato, emerge come il contributo di solidarietà disposto dal Regolamento UE si collochi nel solco delle principali esperienze passate. Invero, tale misura è caratterizzata da un campo di applicazione soggettivo circoscritto a un settore e a degli operatori specifici, da una base imponibile determinata sulla base del *previous earning method*, da un'aliquota elevata ma distante da quella che la *ratio* alla base della misura imporrebbe – ossia il 100% - e dal carattere temporaneo della sua durata.

Ciò detto, occorre ora evidenziare che, ai sensi del par. 3 dell'art. 14 del Regolamento, spetta agli Stati membri adottare e pubblicare misure attuative del suddetto contributo di solidarietà entro il 31 dicembre 2022. Parimenti, i paragrafi 1 e 2 del medesimo art. 14 consentono agli Stati membri di mantenere o adottare misure equivalenti - in termini di ambito di applicazione soggettivo, base imponibile, aliquota, gettito e obiettivi perseguiti - rispetto al contributo di solidarietà (a tal proposito, si veda anche il par. 63 dei Considerando del Regolamento UE). Proprio la compatibilità delle misure già adottate, o di prossima adozione, dai vari Stati membri con l'architettura del contributo di solidarietà disciplinato dal Regolamento UE sarà oggetto dell'analisi dei prossimi paragrafi.

5. La Spagna è stato il primo Paese membro ad adottare una misura qualificabile come *excess profit tax*. Infatti, nel settembre 2021 - quindi addirittura prima ancora dell'acuirsi del conflitto russo-ucraino - il governo centrale spagnolo introdusse, tramite il Regio D.L. n. 17/2021, un meccanismo di redistribuzione degli extra profitti delle società proprietarie degli impianti elettrici impegnate nella produzione di qualunque tipo di energia. Tale meccanismo temporaneo - della durata di sei mesi - imponeva una riduzione dei ricavi delle società rientranti nel suo ambito di applicazione tramite un obbligo di trasferimento al sistema energetico spagnolo dell'intero ammontare dell'incremento di prezzo del gas naturale, da cui dipende il prezzo dell'energia elettrica, come noto. È evidente, dunque, come tale misura, la cui operatività è ora scaduta, costituiva, di fatto, un'imposta del 100% sui ricavi ritenuti eccessivi.

Se si dovesse confrontare tale imposta con quella disciplinata dal Regolamento UE, la base imponibile costituita dai ricavi - *i.e.* non dai profitti - e l'ambito di applicazione soggettivo (la quale è stata notevolmente limitata dal governo e dal legislatore spagnolo in fase di implementazione) costituirebbero i principali elementi di incompatibilità, mentre l'aliquota del 100% non si porrebbe in contrasto con la normativa UE, la quale prevede, come sopra evidenziato, un'aliquota minima del 33%.

Successivamente a tale misura temporanea, nel luglio 2022, alla luce degli ulteriori incrementi dei prezzi dell'energia, il governo spagnolo ha avanzato una proposta per una nuova imposta temporanea sugli extra profitti del settore energetico (e del settore finanziario). Specificamente, tale misura consisterebbe in un'imposta temporanea dell'1,2% sul totale del fatturato delle società del settore del gas, del petrolio e dell'elettricità con fatturato superiore a 1 miliardo di euro e comunque superiore alla media dei periodi d'imposta 2017-2018-2019.

Nonostante il riferimento alla media dei periodi d'imposta precedenti, già si possono individuare strutturali elementi di discordanza rispetto all'*excess profit tax* recata dal Regolamento UE. Anzitutto, la base imponibile è costituita dall'ammontare dei ricavi, elemento che – come nel caso dell'*excess profit tax* italiana – non è idoneo a identificare la profittabilità di un'impresa e men che meno i suoi presunti extra profitti. In secondo luogo, l'intero ammontare dei ricavi sarebbe assoggettato all'imposta e non solo l'eccedenza rispetto a un *threshold* ritenuto ordinario o normale (il riferimento alla media dei ricavi degli anni precedenti funge semplicemente da parametro per delineare l'ambito di applicazione soggettivo dell'imposta). Infine, per quanto applicabile al fatturato e non ai profitti, l'aliquota sembrerebbe essere eccessivamente ridotta, se comparata al 33% previsto dal Regolamento UE. Anche alla luce di tali elementi di discrasia, il governo spagnolo ha, ragionevolmente, sospeso il percorso legislativo che avrebbe portato all'introduzione di tale misura e ha già dichiarato la propria intenzione di rendere quest'ultima compatibile con quanto prescritto dal Regolamento UE.

Dopo la Spagna, la Romania, con la L. n. 259/2021, ha introdotto un'imposta temporanea dell'80% sui ricavi netti derivanti dalla vendita di prodotti energetici a un prezzo superiore agli 450 LEU (circa 90 euro) per MWh nel periodo 1° novembre 2021 - 31 marzo 2023. Le aliquote sono progressive, dal 15%

al 70%, sui redditi derivanti dalla vendita del gas naturale a prezzi superiori a 85 LEU (circa 18 euro) per MWh. Il riferimento, per la determinazione della base imponibile, ai ricavi netti pare compatibile con quanto previsto dal Regolamento UE e con la *ratio* ultima di un'imposta finalizzata a redistribuire alla società i profitti straordinari generati da pochi beneficiari della crisi dei prezzi delle fonti energetiche. Anche l'aliquota è coerente con quanto prescritto dal Regolamento, essendo addirittura superiore al minimo stabilito del 33%. Un elemento di minore discordanza con la disciplina eurounitaria risulta essere il periodo oggetto di imposizione, che, come già evidenziato, ai sensi del Regolamento UE deve abbracciare l'anno 2022 e/o 2023, mentre nella normativa rumena si fa riferimento al periodo 1° novembre 2021 - 31 marzo 2023.

Con l'art. 37 D.L. n. 21/2022, l'Italia ha introdotto, per l'anno d'imposta 2022, un contributo straordinario di solidarietà finalizzato al contenimento, per imprese e consumatori finali, degli effetti derivanti dall'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico (comma 1). Destinatari di tale misura sono i soggetti che esercitano, per la successiva vendita, l'attività di produzione di energia elettrica e gas metano o di estrazione di gas naturale, di rivendita di tali fonti di energia elettrica, di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, o di importazione a titolo definitivo di energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione Europea. Ricadono, invece, fuori dall'ambito di applicazione soggettiva del contributo i soggetti che svolgano l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti.

Il comma 2 stabilisce che la base imponibile del contributo solidaristico straordinario sia costituita dall'incremento del saldo imponibile delle operazioni IVA (attive e passive) del periodo ottobre 2021 - marzo 2022 rispetto a quello del periodo ottobre 2020 - marzo 2021. In caso di saldo negativo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 31 marzo 2021, ai fini del calcolo della base imponibile per tale periodo è assunto un valore di riferimento pari a zero.

Sempre ai sensi del comma 2, il contributo si applica nella misura del 25% (originariamente era pari al 10%) nei casi in cui il suddetto incremento sia superiore a 5.000.000 euro. Il contributo non è, invece, dovuto nel caso in cui l'incremento sia inferiore al 10%.

Dalle informazioni sopra riportate emerge come il tributo in questione si discosti significativamente dalla struttura del contributo introdotto dal Regolamento UE. Invero, mentre l'ambito soggettivo di applicazione dei due tributi può ritenersi sostanzialmente sovrapponibile, sia la base imponibile che l'aliquota divergono, ponendo serie questioni di compatibilità in capo alla misura italiana - che era preesistente rispetto all'introduzione del tributo disciplinato dal Regolamento UE.

In particolare, mentre, come già evidenziato, la base imponibile del contributo europeo è determinata con riferimento all'eccedenza rispetto alla media dei profitti dei periodi precedenti, così apparendo allineata a molte delle precedenti esperienze di *excess profit tax* e, soprattutto, all'obiettivo di tassazione di profitti ritenuti o presunti straordinari sulla base di criteri direttamente connessi alla redditività, l'imposta italiana, seppur espressamente diretta a colpire gli extra profitti, viene calibrata su valori - i saldi delle operazioni rilevanti ai fini IVA - che certamente non sono idonei a intercettare una capacità contributiva straordinaria. Tra l'altro, tale aspetto è quello che ha suscitato maggiori perplessità, in dottrina e tra i contribuenti, circa la legittimità costituzionale domestica del contributo italiano. Invero, come già evidenziato, uno dei motivi di censura della Robin Hood tax da parte della Corte costituzionale fu proprio la circostanza che la base imponibile del tributo fosse costituita dall'interezza del reddito imponibile dei soggetti passivi e non dalla parte di essi ritenuta straordinaria (IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. "caro bollette"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 9 ss.).

Tale circostanza rendeva l'imposta non proporzionale e irragionevole, poichè non funzionale al raggiungimento dell'obiettivo che giustificava la deviazione dal principio di uguaglianza - *i.e.* un maggior carico impositivo in forza di una maggiore e straordinaria manifestazione di capacità contributiva. Alla luce di ciò, risulta assai difficile ritenere che la Corte costituzionale possa ritenere ragionevole e proporzionale un tributo finalizzato alla redistribuzione degli extra profitti la cui base imponibile sia costituita,

tuttavia, dal differenziale fra i saldi IVA. L'aliquota del 25%, inoltre, risulta inferiore a quella minima stabilita dal Regolamento UE.

Nel maggio 2022, la Grecia ha introdotto, con la L. n. 4936/2022, un'imposta temporanea retroattiva del 90% la cui base imponibile è costituita dalla differenza tra i profitti di ciascun mese del periodo di applicazione (1° ottobre 2021 - 30 giugno 2022) e quelli del medesimo mese dell'anno precedente.

Fra le varie misure nazionali già introdotte all'interno dell'UE, l'imposta greca pare essere non solo la più lineare e semplice, ma anche la più compatibile con il contributo straordinario disciplinato dal Regolamento UE. Infatti, la base imponibile è determinata avendo riguardo all'incremento dei profitti - seppur il periodo precedente oggetto di comparazione per determinare l'incremento sia solo quello 1° ottobre 2020 - 30 giugno 2021, circostanza che renderà verosimilmente necessario un emendamento da parte del legislatore greco. Per quel che concerne i soggetti passivi e l'aliquota, essi sono assolutamente compatibili con i parametri *de minimis* prescritti dalla neointrodotta normativa europea.

L'analisi sopra condotta dimostra quanto, in una mera prospettiva di *public policy*, fosse effettivamente opportuno procedere ad un intervento armonizzatore da parte delle istituzioni europee in materia di *excess profit tax* per il settore energetico. Infatti, tra i Paesi che già si sono attivati per dotarsi di un'imposta più o meno riconducibile alla categoria delle *excess profit tax*, ciascuno pare essere andato, sino all'emanazione del Regolamento, per la propria strada, adottando scelte di *design* del tributo assai differenti. Siffatta circostanza, combinata con l'inazione da parte di altri Stati membri meno afflitti dall'incremento dei prezzi o con maggiore capacità di manovra fiscale per far fronte all'impennata dei prezzi delle fonti fossili di energia, avrebbe dato luogo a una frammentazione normativa del mercato interno, nonché, in alcune circostanze, a possibilità di arbitraggio da parte degli operatori.

La Commissione, nel formulare la proposta, e il Consiglio UE, nell'approvarla, hanno fissato quella che deve essere l'architettura essenziale dell'*excess profit tax* a livello eurounitario (salvo quanto verrà illustrato nel paragrafo successivo in merito al riferimento alla determinazione dei profitti ai sensi delle normative domestiche). Sta ora ai governi e ai legislatori dei Paesi membri, implementare questa misura e, laddove necessario, emendare le proprie normative di riferimento, onde evitare profili di incompatibilità che già appaiono evidenti in alcune delle imposte già introdotte o proposte unilateralmente.

6. La riconosciuta opportunità dell'intervento legislativo eurounitario non può, tuttavia, esimere dal rappresentare alcuni significativi elementi di criticità di quest'ultimo.

Anzitutto, è da segnalare come la misura adottata possa essere viziata da un difetto di competenza dell'UE. Come noto, infatti, le istituzioni eurounitarie non hanno competenza diretta in tema di imposte sui redditi. L'interpretazione consolidata dell'architettura della ripartizione delle competenze fra Stati membri e UE in materia tributaria è stata sinora quella di giustificare interventi legislativi UE in materia di imposte dirette solo in forma di direttiva e per comprovate esigenze di protezione del Mercato unico interno. È stato questo il caso, ad esempio, della Direttiva c.d. Madre - Figlia in materia di circolazione intra-UE dei dividendi e della Direttiva interessi - royalty. Nel caso di specie, invece, la Commissione e il Consiglio UE hanno deciso di adottare un provvedimento legislativo primario in forma di regolamento, il quale, a differenza di una direttiva in materia fiscale, non richiede l'approvazione all'unanimità (bensì una maggioranza qualificata) ed è direttamente applicabile. Ciò implica un significativo intaccamento dell'autonomia e della competenza dei Paesi membri in materia di imposte sui redditi, che potrebbe essere oggetto di impugnazione. Si segnala, invero, che due Stati membri - specificamente, Polonia e Ungheria - hanno già espresso dissenso o riserve proprio sulla base legale per l'adozione del provvedimento, evidenziando come una misura fiscale di questo tipo avrebbe dovuto essere adottata all'unanimità e in forma di direttiva (Consiglio europeo, Comunicazione n. 4715/22 del 6 ottobre 2022 sull'approvazione della Proposta di Regolamento del Consiglio relativa a un intervento di emergenza per far fronte al rincaro dei prezzi dell'energia, Annex 1).

Un altro aspetto della misura europea che desta forti perplessità è rappresentato da un eccessivo affidamento alla normativa domestica dei Paesi membri. Come già illustrato, il Regolamento si limita a tracciare quelli che sono i lineamenti essenziali del contributo di solidarietà, attribuendo ai singoli Stati

membri il potere e la responsabilità di attuare tale misura - o, addirittura, di adottare misure differenti ma equivalenti. Tale circostanza è suscettibile di condurre, nei fatti, a uno scenario di eccessiva frammentazione attuativa del tributo, il quale può minarne gravemente l'efficacia e alimentare numerosi contenziosi.

A tal proposito, si rammenta che, per la determinazione della base imponibile, il Regolamento fa riferimento alla normativa domestica di ciascun Paese membro. Proprio l'attuale eterogeneità delle normative domestiche in materia di determinazione della base imponibile può comportare significative differenze di trattamento fra contribuenti aventi la medesima capacità economica ma residenti o comunque fiscalmente presenti in Paesi membri diversi e, al tempo stesso, può indurre comportamenti opportunistici da parte dei contribuenti. Inoltre, la mancata presa di posizione, nel Regolamento, sulla deducibilità, o meno, del contributo di solidarietà dalla base imponibile dell'imposta sui redditi ordinaria costituisce un ulteriore elemento di potenziale eterogeneità delle implicazioni del contributo per i suoi soggetti passivi, a seconda della scelta adottata dal rispettivo Paese di residenza.

Tali rischi sono acuiti dall'assenza, nel Regolamento, di specifiche norme finalizzate alla prevenzione di comportamenti elusivi. Inoltre, essendo l'imposta applicabile solo nei confronti di soggetti residenti o con una stabile organizzazione in territorio UE, alcuni operatori potrebbero essere tentati dall'operare, specialmente per quanto riguarda le attività di commercializzazione, tramite entità extra-UE. Oppure, i soggetti passivi dell'imposta potrebbero adoprarsi per frammentare le attività rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta ripartendole fra varie entità nessuna delle quali superi il *threshold* di extra-profitti richiesto dal Regolamento per far scattare l'*excess profit tax* UE. Il controllo di comportamenti del genere è affidato, anche in questo caso, alle sole normative e prassi domestiche, col rischio di approcci eterogenei fra i vari Paesi membri.

Infine, la scelta di circoscrivere il perimetro di applicazione dell'imposta agli operatori operanti nel settore energetico - specificamente, nell'ambito dell'estrazione, della raffinazione del petrolio o della fabbricazione di prodotti di cokeria - può esporre a contestazioni circa l'esclusione di altre imprese che, seppur non operanti in tali comparti industriali, hanno generato profitti straordinari in ragione dell'attuale crisi e/o della crisi pandemica.

7. Dall'analisi condotta nei paragrafi che precedono, emerge come l'adozione di imposte sugli extra profitti sia uno strumento che da oltre un secolo figura nell'armamentario dei governi per la gestione delle crisi economico-sociali e dei fallimenti di mercato. Pertanto, la sua adozione in occasione dell'attuale crisi energetica non deve sorprendere.

Il vero elemento di novità è costituito, piuttosto, dall'utilizzo, per la prima volta, di una tale misura a livello eurounitario. Tale evento costituisce certamente un precedente di enorme rilievo politico e giuridico. Si tratta, invero, di una misura sulla carta decisiva per scongiurare risposte frammentarie suscettibili di minare la tenuta del Mercato unico, nonché di un importante precedente verso l'armonizzazione delle politiche tributarie in ambito UE.

L'opportunità di una siffatta iniziativa è, tra l'altro, dimostrata dall'eterogeneità delle misure sinora messe in campo o prospettate unilateralmente da alcuni Stati membri e dall'inazione di altri.

Tuttavia, l'iniziativa dell'Unione Europea presenta anche degli elementi di criticità che potrebbero inficiarne l'impianto giuridico e l'efficacia.

In primo luogo, l'adozione di un'imposta sui profitti a maggioranza qualificata e tramite un Regolamento espone la misura in oggetto a contestazioni basate su un potenziale difetto di competenza del Consiglio europeo.

In secondo luogo, pare esservi, nella disciplina di cui al Regolamento UE, un eccessivo affidamento alla normativa domestica degli Stati membri, il quale potrebbe tradursi proprio in quella frammentazione delle risposte alla crisi energetica che l'intervento della Commissione europea e del Consiglio europeo volevano scongiurare.

Infine, la delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione di una *excess profit tax* europea a imprese del settore energetico, escludendovi altri soggetti che hanno parimenti generato, negli ultimi tempi, enormi e straordinari profitti espone a comprensibili recriminazioni da parte delle prime.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALWORTH J.S. - ARACHI G., *Taxation and the Financial Crisis*, Oxford University Press, 2012, 15
- AVI-YONAH R., *Covid-19 and US Tax Policy: What Needs to Change?*, in *Intertax* 2020, 48, 790-793
- AVI-YONAH R., *It's Time to Revive the Excess Profits Tax*, The Am. Project, 27 marzo 2020
- AVI-YONAH R., *The Three Goals of Taxation*, in *Tax L. Rev.*, 2006, vol. 60, no. 1, 1-28
- BAUNSGAARD T. - VERNON N., *Taxing Windfall Profits in the Energy Sector*, IMF Note, no. 2022/002, International Monetary Fund, 2022, Washington, DC
- BILLINGS M. - OATS L., *Innovation and Pragmatism in Tax Design: Excess Profits Duty in the UK during the First World War*, in *Accounting History Review*, 24, 83-101
- BIZIOLI G., *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax tra discriminazione qualitativa e dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1079 ss.
- BOECKEL R.M., *Taxation of excess profits. Editorial research reports 1933*, 1933, vol. II
- BORIA P., *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax". E l'enunciazione di alcuni principi informativi del sistema di finanza pubblica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 5, 388 ss.
- BROWNEE W.E., *Federal Taxation in America*, Cambridge University Press and the Woodrow Wilson Center Press, 1996
- CAMMETT M. - LIEBERMAN E., *Building solidarity: challenges, options, and implications for COVID-19 responses*, Edmond J., Safra Center for Ethics, Harvard, 2020, no. 4
- CAMPBELL C., *J.L. Ilsley and the Transformation of the Canadian Tax System: 1939-1943*, in *Canadian Tax Journal*, Canadian Tax Foundation, 2013, vol. 61, no. 3, 633-670
- CARPENTIERI L., *La Corte Costituzionale e i tributi al tempo della crisi: l'"autogoverno" degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità e la prospettazione di una incostituzionalità solo pro futuro*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 3, I, 223 ss.
- CHENNELS L., *The Windfall Tax*, in *Fiscal Studies*, 1997, vol. 18, no. 3, 279-291
- DAVEREUX M., *New bank taxes, New World Order?*, in *Tax Adviser*, June 2010, 12-13
- DINIZ MAGALHÃES T. - CHRISTIANS A., *Rethinking Tax for the Digital Economy After COVID-19*, in 11 *Harvard Business Law Review*, 2021
- DRAPKIN D.B. - VERLEGER P.K. JR., *The Windfall Profit Tax: Origins, Development Implications*, in *Boston College Law Review*, 1981, vol. 4, no. 4, 631-704
- GARBARINO C. - ALLEVATO G., *The Global Architecture of Financial Regulatory Taxes*, in *Michigan Journal of International Law*, 2015, 36, 603- 648
- HEBOUS S. - PRIHARDINI D. - VERNON N., *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*, IMF Working Paper, no. WP/2022/187, International Monetary Fund, 2022
- HICKS J.R. - HICKS U.K., *The Taxation of War Wealth*, 1941
- IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche in ordine al contributo straordinario sul c.d. "caro bollette"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 9 ss.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND, *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector: Final Report for the G-20*, June 2010, 66-71
- MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, 1335 ss.
- OECD, *Revenue Statistics 2017*, OECD Publishing, 2017, Paris
- PLEHN C., *War Profits and Excess Profits Taxes*, *American Economic Review*, 1920, 10, 283-298
- REYNOLDS H. - NEUBIG T., *Distinguishing between "normal" and "excess" returns for tax policy*, OECD Taxation Working Papers, 2016, no. 28, OECD Publishing, Paris
- REPETTI J.R., *Democracy, Taxes, and Wealth*, in *New York University law review*, 2001, vol. 76, 825 ss.
- ROSS TOLMIE J. - CAMPBELL W. L., *Excess Profits Taxation*, in *Canadian Journal of Economics and Political Science*, 1941, vol. 7, no. 3, 350-370

- SAEZ E. - ZUCMAN G., *The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts*, in *Journal of Economic Perspectives*, 2020, vol. 34, no. 4, 3-26
- SHOUP C., *The Taxation of Excess Profits I*, 55 *Political SCI. Q.* 535, 1940
- SHOUP C., *The Taxation of Excess Profits II*, 56 *Political SCI. Q.* 84, 1941
- SHOUP C., *The Taxation of Excess Profits III*, 56 *Political SCI. Q.* 226, 1941
- STEVANATO D., *“Robin Hood Tax” tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari*, in *Corr. trib.*, 2015, 13, 951 ss.
- TUNDO F., *“Robin tax”: come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?*, in *Corr. trib.*, 2011, 40, 3269 ss.
- UNITED NATIONS, *Handbook on selected issues for taxation of the extractive industries by developing countries*, 2018, 367

La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea (*)

Tax competition between states in the context of European economic governance

ANGELO CONTRINO

Abstract

Nell'intervento si analizza la collocazione della concorrenza fiscale tra gli Stati UE nel quadro ordinamentale europeo, al fine di evidenziare i limiti della governance economica europea e i rischi di strumentalizzazione delle libertà fondamentali da parte degli Stati membri. Ciò constatato, si analizza il ruolo di supplenza che hanno tentato di svolgere la Corte di Giustizia e la Commissione, con esiti altalenanti rispetto al paventato rischio di "abuso" delle libertà fondamentali da parte degli Stati membri. Nella parte conclusiva, si mette in evidenza come – nonostante talune proposte di Direttive recenti – la prospettiva, *rebus sic stantibus*, sembra nel senso di una verosimile perpetuazione della concorrenza fiscale fra gli Stati membri, soprattutto da parte dei Paesi UE più forti (ossia con debito pubblico minimo o nullo), facendole "mutare pelle" attraverso il passaggio dal profilo sostanziale a quello procedimentale dell'attuazione dei tributi.

Parole chiave: concorrenza fiscale tra gli Stati UE, governance economica europea, libertà fondamentali

Abstract

*The essay analyzes the placement of tax competition between EU States in the European legal framework, in order to highlight the limits of European economic governance and the risks of exploitation of fundamental freedoms by the Member States. In the second part, it analyzes the substitute role that the Court of Justice and the Commission have attempted to play, with mixed results compared to the feared risk of "abuse" of fundamental freedoms by the Member States. In the concluding part, it is highlighted how - despite some proposals for recent directives - the prospect, *rebus sic stantibus*, seems in the sense of a likely perpetuation of tax competition between Member States, especially by the stronger EU countries (i.e. with minimum or zero public debt), making them "change skin" through the transition from the substantive to the procedural profile of implementation and taxes.*

Keywords: tax competition between EU States, European economic governance, fundamental freedoms

SOMMARIO: **1.** Premesse introduttive e piano dell'indagine. - **2.** Fino a che punto e a quali condizioni uno Stato membro dell'UE può introdurre regimi fiscali di favore per incentivare lo stabilimento delle imprese estere sul proprio territorio? - **2.1.** La strada della riduzione delle imposte è, di fatto, preclusa ad un Paese fortemente indebitato, ma non agli altri Paesi dell'Unione con finanze pubbliche sane, che possono certamente scegliere di porre in essere una politica di competizione fiscale basata sulla riduzione delle aliquote fiscali, sempre nel rispetto della disciplina sugli aiuti di Stato. - **2.2.** La 'difesa' attuata dai Paesi più deboli con il mantenimen-

(*) Trascrizione, rivista nella forma, dell'intervento svolto dall'Autore al VII Congresso nazionale AMT "La giustizia tributaria verso la riforma", Fondazione Marco Biagi, Modena, 17-18-19 giugno 2022; sessione: "Il processo di integrazione, armonizzazione fiscale e la concorrenza tra gli Stati".

to delle aliquote d'imposizione societaria a un livello nominale nella media con gli altri Paesi dell'UE, comporta la ricerca di 'risparmi' nella riduzione delle prestazioni di welfare e, soprattutto, nell'incremento dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche e dell'imposizione sulla ricchezza mobiliare e immobiliare privata. - **3.** Posto che nel delineato quadro ordinamentale e di *governance* europea la concorrenza fiscale tra Stati è legittima, qual è il limite che è stato individuato? - **4.** Gli innovativi interventi della Commissione e della Corte di Giustizia finalizzati a limitare gli "abusi" delle libertà fondamentali da parte degli Stati membri che hanno 'coperto' e 'aiutato' le imprese multinazionali a godere di vantaggi fiscali indebiti. - **5.** Le vicende dei *tax ruling* e la giurisprudenza dei casi danesi quali emblema dello sforzo delle istituzioni unionali di evitare che le libertà fondamentali siano 'abusate' dagli operatori economici, con la compiacenza degli Stati membri. - **6.** Il contributo dell'adozione della Direttiva ATAD, della proposta di Direttiva sulle *shell companies* (cioè sulle società di comodo a livello UE) e dei progetti OCSE su Pillar I e Pillar II. - **7.** Le domande finali: il quadro è davvero positivo e in miglioramento come sembra? È davvero in atto un percorso di superamento della concorrenza fiscale dannosa tra Stati membri dell'UE?

1. Ringrazio gli organizzatori e l'AMT (tutta) per l'invito a questa importante occasione di confronto ad ampio spettro, e su temi di grande importanza e attualità per la materia tributaria, che si è voluto realizzare in occasione del VII Congresso Nazionale dell'Associazione.

Poiché i tempi degli interventi sono limitatissimi, svolgerò la mia breve relazione "per tappe", dichiarando subito il percorso logico-espositivo che intendo seguire:

- a il punto di partenza è la collocazione della concorrenza fiscale tra gli Stati UE nel quadro ordinamentale europeo, al fine di evidenziare i limiti della *governance* economica europea e i rischi di strumentalizzazione delle libertà fondamentali da parte degli Stati membri;
- b ciò constatato, mi soffermerò brevemente sul ruolo di supplenza che hanno tentato di svolgere la Corte di Giustizia e la Commissione, con esiti altalenanti rispetto al paventato rischio di "abuso" delle libertà fondamentali da parte degli Stati membri;
- c nella parte conclusiva, metterò in evidenza che – nonostante talune proposte di Direttive recenti – la prospettiva, *rebus sic stantibus*, mi sembra nel senso di una verosimile perpetuazione della concorrenza fiscale fra gli Stati membri, soprattutto da parte dei Paesi UE più forti (ossia con debito pubblico minimo o nullo), facendole "mutare pelle" attraverso il passaggio dal profilo sostanziale a quello procedimentale dell'attuazione dei tributi.

2. La concorrenza fiscale fra gli Stati membri, attuata mediante la creazione di regimi tributari favore piuttosto variegati, consente alle imprese multinazionali di acquisire un vantaggio competitivo fiscale rispetto agli operatori puramente nazionali, che sono invece sottoposti a un'imposizione più gravosa e si trovano, perciò, a operare sul mercato con maggiori 'costi'.

Se è condiviso che il godimento di vantaggi fiscali di tal fatta da parte delle multinazionali non sia consentito dal diritto dell'UE (tanto che da molti anni la Corte di Giustizia ha riconosciuto l'applicabilità dell'abuso del diritto), è invece discusso se la concorrenza fiscale tra Stati sia legittima o meno alla luce dei Trattati e dei principi delle libertà fondamentali.

La questione che si pone è, in altre parole, fino a che punto e a quali condizioni uno Stato membro dell'UE può introdurre regimi fiscali di favore per incentivare lo stabilimento delle imprese estere sul proprio territorio?

Rispondere a tale quesito non è semplice, in quanto occorre tenere conto delle peculiarità del diritto unionale e della sua architettura istituzionale, anche nell'ottica del quadro della *governance* economica europea.

2.1. Da un lato, è indubbio che in un'area valutaria che incentiva l'esercizio delle libertà fondamentali, in vista della creazione di un 'Mercato unico', le dinamiche di concorrenza tra operatori economici non siano censurabili.

E in tale contesto risultano in linea con i principi di matrice ordoliberalista – che informano la cornice della *governance* economica europea – la promozione di un'economia di mercato che consenta agli operatori economici di cogliere le migliori occasioni di crescita offerte dal quadro del Mercato unico, andando, per esempio, a stabilirsi in quei Paesi che offrono le migliori condizioni di mercato, anche sotto il profilo dell'ottimizzazione del carico fiscale.

Dall'altro lato, però, l'accrescimento della dinamica di concorrenza tra operatori nell'ottica del rafforzamento del Mercato unico deve coniugarsi con il fatto che le finanze pubbliche dei diversi Stati membri non sono 'condivise', né 'protette a livello unionale con meccanismi di mutualizzazione del debito pubblico o di solidarietà tra Stati membri.

Ciò significa che, se la strada della riduzione delle imposte è, di fatto, preclusa ad un Paese fortemente indebitato, così non è per gli altri Paesi dell'Unione con finanze pubbliche sane, che possono certamente scegliere di porre in essere una politica di competizione fiscale basata sulla riduzione delle aliquote fiscali, sempre nel rispetto della disciplina sugli aiuti di Stato.

2.2. E ciò con un ulteriore effetto negativo. La 'difesa' attuata dai Paesi più deboli con il mantenimento delle aliquote d'imposizione societaria a un livello nominale nella media con gli altri Paesi dell'UE, comporta la ricerca di 'risparmi' altrove, principalmente nella riduzione delle prestazioni di welfare e, soprattutto, nell'incremento dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche e dell'imposizione sulla ricchezza mobiliare e immobiliare privata.

Tirando le fila del discorso, si può affermare che: (i) l'assenza di vincoli di solidarietà e di meccanismi di trasferimento a mitigazione degli sbilanciamenti tra le economie appartenenti all'Unione monetaria, (ii) in uno con il vincolo di sostenibilità del debito pubblico e gli obblighi derivanti dall'appartenenza al Mercato unico, ha acuito l'andamento divergente tra economie dell'area euro e ha esposto i Paesi più deboli agli effetti di una competizione 'al ribasso' per quanto riguarda la fiscalità, specie dell'impresa.

3. Posto che nel delineato quadro ordinamentale e di governance europea la concorrenza fiscale tra Stati è legittima, qual è il limite che è stato individuato?

A partire dal report del commissario Monti (1997), il limite è stato individuato nel fatto che la concorrenza fiscale fra gli Stati non deve essere 'dannosa' (*harmful*) e in tale senso si è successivamente mossa la Commissione europea.

Il problema qui però è nuovamente legato all'architettura istituzionale unionale.

Fino alla crisi finanziaria degli anni 2009 e alla successiva crisi del debito sovrano del 2011, i tentativi della Commissione sono rimasti codificati principalmente in strumenti di *soft-law*.

Ciò a dimostrazione della difficoltà di conciliare le diverse prospettive ordinamentali e di governance già illustrate, che sono state irrimediabilmente aggravate dalla mancata armonizzazione della disciplina dell'imposizione diretta e dal permanere del principio dell'unanimità per quanto riguarda le decisioni in materia di politica fiscale.

È solo dopo la crisi del debito sovrano del 2011 che vi è stato un cambio di paradigma, anche sotto la pressione delle sollecitazioni provenienti dall'OCSE (il riferimento è al progetto BEPS).

Così, a partire dalle Direttive DAC in merito allo scambio di informazioni, gli Stati membri hanno progressivamente inteso rafforzare l'intelaiatura di norme finalizzate a impedire, per un verso, forme di "pianificazione fiscale aggressiva", colpendo a livello micro le imprese multinazionali più spregiudicate; e, per altro verso, schemi di "erosione della base imponibile", colpendo a livello macro gli Stati membri che ne creavano le condizioni.

4. In questo contesto evolutivo, che ha portato alla situazione odierna, si collocano gli innovativi interventi della Commissione e della Corte di Giustizia finalizzati a limitare gli "abusi" delle libertà fon-

damentali da parte degli Stati membri che hanno ‘coperto’ e ‘aiutato’ le imprese multinazionali a godere di vantaggi fiscali indebiti.

Al riguardo meritano di essere segnalati, in quanto particolarmente emblematici, l’approccio della Commissione in tema di aiuti di Stato e quello della Grande Sezione della CGUE nei casi danesi.

Quanto al primo, il riferimento è al contrasto delle *misure di aiuto fiscale di carattere individuale* rese a favore di imprese multinazionali nell’ambito di accordi preventivi in tema di prezzi di trasferimento (vertenze FCA, Starbucks ed Apple).

In questi casi, la Commissione ha cercato, utilizzando in maniera innovativa lo strumento del divieto dell’aiuto di Stato di cui all’art. 107 TFUE, di andare a ‘colpire’ politiche fiscali aggressive adottate dai legislatori nazionali che in concreto perturbavano la concorrenza a livello unionale.

Quanto al secondo, nella giurisprudenza relativa ai casi danesi la CGUE ha interpretato proattivamente (i) la figura dell’abuso del diritto e (ii) la clausola dell’assoggettamento ad imposta della Direttiva interessi e canoni.

Ciò con l’obiettivo di contrastare quegli schemi fiscali, caratterizzati dall’interposizione di società *conduit* all’interno dell’UE, che permettono ai ‘beneficiari effettivi’, spesso residenti in Paesi extra-UE, di godere indebitamente dei regimi di esenzione da ritenuta e, dunque, di un vantaggio fiscale indebito che si traduce in immediato vantaggio competitivo.

5. Le vicende dei *tax ruling* e la giurisprudenza nei casi danesi mettono in evidenza lo sforzo delle istituzioni unionali di evitare che le libertà fondamentali siano ‘abusate’ dagli operatori economici, con la compiacenza degli Stati membri.

Ciò che mi preme evidenziare è che, con questi interventi, il focus della Commissione e della Corte di Giustizia non è tanto sulla pratica abusiva/evasiva del contribuente, quanto sul comportamento dello Stato interessato che rende possibili meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva, pregiudicando le basi imponibili degli altri Paesi UE.

Questo percorso di contrasto alle forme di pianificazione fiscale aggressiva ‘consentite’ da alcuni Paesi membri non è privo di ostacoli e problemi.

Basti pensare che le decisioni della Commissione sui *tax ruling* sono state in gran parte ‘bocciate’ dal Tribunale, e che la stessa giurisprudenza dei casi danesi, connotati da alta complessità e tecnicismo, testimonia che la via giudiziale non può essere la “via maestra” per contrastare le varieguate forme di pianificazione fiscale aggressiva consentite da alcuni Paesi dell’UE.

Un efficace contrasto della concorrenza fiscale dannosa non può che passare per l’adozione di atti legislativi di diritto dell’UE, basati sull’accordo unanime di tutti i Paesi membri.

6. A tale riguardo, un passo importante è stata l’adozione della Direttiva ATAD.

Essa ha il pregio di creare un quadro regolatorio armonizzato a livello unionale nel contrasto a svariate pratiche fiscali ‘indebite’ (si pensi agli istituti della CFC, alla deduzione degli interessi passivi, ai disallineamenti da ibridi ecc.) e, dunque, alla concorrenza fiscale tra Stati dell’UE.

Vi sono, poi, interessanti proposte, ancora non formalizzate in atti legislativi, quali la Direttiva sulle *shell companies* (cioè sulle società di comodo a livello UE).

Anche tale Direttiva mira, in ultima istanza, a contrastare vari fenomeni di pianificazione fiscale, e in particolare quelli collegati all’interposizione di società *conduit* a livello UE che godono indebitamente dei vantaggi concessi dalle libertà fondamentali dei Trattati.

A livello OCSE, poi, abbiamo i progetti su Pillar I e Pillar II, che potrebbero ricadute di interesse qualora venissero trasposti nel diritto dell’UE.

7. A questo punto, nell’avviarmi alla conclusione, una domanda è d’obbligo: il quadro è davvero positivo e in miglioramento come sembra?

In altre parole, è davvero in atto un percorso di superamento della concorrenza fiscale dannosa tra Stati membri dell’UE?

La risposta che mi sono dato accontenterò tutti perché è la seguente: sì, no, forse.

Un dato è obiettivo: il quadro complessivo della governance europea non è mutato.

Ciò fa, purtroppo, pensare che le coordinate di riferimento in materia fiscale rimarranno ferme: agli Stati è consentita ampia autonomia in materia di imposizione diretta a condizione che ciò non generi perturbazioni nella concorrenza in contrasto con la disciplina sugli aiuti di Stato.

In questo contesto immobile, il rischio è che, con il passare del tempo, la competizione fiscale si intensifichi sulle aliquote nominali e diventi una concorrenza fiscale ‘procedurale’.

Si intensifichi sulle aliquote nominali, perché i Paesi con finanze pubbliche sane (*i*) hanno margini di debito pubblico da usare; e (*ii*) non sussiste alcun abuso dei Trattati o aiuto di Stato nel fatto che uno Stato membro decida di ridurre le aliquote a vantaggio di tutte le imprese residenti

Può diventare una concorrenza fiscale “procedurale”, perché – se risulterà progressivamente più difficile ‘fare’ concorrenza fiscale sulle aliquote e sui regimi ‘sostanziali’ del tributo grazie all’irrigidimento della disciplina eurolunitaria (vedi Direttiva ATAD e Direttive DAC) – alcuni Stati membri potrebbero attivare strategie di competizione fiscale sul versante disciplina di tipo procedurale.

Ad esempio, con il rafforzamento delle tutele e garanzie procedurali a favore di contribuenti residenti o stabiliti, che potrebbe frustrare o rendere più difficoltose le attività di controllo fiscale messe in atto da altri Paesi membri.

Il disallineamento del grado di tutele procedurali potrebbe avere, già oggi, ricadute con riferimento al funzionamento dei meccanismi di scambio di informazione e, in prospettiva, in campo IVA, specie se venisse attuato il regime dell’IVA definitivo.

In conclusione, come emerge anche dalla sentenza della Corte di Giustizia nel caso Hydina, si prospetta in futuro una nuova tensione tra cooperazione fiscale, armonizzazione fiscale ed estensione delle tutele da parte del legislatore nazionale al di là di quanto sancito dal diritto dell’UE.

Osservazioni in tema di beneficiario effettivo e strutture d'investimento del *private equity*

Observation on beneficial owner clause and private equity investment structures

FABIO BRUNELLI - SABRINA TRONCI - LORENZO AQUARO

Abstract

La declinazione del concetto di “beneficiario effettivo”, presente dal 1977 nel Modello di Convenzione OCSE (ma che non trova in esso una definizione in positivo), nonché nella Direttiva 2003/49/CE, è oggetto di un incessante dibattito interpretativo. La sua corretta interpretazione è infatti cruciale per ovviare ai fenomeni di c.d. “*treaty (o directive) shopping*” sui flussi di dividendi, interessi e canoni, senza tuttavia penalizzare fattispecie genuine. In tale contesto, il presente lavoro si pone l’obiettivo di investigare l’applicazione dei principi enucleati in sede domestica e internazionale per l’individuazione del *beneficial owner* (e del correlato concetto di abuso del diritto) alle strutture di investimento *cross-border* dei fondi di *private equity*, anche alla luce delle proposte di Direttiva cc.dd. Shell Companies e Pillar II.

Parole chiave: beneficiario effettivo, fondi d’investimento, *private equity*, holding statiche, esenzione, abuso del diritto

Abstract

The understanding of the concept of beneficial owner, which has been included in the OECD Model since 1977 (but does not find a clear definition in it), as well as in Directive 2003/49/EC, is subject to ceaseless interpretive debate. Its proper interpretation is crucial, in fact, to prevent “treaty (or directive) shopping” on dividend, interest and royalty flows, without penalizing genuine situations. In such a framework, the aim of this paper is to investigate the application of the principles set out in domestic and international contexts for the purpose of identifying the beneficial owner (and the related concept of abuse of law) to cross-border investment structures of private equity funds, also in light of the proposals for a Council Directive on Shell Companies and Pillar II.

Keywords: *beneficial owner, investment funds, private equity, holding company, tax exemption, abuse of law*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Il concetto di beneficiario effettivo nel diritto e nella giurisprudenza europea delle cause danesi. - **3.** Il beneficiario effettivo nell’ordinamento italiano. - **4.** Cenni sul requisito del beneficiario effettivo nelle holding “statiche” secondo la Cassazione. - **5.** Le strutture di *private equity* facenti capo a fondi di investimento.

1. L’individuazione del concetto di “beneficiario effettivo” (o *beneficial owner*, nella sua versione inglese), di matrice convenzionale, è oggetto di un incessante dibattito interpretativo. La nozione di beneficiario effettivo è, infatti, presente sia nel Modello OCSE (la cui versione più recente è stata rilasciata il 18 dicembre 2017) che nel Modello di Convenzione ONU (la cui versione più recente è stata rilasciata il 1° gennaio 2017) ed è impiegata nella maggior parte delle Convenzioni in materia fiscale stipulate dall’Italia; ciononostante, né il Modello OCSE, né il Modello ONU, né i trattati fiscali ad essi conformi, presentano una sua definizione in positivo.

Le principali ragioni alla base della difficoltà di individuare una definizione univoca di *beneficial owner* sono perlopiù di carattere culturale e in particolare legate alle differenze proprie dei diversi ordinamenti giuridici dei Paesi di *common law* e di *civil law*, trattandosi di un concetto ben noto negli ordinamenti di matrice anglosassone ma non altrettanto in quelli di matrice romano-germanica. Il concetto di *beneficial owner* è stato infatti inizialmente elaborato dai Paesi anglosassoni quale criterio attributivo del reddito in contrapposizione al concetto di *legal owner*.

Il suo ingresso nell'ordinamento fiscale internazionale risale al 1977 ed è avvenuto attraverso la modifica degli artt. 10 (*dividends*), 11 (*interest*) e 12 (*royalties*) del Modello OCSE, nei quali opera come strumento specifico di contrasto ad alcune strategie aggressive di c.d. *treaty shopping*, vale a dire lo sfruttamento improprio dei benefici convenzionali mediante la frapposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo (*agent, nominee* ovvero entità *conduit*) nel flusso reddituale tra lo Stato della fonte e quello dell'effettivo percettore del provento.

Il richiamo al concetto di beneficiario effettivo nel Modello OCSE, fortemente voluto dal Regno Unito, era infatti volto a rimediare agli effetti derivanti dal tenore letterale dei citati articoli del Modello in vigore prima delle modifiche intervenute nel 1977, che consentivano di beneficiare del trattamento più favorevole previsto dalle Convenzioni alla sola condizione che il soggetto erogante il reddito e il percettore, cui tale reddito fosse imputato in base alla disciplina tributaria nazionale, fossero residenti nei rispettivi Stati contraenti. Non era richiesta l'individuazione del "reale" beneficiario del reddito e non veniva, quindi, scongiurato che taluni soggetti privi dei necessari requisiti invocassero – tramite strutture interposte – le norme pattizie loro altrimenti precluse.

L'introduzione della *beneficial ownership clause* nell'art. 10(2) del Modello OCSE in materia di dividendi ha consentito di limitare la potestà impositiva dello Stato della fonte alla condizione che i dividendi fluiscano ad un beneficiario effettivo residente nell'altro Stato contraente. Allo stesso modo, con l'attuale formulazione dell'art. 11(2) del Modello OCSE, gli interessi *outbound* possono essere tassati nello Stato contraente di cui il pagatore è residente ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma l'imposta così applicata non può eccedere un certo ammontare convenzionalmente stabilito «*if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State*». Infine, per quanto riguarda l'imponibilità delle *royalties* transnazionali, l'ordinario regime di esenzione nello Stato della fonte opera a condizione (*ex art. 12[3]*) che i redditi siano *beneficially owned* da un residente dell'altro Stato contraente.

Nella sostanza, lo Stato della fonte si impegna a rinunciare al prelievo sui flussi in uscita di dividendi, interessi o *royalties* (ovvero ad applicare ritenute con aliquote ridotte rispetto a quelle domestiche) a condizione che venga assicurato che il destinatario dei benefici convenzionali sia un soggetto che, in quanto beneficiario effettivo di quel particolare elemento di reddito, abbia titolo per invocare l'applicazione della specifica Convenzione: si vuole dunque evitare che gli obiettivi dei trattati vengano frustrati da triangolazioni o strategie aggressive di *treaty shopping* e finiscano per favorire fiscalmente contribuenti residenti in Stati terzi (o comunque non aventi le caratteristiche per essere ammessi ai benefici convenzionali).

Il concetto di beneficiario effettivo è stato successivamente inserito anche all'interno del contesto eurounioniale, ove nonostante una simile clausola sia esplicitamente prevista solo nell'ambito della Direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 (di seguito anche "Direttiva Interessi e Royalties" o "IRD") – e non anche della Direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 (di seguito anche "Direttiva Madre-Figlia" o "PSD") – essa è richiamata, come illustrato *infra*, dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa degli Stati Membri UE con riguardo a entrambe le citate Direttive e alle relative norme di attuazione.

Quanto brevemente premesso rende evidente l'importanza di delineare correttamente tale concetto, al fine di assicurare, da un lato, che la rinuncia o l'attenuazione della potestà impositiva dello Stato della fonte sui flussi di dividendi, interessi e canoni si realizzi, nella logica di evitare la doppia imposizione giuridica con la concomitante potestà impositiva dell'altro Stato, solo nei confronti di beneficiari che

effettivamente rientrano nel *range* applicativo della Convenzione o delle Direttive, dall'altro, di non penalizzare situazioni ben distanti da ipotesi di “*treaty shopping*”.

Nello svolgimento del presente lavoro, saranno anche evidenziati gli impatti pratici del concetto di “beneficiario effettivo” sulla tassazione delle plusvalenze su titoli e partecipazioni realizzate *cross-border*. Al riguardo il Modello OCSE (art. 13) – e le Convenzioni ad esso conformi stipulate dall'Italia – prevedono la potestà impositiva esclusiva dello Stato contraente ove risiede l'alienante, senza che esso debba qualificarsi come beneficiario effettivo. Tuttavia, l'applicazione della disposizione convenzionale resta soggetta al sindacato generale anti-abuso, sulla scorta del principio espresso nell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969, per cui le Convenzioni contro le doppie imposizioni non hanno lo scopo di garantire i benefici in esse espressi anche ad operazioni abusive. Ebbene, nella prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria italiana si riscontra l'utilizzo degli indizi che tipicamente escludono la qualifica di beneficiario effettivo, come elaborati nel contesto internazionale e UE, a fondamento – insieme ad altri elementi concordanti – delle contestazioni di abuso, che conducono ad applicare ai veicoli intermedi il trattamento fiscale eluso (imposizione della plusvalenza nello Stato della fonte) in luogo delle disposizioni convenzionali (imposizione della plusvalenza nello Stato di residenza). Pertanto, l'approfondimento del concetto di beneficiario effettivo si riflette in concreto anche nell'ambito del trattamento delle plusvalenze transnazionali su titoli e partecipazioni.

2. A partire dalle modifiche introdotte nel 2014 al Commentario al Modello OCSE, il concetto di “beneficiario effettivo” assume una funzione antielusiva specifica e si individua secondo un approccio economico-sostanziale, ossia avendo riguardo al soggetto che disponga del diritto di fare uso e godere del reddito, senza essere condizionato da una obbligazione legale o contrattuale, di fatto o di diritto, di ritrasferire il medesimo pagamento ricevuto a una terza persona (ne sono dunque esclusi agenti, *nominee* e società *conduit*). L'obbligazione di ritrasferimento che impedisce la qualificazione di un determinato soggetto come *beneficial owner* è esclusivamente quella che risulta dipendente e causalmente connessa alla percezione dello specifico reddito, non rilevando il trasferimento effettuato per assolvere altri obblighi non correlati al pagamento ricevuto. Non si esclude pertanto la natura di beneficiario effettivo se il ritrasferimento è effettuato per assolvere alle obbligazioni derivanti da contratti di finanziamento o altre operazioni finanziarie stipulate per proprio conto ovvero, nel caso di fondi pensione o altri organismi collettivi di investimento titolari dei benefici convenzionali, per assolvere alle obbligazioni di distribuzione contrattualmente previste dai relativi regolamenti.

Con riferimento al contesto europeo, la clausola del beneficiario effettivo è assente nella Direttiva Madre-Figlia, ove – avendo essa l'obiettivo di eliminare del tutto la doppia imposizione (sia giuridica che economica) nei rapporti *intercompany* che rientrano nel suo ambito applicativo – si rende irrilevante sul piano tecnico che il percettore dei dividendi integri lo *status* di beneficiario effettivo del flusso (soprattutto nella sua accezione originaria di soggetto cui è imputato, sul piano giuridico-formale, il reddito). D'altro canto, gli obiettivi della PSD sono tutelati dalla presenza della clausola generale anti-abuso.

Diversamente, nella Direttiva interessi e royalties la previsione di una *subject to tax clause*, quale condizione per l'esenzione alla fonte (nonché la circostanza che – a differenza dei dividendi – gli interessi e i canoni costituiscono oneri deducibili nello Stato della fonte), ha reso necessaria l'individuazione del soggetto (*i.e.* il beneficiario effettivo) assoggettato a tassazione effettiva nello Stato UE di residenza e dunque la previsione di tale clausola nella disciplina.

Sulla portata della nozione di beneficiario effettivo nell'ordinamento europeo costituiscono *landmark case* le ormai note “sentenze danesi” del 26 febbraio 2019 della CGUE, concernenti sia l'interpretazione della Direttiva interessi e royalties (cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16) che l'interpretazione della Direttiva Madre-Figlia (cause riunite C-116/16 e C-117/16). In termini generali, i casi esaminati dai giudici europei, originatisi tutti in Danimarca, riguardavano il ruolo di talune *holding* intermedie partecipate da fondi di investimento e da società situate in Stati *extra-UE*, che possedevano partecipazioni in società operative danesi.

Con la prima delle sentenze citate, la Corte ha preso in esame dei casi in cui società danesi erano indirettamente controllate da fondi di investimento *extra-UE*, situati in Paesi privi di Convenzioni contro le doppie imposizioni con la Danimarca, per il tramite di società lussemburghesi – costituite come *holding* passive e, in un caso, come SICAR – ovvero controllate da una società delle Cayman (Paese, parimenti, privo di Convenzione con la Danimarca) per il tramite di *holding* passive svedesi. Gli interessi pagati dalle società danesi, all’esito di complessi processi di ristrutturazione, affluivano dunque ai fondi *extra-UE* (o alla società delle Cayman) attraverso la catena di controllo costituita dalle controllanti lussemburghesi (o svedesi), che, secondo l’Amministrazione finanziaria danese, dovevano essere considerate società meramente interposte (*conduit companies*) e, in quanto tali, prive dei requisiti per essere considerate beneficiarie effettive degli interessi ai fini dell’applicazione della Direttiva interessi e royalties. Per quanto concerne invece la seconda sentenza, e dunque l’interpretazione della Direttiva Madre-Figlia, la Corte si è occupata di due società danesi che distribuivano dividendi, in un caso, a fondi di investimento *extra-UE* residenti in Paesi senza Convenzioni contro le doppie imposizioni con la Danimarca e, nell’altro, nell’ambito di una complessa riorganizzazione di gruppo, a una società portafoglio cipriota a sua volta controllata da una *sub-holding* situata alla Bermuda (Paese privo di Convenzioni con la Danimarca) con casa madre statunitense.

Nella sentenza relativa alla PSD, nonostante il concetto di beneficiario effettivo non sia ivi presente, la CGUE mostra di ritenere che gli indizi tipici che conducono ad escludere la qualifica di beneficiario effettivo sulla base del Modello OCSE e del relativo Commentario rappresentano possibili indici dell’esistenza di un abuso (ad esempio la natura *conduit* del percettore del reddito, desumibile dal ribaltamento immediato dei dividendi, dalla mancanza di un’attività economica diversa da quella consistente nella percezione e ritrasferimento del flusso e dal conseguimento di un utile imponibile insignificante). Tuttavia, emerge chiaramente che il mancato superamento del test del beneficiario effettivo in capo al percipiente non consente comunque di per sé di fondare una contestazione di abuso, potendo al più assumere rilievo indiziario. Dalle sentenze della CGUE si evince altresì che i concetti di beneficiario effettivo e di abuso del diritto sono attigui ma non sovrapponibili: da un lato, l’esclusione della qualifica di beneficiario effettivo in capo ad un soggetto interposto non è necessariamente ascrivibile ad uno schema abusivo, dall’altro lato, il possesso della qualifica di beneficiario effettivo (ad esempio in quanto il percettore UE non ritrasferisce i dividendi o non effettua ritrasferimenti *back to back* dell’importo di interessi e royalties incassati) non esclude la possibilità che venga comunque contestato l’abuso (qualora il percipiente presenti una struttura artificiosa o puramente formale).

Ai fini della ricostruzione del concetto di “beneficiario effettivo” è utile rilevare come – anche secondo i giudici europei, come chiarito nella pronuncia sulle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 – allo stesso non deve attribuirsi il significato che esso assume nei singoli Stati membri, dovendo invece ricercarsi un contenuto autonomo, autosufficiente, del termine che sia fondato su un retroterra giuridico uniforme e che prescindendo dalle diversificate esperienze nazionali (punto 84). Per garantire questa uniformità di lettura, quindi, la Corte chiarisce che deve farsi riferimento al concetto elaborato in sede OCSE ai fini convenzionali (come interpretato, in chiave dinamica, nel Commentario), dal momento che il diritto europeo (nella specie, la IRD) intende realizzare nel contesto europeo gli stessi obiettivi che la *beneficial ownership clause* si propone di attuare nel contesto internazionale, ossia l’eliminazione della doppia imposizione giuridica. Dunque «il termine beneficiario riguarda non un beneficiario individuato formalmente, bensì l’entità che beneficia economicamente degli interessi percepiti e goda, pertanto, della facoltà di disporre liberamente la destinazione» (punti 89 e 122). Sulla base di detto principio, la Corte ammette un approccio *look-through* (punto 94), negando l’applicazione della IRD solo ove non sia individuabile, in un altro Paese UE, una società che soddisfi i requisiti richiesti per essere qualificata come beneficiario effettivo dei flussi. Tale ultima circostanza, peraltro, costituisce un elemento segnaletico (ma non una prova) di una possibile pratica abusiva.

L’approccio *look-through* adottato dalla CGUE nei casi in cui l’immediato percettore non si qualifica come beneficiario effettivo consente dunque di “guardare attraverso” il veicolo intermedio, anche

nell'ipotesi in cui si tratti di un soggetto *corporate*, applicando una sorta di trasparenza economica per effetto del ritrasferimento *back to back*.

La distinzione tra assenza della qualifica di *beneficial owner* e abuso del diritto che emerge dalle sentenze assume rilevanza altresì in termini di onere probatorio: l'Amministrazione finanziaria – in presenza di indici obiettivi e concordanti di artificiosità della struttura – potrebbe negare alla *holding* i benefici delle Direttive, senza dover previamente accertare il regime applicabile ai beneficiari effettivi dei flussi. Tuttavia, laddove il contribuente fosse in grado di dimostrare che l'esonero sarebbe stato comunque applicabile ai beneficiari effettivi, non dovrebbe residuare alcun margine per contestazioni di abuso, stante l'assenza di qualsiasi risparmio d'imposta; e ciò senza che il contribuente debba ulteriormente giustificare la costituzione della *holding* intermedia.

Peraltro, in assenza di abuso, anche laddove l'esenzione della IRD non fosse applicabile per mancanza della qualifica di beneficiario effettivo, la ritenuta da operare, oltreché incidere sull'importo del flusso al netto degli oneri finanziari, dovrebbe ragionevolmente essere individuata nella misura prevista dalla Convenzione in vigore tra lo Stato terzo e lo Stato della fonte, in base ad un approccio *look-through*, attraverso un soggetto *corporate* quale è in ipotesi il veicolo intermedio, simile a quello riconosciuto dalla CGUE in caso di beneficiari UE di “secondo livello”.

Per il caso dei dividendi, invece, in assenza di abuso dovrebbe essere applicabile l'esenzione della PSD alla società intermedia, non essendo la qualifica di beneficiario effettivo del percettore una condizione di applicabilità dell'esenzione.

Seguendo questo filo logico, sul piano delle plusvalenze realizzate su titoli e partecipazioni in contesti *cross-border*, nei casi in cui alla plusvalenza realizzata dalla società intermedia seguisse la distribuzione dell'utile ad un soggetto terzo, non potrebbe comunque configurarsi una fattispecie abusiva, laddove il socio della società intermedia che percepisce i dividendi, residente in un altro Stato, benefici comunque di una Convenzione che riconosce allo Stato di residenza la potestà impositiva esclusiva sulle plusvalenze.

3. Nell'ordinamento interno, dal punto di vista interpretativo, l'Amministrazione finanziaria italiana è passata nel tempo da un approccio formalistico ad una evoluzione in senso sostanzialistico del concetto di beneficiario effettivo che attribuisce rilevanza ai fini dell'integrazione del requisito a: (i) la sussistenza di un beneficio economico proprio derivante dalle operazioni poste in essere; (ii) la disponibilità economica del reddito; (iii) la presenza di un'adeguata struttura e la capacità di controllo dei rischi economici e finanziari. Nei più risalenti documenti di prassi, invero, si ricollegava la qualifica di beneficiario effettivo al soggetto cui l'elemento reddituale risultava “fiscalmente imputabile” e in principio “assoggettabile a imposta” secondo l'accezione convenzionale (“*liable to tax*”), con esclusione di agenti e *nominee*. In alcuni documenti di prassi, poi richiamati anche in successivi documenti in cui l'Agenzia manifestava invece un approccio sostanzialista, veniva già riconosciuta la possibilità di individuare il beneficiario effettivo mediante approccio *look-through* nei casi di trasparenza fiscale o economica (ris. min. 7 maggio 1987, n. 12/431, circ. min. 23 dicembre 1996, n. 306, ris. min. 6 maggio 1997, 104 nonché ris. 27 gennaio 2006, n. 17, ris. 12 luglio 2006, n. 86/E e ris. 21 aprile 2008, n. 167/E). Ciò detto, è nella circ. 30 marzo 2016, n. 6/E che l'Agenzia delle Entrate fornisce un quadro interpretativo esaustivo del concetto di beneficiario effettivo, evidenziando che un soggetto interposto nella percezione di dividendi o interessi ovvero nel realizzo di plusvalenze può beneficiare delle Direttive o delle Convenzioni solo ove si tratti di una struttura dotata della necessaria sostanza economica e, quindi, genuina. La condizione di genuinità si traduce nella necessità di verificare che le entità intermedie siano caratterizzate da un radicamento effettivo nel tessuto economico del Paese di insediamento ovvero che non fungano da mere *conduit* con riferimento alla singola transazione, non svolgendo una reale e genuina attività economica. In altri termini, tali entità intermedie possono dirsi prive di sostanza economica sulla base del riscontro di almeno una delle seguenti caratteristiche: (i) una struttura organizzativa “leggera” (insediamento artificioso o società *conduit*); ovvero (ii) una struttura finanziaria passante (operazione *conduit*).

Peraltro nella medesima Circolare si afferma che, in ipotesi di costruzioni artificiose, fermo restando il disconoscimento della *holding* intermedia nella specie partecipata da un fondo d'investimento estero, sia possibile identificare i beneficiari effettivi mediante un approccio *look-through*, ossia "guardando attraverso" il fondo partecipante, in considerazione della natura di entità fiscalmente trasparente (in senso giuridico o economico) dello stesso. Si ammette quindi la possibilità di invocare non la Convenzione con lo Stato del predatore (*i.e.* della società interposta), bensì quella in vigore con lo Stato della residenza del beneficiario in senso "economico" del reddito, applicando la ritenuta ridotta prevista da quest'ultima (sempreché, ovviamente, l'investitore sia legittimato ad invocarla) (*contra* Cass. 26 febbraio 2009, n. 4600 in cui la Suprema Corte negò la possibilità di ricorrere all'approccio *look through* nel caso di percezione indiretta di dividendi di fonte italiana da parte di un fondo pensione giapponese per il tramite di una *partnership* USA e di una *Nippon Trust Bank Limited*, in qualità di *agent*). Sulla scorta di questa interpretazione, potrebbe sostenersi che in assenza di risparmio d'imposta indebito, e quindi di un abuso, nel caso in cui il socio del veicolo intermedio sia (non già un fondo trasparente ma) un soggetto *corporate*, l'approccio *look-through* dovrebbe ragionevolmente condurre all'applicazione della ritenuta prevista nella Convenzione conclusa tra lo Stato di residenza di detto soggetto e lo Stato della fonte.

4. In funzione dell'analisi delle strutture d'investimento dei fondi di *private equity*, pare opportuno ripercorrere alcuni dei principi espressi dalla Corte di Cassazione con riferimento alla verifica della qualità di beneficiario effettivo in capo alle *holding* c.d. "statiche" (cioè di puro godimento).

Le pronunce della Cassazione sul punto – e in particolare la sentenza 28 dicembre 2016, n. 27112 – hanno anzitutto il pregio di sottolineare l'irragionevolezza della comparazione, in termini di "sostanza economica", tra le società operative e le *holding*, considerate le diverse funzioni e attività che le stesse svolgono.

Ciò che rileva per le *holding* statiche è, infatti, lo svolgimento effettivo dell'attività tipica che si riscontra in questa tipologia di soggetti e normalmente riconducibile ai «*compiti istituzionali di mero indirizzo e direzione unitaria, partecipazione alle assemblee delle controllate e riscossione dei dividendi*». Al contrario, la circostanza che la società percipiente detenga, tra le proprie attività, unicamente delle partecipazioni di controllo così come l'eventualità che essa stessa sia a sua volta totalitariamente controllata da altra società non residente in uno Stato stipulante (c.d. controllo "a cascata") non comprovano *per se* l'artificialità ovvero la strumentalità della struttura.

In tal caso, è necessario verificare alcuni "parametri-spia" per valutare in concreto la sussistenza dell'unico elemento normativamente rilevante ai fini della nozione di beneficiario effettivo, costituito dalla «*padronanza ed autonomia della società-madre percipiente sia nell'adozione delle decisioni di governo ed indirizzo delle partecipazioni detenute, sia nel trattenimento ed impiego dei dividendi percepiti*», in alternativa alla loro traslazione alla capogruppo sita in un Paese terzo. Per le *holding* pure è dunque rilevante (ma non indispensabile), ad esempio, la prova che gli utili ricevuti siano reinvestiti acquistando partecipazioni di altre società.

Sulla scorta di questi argomenti la Corte di Cassazione ha elaborato il principio di diritto secondo il quale la qualifica di beneficiario effettivo in capo alla *holding* statica deve essere accertata, in fatto, tenendo conto della peculiarità dell'oggetto e della natura della società madre percipiente. In particolare, qualora quest'ultima rivesta la qualità di *holding* o *sub-holding* di pura partecipazione, detta qualifica non può essere esclusa per il solo fatto della mancanza di dipendenti e di una significativa struttura organizzativa, della esiguità di costi gestionali e di crediti operativi, della mancata fatturazione di servizi gestionali a favore della società figlia, e nemmeno per il fatto che la società madre percipiente sia a sua volta totalitariamente partecipata da una capogruppo residente in uno Stato non contraente. Tali indici non sono infatti essenziali con riguardo al compito istituzionale di mero indirizzo e direzione unitaria, partecipazione alle assemblee delle controllate, riscossione e impiego dei dividendi, tipico di tale tipologia di società.

Peraltro, secondo la Corte di Cassazione, non potrebbe negarsi alla *holding* la qualità di beneficiario effettivo dei dividendi per la sola circostanza che la ricchezza rinveniente dalle società operative fluisca

alla capogruppo. È necessario, dunque, che l'indagine sia condotta sul trattenimento ed autonomo impiego dei dividendi ovvero sulla loro traslazione alla capogruppo residente nello Stato non contraente, fermo restando che la fisiologica distribuzione di dividendi alla capogruppo nell'ambito del rapporto associativo non vale a disconoscere la qualifica di beneficiario effettivo.

Tale impostazione è stata più di recente ribadita ed ulteriormente ampliata, in relazione anche ai flussi di interessi, dalla Cass., 10 luglio 2020, n. 14756 e dalla Cass., 3 febbraio 2022, n. 3380, che oltre a rappresentare le prime pronunce di legittimità in materia dopo le sentenze danesi, hanno il pregio di condensare gli orientamenti sino ad oggi registratisi in seno alla Suprema Corte in tema di beneficiario effettivo. Le citate pronunce riaffermano, come già era avvenuto in relazione ai flussi di dividendi (Cass. nn. 27112, 27113, 27115 e 27116 del 28 dicembre 2016), che una *sub-holding* può qualificarsi, a determinate condizioni, quale beneficiario effettivo di un flusso transfrontaliero di interessi, senza che sia *ab origine* considerata – per le sue caratteristiche intrinseche – alla stregua di una struttura meramente *conduit* (in ambito europeo, sul tema delle società *holding*, cfr. la sentenza emessa nelle Cause riunite C-504/16 e C-613/16, *Deister Holding AG e Juhler Holding A/S*).

5. L'applicazione dei principi enucleati in sede domestica e internazionale per l'individuazione del *beneficial owner* e del concetto di abuso rappresenta un aspetto cruciale delle strutture dei fondi di *private equity* che effettuano e detengono gli investimenti *cross-border* nelle le società *target* tramite *holding* intermedie. Le società *holding* possono – in linea di principio – beneficiare, sui flussi reddituali percepiti o realizzati in relazione alle *target*, dell'esonero da imposizione nello Stato della fonte in base alla Direttiva Madre-Figlia (o interessi e royalties) ovvero di una ritenuta ridotta (ovvero ancora della tassazione del *capital gain* nel solo Stato di residenza del percettore) in base alle Convenzioni. Ciò a differenza di quanto avverrebbe nel caso in cui i flussi fossero percepiti direttamente dal fondo partecipante, giacché questo non può normalmente beneficiare né delle Direttive UE, né – nella maggior parte dei casi – delle Convenzioni (la preclusione all'applicazione delle Direttive è dovuta alla forma giuridica assunta dai fondi d'investimento ovvero alla circostanza che generalmente si tratta di enti esenti o fiscalmente trasparenti; quest'ultimo aspetto, ossia che il fondo non sia *liable to tax*, generalmente preclude anche l'accesso ai benefici convenzionali).

Rispetto alle strutture di *private equity* facenti capo a fondi esteri (sia UE che extra-UE), l'Agenzia delle Entrate tende a contestare alle *holding* intermedie la carenza di sostanza economica, sulla base di rilievi spesso formalistici, senza tenere opportunamente conto (ove del caso) delle funzioni dalle stesse svolte. In sede accertativa l'Amministrazione finanziaria attinge allo strumentario probatorio elaborato in sede internazionale per disconoscere la qualifica di beneficiario effettivo in capo al percettore formale del reddito, fondando contestazioni di abuso (o interposizione) appunto sulla natura *conduit* e sulla struttura "leggera" delle *holding*, con la conseguenza di negare alle stesse l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia con riguardo ai dividendi distribuiti dalle *target* italiane, ovvero della Convenzione ai fini della tassazione delle plusvalenze.

Con riferimento alla verifica della qualità di beneficiario effettivo con specifico riferimento alle *holding* statiche, occorre tuttavia ricordare come la Suprema Corte abbia chiarito che essa non può essere esclusa per la mera mancanza degli elementi tipici di una società operativa ovvero per la fisiologica distribuzione di utili ai propri soci.

Al riguardo giova nondimeno ricordare come, secondo le indicazioni del Commentario al Modello OCSE – rilevanti anche nel contesto UE secondo il dettato delle sentenze danesi – le obbligazioni di ritrasferimento in presenza delle quali è possibile individuare la natura *conduit* (ed escludere la natura di beneficiario effettivo) del percettore devono riguardare direttamente i dividendi ricevuti; sono, quindi, escluse le obbligazioni legali o contrattuali ad essi non correlate, tra cui dovrebbe farsi rientrare l'adempimento delle delibere di distribuzione adottate dai soci, che rientra tra i compiti istituzionali (nonché tra le attività fisiologiche e lecite) di una società di partecipazione pura.

Peraltro, sulla scorta delle indicazioni contenute nel Commentario all'art. 29 del Modello OCSE, nella versione successiva al Progetto BEPS, in materia di *Principal Purpose Test*, qualora la *holding*

appare giustificata da una serie di ragioni economiche (*extra-fiscali*) concorrenti, occorre escludere che essa sia stata inserita nella struttura d'investimento al fine principale di eludere l'imposizione, ovvero che abbia natura artificiosa o puramente formale, e che dunque sia suscettibile di integrare un'ipotesi di abuso; essa dovrebbe quindi beneficiare delle disposizioni convenzionali (e, per analogia, anche delle Direttive UE).

Ciò detto, in sede di accertamento (o meglio, di adesione) l'Amministrazione finanziaria ritiene talvolta applicabile nelle circostanze in esame l'approccio c.d. *look-through* (già menzionato nei precedenti paragrafi): fermo il disconoscimento della *holding* intermedia, consente cioè agli investitori di invocare direttamente i benefici convenzionali in base alla legislazione dello Stato in cui sono localizzati, al ricorrere di specifiche condizioni. L'approccio *look-through* si basa sulla natura di entità fiscalmente trasparenti (in senso "giuridico" o "economico") dei fondi. In questo contesto va valutata la recente novella legislativa recata dall'art. 1, commi 631-633, L. 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di Bilancio 2021"), che rende esenti da imposizione i dividendi percepiti, e le plusvalenze realizzate, da OICR di diritto estero conformi alla direttiva 2009/65/CE (c.d. "*UCITS IV*"), e da OICR, non conformi alla predetta Direttiva, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della Direttiva 2011/61/UE (c.d. AIFMD), istituiti negli Stati membri UE e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) che consentono un adeguato scambio di informazioni.

L'intervento normativo ha inteso estendere, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ai predetti OICR di diritto estero, che detengono direttamente partecipazioni in società italiane, l'esenzione fiscale prevista per gli utili da partecipazione percepiti da fondi residenti in Italia (cfr. relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2021 e Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 327 dell'11 maggio 2021), al fine di rispondere alle istanze della Commissione europea che aveva avviato un'indagine investigativa (EU Pilot 8105/15/TAXU) con l'obiettivo di verificare la disponibilità dello Stato italiano a procedere spontaneamente ad adeguare la normativa interna, prima di dare inizio ad una procedura di infrazione tesa a rimuovere la disparità di trattamento dei fondi di investimento esteri rispetto a quelli italiani.

La nuova norma dovrebbe essere destinata ad influenzare anche il trattamento delle società *holding* localizzate in Stati membri UE (o SEE), tramite cui i fondi esteri UE/SEE vigilati effettuano e detengono gli investimenti. Ed invero, poiché la modifica normativa consente legittimamente a tali fondi di percepire direttamente i dividendi di fonte italiana (o di realizzare plusvalenze da cessione) senza subire alcuna tassazione in Italia, il conseguimento di un supposto (indebito) risparmio fiscale – che costituisce il presupposto essenziale delle contestazioni sul (presunto) utilizzo abusivo delle *holding* europee – viene inevitabilmente meno, a prescindere da qualsiasi valutazione in merito alle motivazioni economiche o commerciali che giustificano la costituzione della *holding* stessa.

In assenza di una fattispecie abusiva, non sarebbe possibile negare alla *holding* l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia, ovvero la tassazione della plusvalenza nello Stato di residenza del percettore in base alla Convenzione applicabile. L'esenzione prevista dalla nuova disposizione domestica prescinde dalla circostanza che i fondi siano fisiologicamente tenuti a ridistribuire periodicamente i proventi agli investitori (in linea con l'OCSE) e in sostanza assume che un OICR di diritto estero, istituito in UE/SEE e vigilato ai sensi della Direttiva UCITS o della AIFMD, che risponde alle caratteristiche dei fondi italiani, deve ritenersi "genuino" e collocarsi quindi al di fuori di ipotesi abusive.

In definitiva, la norma recata dalle disposizioni della Legge di Bilancio 2021 dovrebbe segnare il superamento definitivo – almeno per le strutture d'investimento dei fondi UE vigilati – della precedente prassi accertativa che applicava il concetto di trasparenza e il *look-through* al fondo nei casi in cui fosse disconosciuta la qualifica di beneficiario effettivo alla *holding* intermedia o ne fosse contestata l'insufficiente sostanza economica.

Peraltro, il riconoscimento del ruolo istituzionale dei fondi (vigilati) e la conseguente esclusione degli stessi dall'applicazione di norme di natura antielusiva si riscontra anche in recenti proposte legislative di matrice comunitaria. È il caso della proposta di Direttiva COM(2021) 565 (nota anche come ATAD III), della Commissione europea del 22 dicembre 2021, che esclude dal test per l'individuazione delle cc.dd. *shell entities* (i.e. le entità intermedie localizzate in UE prive di una struttura organizzativa

e di un'effettiva sostanza economica), gli organismi di investimento collettivo vigilati. Per tali enti, soggetti a stringenti requisiti regolamentari di trasparenza, si assume che essi non presentino un rischio di mancanza di sostanza a fini fiscali ed opera quindi una esclusione soggettiva espressa dall'ambito di applicazione della proposta di Direttiva. Come precisato nella relazione di accompagnamento alla proposta di Direttiva, le esclusioni riguardano entità di comodo “*specifiche*” che sono «*comunemente usate per valide ragioni commerciali*» e non per conseguire vantaggi fiscali (l'esclusione soggettiva prevista dalla Direttiva tiene dunque conto del ruolo istituzionale svolto da determinati soggetti: nel mondo del *private equity*, l'utilizzo dei fondi di investimento alternativi serve a diversi scopi commerciali ed è necessario per facilitare il flusso di capitali da parte di investitori tipicamente istituzionali come fondi pensione, compagnie di assicurazione, banche, fondi sovrani ecc., verso le imprese partecipate, molte delle quali – come ad esempio start-up, scale-up e PMI – non sarebbero altrimenti in grado di ottenere capitali altrove).

Con specifico riferimento alle *holding* detenute dai fondi di *private equity* UE vigilati che operano in Italia – per le quali non è prevista alcuna esclusione soggettiva e che dunque rientrerebbero in principio nel campo di applicazione della proposta Direttiva – potrebbe comunque applicarsi l'esenzione preventiva dal “*test sulla sostanza*” in virtù del fatto che la loro presenza in dette strutture non genera benefici fiscali (infatti, per effetto del nuovo regime di esenzione concesso ai fondi UE/SEE dalla normativa domestica, le *holding* sarebbero in grado di dimostrare che la loro “interposizione” rispetto ai fondi non incide sul debito di imposta complessivo della struttura d'investimento).

Analoga prospettiva è tenuta esplicitamente in considerazione nella definizione di fondo d'investimento contenuta nella proposta di Direttiva di attuazione del c.d. *Pillar II*, che esclude dall'ambito di applicazione i fondi d'investimento e le entità da esso partecipate per il 95% (ovvero l'85%, a certe condizioni) che operano esclusivamente o quasi esclusivamente per detenere attività o investire fondi a beneficio dell'entità esclusa. Il Commentario al Pillar II chiarisce che i fondi d'investimento sono esclusi per garantire il loro *status* di veicoli d'investimento fiscalmente neutrali. Con riferimento all'esclusione dei veicoli utilizzati dai fondi, viene riconosciuta la loro funzione di segregazione degli investimenti (e responsabilità) del fondo. La definizione di fondo d'investimento letteralmente *si estende* ai veicoli, che fanno parte della *infrastruttura* del fondo stesso e devono essere perciò considerati, al pari di quello, *enti esclusi*. L'esclusione dei fondi (e delle *holding* da essi partecipate) dalle GloBE *rules* perseguono dunque il fine di rispettare gli obiettivi di politica economica perseguiti dalle giurisdizioni che ad essi accordano lo *status* di neutralità fiscale (ad esempio quello di prevedere un solo livello di tassazione nella struttura investitori-fondo e di consentire agli investitori di sopportare il medesimo carico fiscale che avrebbero avuto investendo direttamente negli *asset* del fondo). L'esclusione prevista dal Pillar II riguarda espressamente anche i fondi alternativi (utilizzati nell'industria del *private equity*) e i relativi veicoli.

Tornando sul piano domestico e per concludere, rimane tuttora aperto il tema dell'opportunità (o meglio, della necessità) di riconoscere il medesimo regime di esenzione anche ai fondi stabiliti in Paesi terzi. L'interpretazione della CGUE è ormai consolidata (si veda da ultimo la sentenza relativa alla causa C-545/19 del 17 marzo 2022) nel senso di legittimare il rimborso ai fondi UE delle ritenute subite sui dividendi nello Stato della fonte in base al principio di libera circolazione di capitali di cui all'art. 63 TFUE, la cui applicazione si estende anche agli Stati *extra-UE* (tale libertà fondamentale è l'unica ad essere riconosciuta, unilateralmente, anche ai Paesi terzi; cfr. *ex multis* causa C-480/19 del 19 novembre 2020). In questo senso, la Corte di Cassazione - anticipando di fatto il legislatore italiano - con una serie di sentenze gemelle (le numero 21454, 21475, 21479, 21480, 21481e 21482, pubblicate il 6 luglio) ha mosso i primi passi nel riconoscere l'applicazione del principio di non discriminazione anche ai fondi di investimento residenti in Paesi non-UE, sulla base del citato art. 63 TFUE. Pertanto, se i principi espressi dalla CGUE, che sono direttamente vincolanti per i giudici degli Stati Membri, dovrebbero già di per sé dissuadere l'Amministrazione finanziaria dal contestare la natura artificiosa delle *holding* partecipate da fondi esteri non-UE, ora anche gli ultimi arresti della Cassazione dovrebbero contribuire a scoraggiare simili attività accertative.

In conclusione, le criticità tuttora esistenti relative alle strutture dei fondi di *private equity* dovrebbero essere risolte, tanto per quelli UE quanto per quelli *extra*-UE, nel senso di riconoscere la loro funzione istituzionale (se “genuini” e vigilati) e l’assenza di intento abusivo nelle relative strutture d’investimento.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARNOLD B.J., *Tax Treaty Case Law News – A Trio of Recent Cases on Beneficial Ownership*, in *Bull. Intl. Taxn.*, 2012, 6
- ARGINELLI P., *Spunti ricostruttivi della nozione di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni concluse dall’Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, V, 29 ss.
- BALLANCIN A., *La nozione di “beneficiario effettivo” nelle Convenzioni internazionali e nell’ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 209 ss.
- CHEW V., *The Application of Tax Treaties to Collective Investment Vehicles: Beneficial Owner Requirement Explained?*, in *Derivatives & Financial Instrument*, 2015, vol. 17, no. 6
- CIMAZ O., *Le relazioni tra abuso del diritto e beneficiario effettivo nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia: ancora dubbi e problemi irrisolti*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2019, 43, 111 ss.
- CONTRINO A., *Note in tema di dividendi “intraeuropei” e “beneficiario effettivo”, tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, II, 106 ss.
- CORASANITI, *L’evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il modello di convenzione OCSE e la giurisprudenza della Corte di Cassazione e della CGUE*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2493 ss.
- DELLA VALLE E., *La nozione di beneficiario effettivo alla luce delle decisioni della Corte di Giustizia dell’Unione Europea sui “casi danesi”*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2019, 41, 123 ss.
- DU TOIT C.P., *The Evolution of the Term “Beneficial Ownership” in Relation to International Taxation over the Past 45 Years*, in *Bull. Intl. Taxn.*, 2010, vol. 64, no. 10
- FAMÀ F., *Clausola del “beneficiario effettivo” e articolazione dell’onere della prova nell’evoluzione del diritto tributario dei trattati ed europeo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 600 ss.
- GATTO A. - ROSSETTI D.A., *Subholding pura e beneficiario effettivo di interessi alla luce della direttiva 2003/49: un binomio possibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 1, IV, 16 ss.
- GIANNELLI A. - PITRONE F., *Beneficiario effettivo*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi societari*, Milano, 2020, 699-769
- PISTONE P., *Beneficiario effettivo e clausole generali antielusione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 4, 1552 ss.
- RONCO S.M., *“I piccoli passi forse non bastano più”? Le acquisizioni della giurisprudenza sui casi danesi in tema di abuso del diritto, beneficiario effettivo e requisito dell’assoggettamento ad imposizione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1, 315 ss.
- ROSSI L. - BRUNELLI F., *Gli impatti della sentenza della Corte UE C-116/16 e C-117/16 sulle holding utilizzate nelle operazioni di acquisizione*, in www.dirittobancario.it, 14 aprile 2020
- ROSSI L. - AMPOLILLA M., *Le holding nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (riflessioni in ordine alla sentenza cause riunite C-116/16 e C-117/16)*, in *Boll. trib.*, 2020, 3, 189 ss.
- TOMASSINI A. - SANDALO A., *La mera funzione di holding statica non esclude la qualifica di beneficiario effettivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 3, 233 ss.

La qualificazione ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda: artisti o professionisti?

The qualification for conventional purposes of the activities of the operators of the fashion industry: artists or professionals?

FEDERICA CAMPANELLA

Abstract

La Corte di Cassazione è di recente intervenuta per definire alcune rilevanti questioni concernenti la tassazione dei redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti operanti nel settore della moda. In tale occasione i giudici hanno, tra l'altro, ribadito importanti principi di diritto in ordine alla rilevanza e ai presupposti applicativi delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Indubbiamente, il profilo di maggior interesse della decisione in commento attiene al tema della qualificazione giuridica, ai fini convenzionali, delle attività predette (ed, in particolare, di quella svolta da modelle e modelli), con riferimento ai quali la Corte di Cassazione ha escluso la possibile applicazione dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, non considerando tali soggetti "artisti", bensì "professionisti", assoggettati all'art. 14 delle Convenzioni stipulate dall'Italia con i rispettivi Paesi di residenza. L'inquadramento giuridico di tali attività come artistiche o professionali non costituisce una questione di rilevanza meramente teorica, atteso che le disposizioni convenzionali stabiliscono differenti criteri per l'individuazione del Paese cui spetta l'esercizio della potestà impositiva.

Parole chiave: Convenzioni contro le doppie imposizioni, redditi da attività artistica e professionale, operatori del settore della moda, regole di tassazione internazionale

Abstract

With a recent ruling, the Court of Cassation defined some relevant issues concerning the taxation of income produced in Italy by non-resident subjects operating in the fashion industry. On that occasion, the judges, among other things, reaffirmed important principles of law regarding the relevance and the conditions of application of the international conventions against double taxation. The most interesting profile of the decision in question certainly relates to the issue of the legal qualification, for conventional purposes, of the activities of the operators of the fashion industry, with respect to which the Court of Cassation excluded the possible application of art. 17 of the OECD Convention Model, not considering these subjects as "artists", but "professionals", subject to art. 14 of the Conventions stipulated by Italy with their respective countries of residence. The legal classification of these activities as "artistic" or "professional" is not a question of purely theoretical relevance, given that the conventional provisions establish different criteria for identifying the country to which the power to set taxes is entitled.

Keywords: Conventions against double taxation, income from artistic and professional activity, fashion industry operators, international taxation rules

SOMMARIO: 1. Il caso in esame. - 2. La rilevanza e i presupposti applicativi delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. - 3. La qualificazione ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda come "professioni indipendenti" ai sensi dell'art. 14 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. - 4. La possibilità di qualificare come "artisti"

gli operatori della moda con assoggettamento a tassazione nel Paese della fonte a prescindere dalla presenza di una base fissa secondo quanto previsto dall'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Con l'ordinanza n. 7108 del 3 marzo 2022, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito al regime fiscale dei compensi corrisposti da una società residente in Italia per le prestazioni di servizi rese da agenzie di intermediazione non residenti nel territorio dello Stato italiano, riguardanti attività professionali del settore della moda svolte in concreto da operatori residenti all'estero.

La vicenda sottoposta all'esame dei giudici della Suprema Corte riguardava, in particolare, una rinomata casa di moda italiana, la quale, dovendo organizzare una sfilata in Italia, nel corso del periodo di imposta 2005 aveva acquisito, tramite l'intermediazione di alcune agenzie residenti nel Regno Unito, le prestazioni di modelle, parrucchieri, stilisti e truccatori residenti all'estero, senza tuttavia operare la ritenuta del 30% di cui all'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, all'atto della corresponsione dei pagamenti.

L'Agenzia delle Entrate riteneva che, sebbene i soggetti che avevano contribuito a realizzare l'evento (cioè le modelle, i parrucchieri, i truccatori e gli stilisti) non fossero fiscalmente residenti in Italia, i redditi da questi percepiti per il tramite delle agenzie inglesi risultassero comunque imponibili nello Stato italiano quali redditi di lavoro autonomo, secondo quanto disposto dall'art. 23, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 917/1986, trattandosi di redditi derivanti da attività ivi esercitate.

Veniva, così, notificato alla società di moda italiana un avviso di accertamento con cui si contestava la mancata effettuazione della suddetta ritenuta a titolo d'imposta, nella misura del 30%, di cui al citato art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

Avverso tale avviso di accertamento proponeva ricorso la società di moda dinnanzi alla CTP di Milano, risultando, tuttavia, soccombente sia in primo grado che in appello.

La CTR della Lombardia – condividendo le conclusioni cui era già pervenuta la CTP di Milano – riconosceva la piena legittimità dell'atto impositivo notificato alla società. In particolare, il giudice di appello evidenziava che le agenzie residenti nel Regno Unito avessero operato quali «*mere intermediarie e che i soggetti intervenuti alle sfilate (stilisti, parrucchieri, truccatori e modelle)* [fossero] *lavoratori autonomi, per cui i compensi da essi percepiti rientravano, ai fini della loro tassazione, nel disposto dell'art. 25 del d.P.R. n. 600/1973*». La CTR della Lombardia escludeva, inoltre, l'applicabilità, nella fattispecie, delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, dal momento che non risultava provato che il *quantum* percepito dai soggetti non residenti fosse stato effettivamente oggetto di imposizione nel loro Paese di origine.

Con l'ordinanza in commento, la Suprema Corte ha cassato la decisione del giudice di appello avverso la quale aveva proposto ricorso la società di moda, stabilendo alcuni importanti principi di diritto in ordine alla tassazione dei redditi percepiti da soggetti non residenti operanti nel settore della moda, nonché in merito ai presupposti applicativi e alla rilevanza della normativa convenzionale contro le doppie imposizioni rispetto alla normativa interna.

2. La prima questione esaminata dai giudici di legittimità al fine di verificare l'imponibilità in Italia dei compensi erogati dalla casa di moda in favore dei soggetti non residenti intervenuti per l'organizzazione della sfilata riguarda proprio l'applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia con i rispettivi Paesi di residenza.

Come noto, le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono trattati internazionali che prevalgono rispetto alle norme di diritto interno. A tal proposito, la Corte di Cassazione ha in più occasioni ribadito che «*le Convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno, acquistano valore di fonte primaria, ai sensi dell'art. 10, primo comma, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme di diritto internazionale) e dell'art. 117 Cost. (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario*

ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria anche dall'art. 75 del d.P.R. n. 600/1973 ("nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia") e dall'art. 169 del d.P.R. 917/1986 (per il quale le disposizioni del Tuir "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione")» (Cass., sez. V, 14 novembre 2019, n. 29635; Cass., sez. V, 27 aprile 2022, n. 13217). Sulla base delle predette norme è stato così affermato il principio generale secondo cui «le convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 della Costituzione, primo comma, nel testo di cui alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3)». Si è anche specificato che «in materia di imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attese la specialità e la ratio di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne» (Cass., sez. V, 14 novembre 2019, n. 29635; Cass., 19 gennaio 2009, n. 1138; Cass., 15 luglio 2016, n. 14474; Cass., 24 novembre 2016, n. 23984; nella manualistica, v. per tutti CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016, 146 ss.).

Alla luce di ciò, appare evidente che, al fine di determinare se i redditi percepiti da un soggetto non residente siano o meno imponibili in Italia, occorre preliminarmente verificare se, nella fattispecie, risultino applicabili le disposizioni della Convenzione internazionale stipulata dallo Stato italiano con il Paese di residenza del soggetto in questione, assumendo rilevanza le norme interne soltanto qualora sia esclusa l'operabilità dei criteri previsti dalle disposizioni convenzionali per l'individuazione del Paese cui spetti, in concreto, l'esercizio della potestà impositiva.

Al riguardo, si precisa che la normativa convenzionale trova applicazione laddove si configuri, almeno potenzialmente, una doppia imposizione giuridica a livello internazionale, vale a dire, nei casi in cui due o più Stati adottino, nell'esercizio della propria potestà impositiva, criteri di collegamento territoriale tali da rendere la medesima fattispecie imponibile in una pluralità di ordinamenti tributari (ARGINELLI P. - CUZZOLARO G., *Sull'applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in assenza di un'effettiva duplicazione d'imposta*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 2, XI, 120 ss.).

In ragione della possibilità che, per l'operare congiunto dei criteri della fonte e della residenza, si verifichi un siffatto fenomeno che notoriamente costituisce un ostacolo allo sviluppo delle attività economiche e degli scambi commerciali, gli Stati, attraverso le Convenzioni contro le doppie imposizioni, definiscono di comune accordo i criteri per la ripartizione delle rispettive potestà impositive.

È evidente che, se un fatto non costituisce evento imponibile secondo le norme interne, non saranno le disposizioni convenzionali a stabilirne l'imponibilità, dal momento che, in siffatta ipotesi, difetterebbero i presupposti per la loro applicazione, non configurandosi neppure in astratto un fenomeno di doppia imposizione giuridica a livello internazionale (sul punto, cfr. AVELLA F., *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, V, 69).

I giudici di legittimità, nell'ordinanza in commento, hanno così verificato se, ai sensi della normativa nazionale, i compensi erogati dalla casa di moda italiana ai soggetti non residenti risultassero (almeno astrattamente) imponibili nel nostro Paese; ciò nella prospettiva di stabilire se, nella fattispecie, ricorrero effettivamente i presupposti per l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

A tal fine, è stato richiamato dai giudici il principio di cui all'art. 3, comma 1, D.P.R. n. 917/1986, secondo cui i soggetti non residenti sono sottoposti a tassazione in Italia unicamente per i redditi prodotti nel nostro Paese (*source-based taxation principle*).

L'individuazione dei redditi che si considerano prodotti in Italia, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ai non residenti, avviene sulla base dei criteri di localizzazione definiti nell'art. 23 D.P.R. n. 917/1986, i quali mettono in relazione il reddito con il luogo in cui lo si considera prodotto in presenza di determinate condizioni e tenendo conto della natura del reddito stesso.

Orbene, secondo i giudici della Suprema Corte, i compensi corrisposti dalla casa di moda italiana alle agenzie inglesi (quali mere intermediarie) per le prestazioni effettuate dai soggetti non residenti in-

tervenuti alla sfilata (modelli, parrucchieri, truccatori, stilisti) erano qualificabili come redditi di lavoro autonomo, per i quali risultava, dunque, applicabile la disposizione di cui all'art. 23, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 917/1986, secondo cui «*ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato [...] i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato*».

Avendo i soggetti in questione realizzato le prestazioni in Italia, la Corte di Cassazione ha riconosciuto l'astratta imponibilità di tali compensi nel territorio dello Stato italiano sulla base della normativa interna, precisando che – ricorrendone i presupposti applicativi – «*ovviamente, bisogna tener conto delle Convenzioni tra Stati contro le doppie imposizioni [...] concluse dall'Italia*» al fine di stabilirne l'effettiva imponibilità nel nostro Paese.

Sul punto, si è detto che i giudici di merito avevano escluso la possibile applicazione della normativa convenzionale contro le doppie imposizioni, dal momento che non risultava provato che il *quantum* percepito dai soggetti non residenti fosse stato effettivamente oggetto di imposizione nel loro Paese di origine, giungendo, così, ad affermare la piena legittimità dell'atto impositivo notificato dall'Amministrazione finanziaria italiana alla società di moda.

Tale argomentazione, invero, è stata ritenuta erronea dalla Corte di Cassazione, la quale ha opportunamente precisato che, ai fini dell'applicazione della normativa convenzionale, rileva anche solo il potenziale assoggettamento alla fiscalità dello Stato contraente (indipendentemente, dunque, dall'effettivo prelievo fiscale subito), «*essendo lo scopo delle convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale*» (Cass., sez. V, 17 aprile 2019, n. 10706; Cass., 29 gennaio 2020, n. 1967).

Il suddetto orientamento giurisprudenziale risulta del tutto conforme alle indicazioni fornite sul punto dall'OCSE, secondo cui è assolutamente irrilevante ai fini dell'applicazione di una Convenzione che sia effettivamente applicata e riscossa l'imposta da parte dello Stato contraente cui pattizamente compete l'esclusivo esercizio della potestà impositiva (nello specifico, cfr. il par. 8.11 del Commentario all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE (2017), in base al quale «*a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax*»: sul ruolo del Modello Ocse ai fini interpretativi, v., per tutti, nella manualistica, CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., 141 ss.).

Appare evidente, quindi, che nella fattispecie in esame non sarebbe stato possibile escludere l'applicabilità della normativa convenzionale posto che, almeno potenzialmente, i soggetti non residenti risultavano sottoposti a tassazione per il medesimo fatto imponibile sia nel proprio Stato di residenza (sulla base del noto principio di tassazione dei redditi su base mondiale, previsto in quasi tutti gli ordinamenti nazionali per la tassazione dei redditi prodotti dai soggetti residenti), sia nello Stato italiano, quale Stato della fonte.

3. Una volta appurata la sussistenza dei presupposti per l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, occorre procedere alla qualificazione giuridica dei compensi corrisposti dalla società di moda italiana alle agenzie inglesi in ragione dell'attività di intermediazione dalle stesse svolta, nonché in relazione alle prestazioni effettuate in Italia dai soggetti non residenti intervenuti alla sfilata, al fine di individuare la disposizione convenzionale in concreto applicabile (sul tema della qualificazione giuridica dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, da ultimo, ARGINELLI P., *Spunti ricostruttivi in tema di qualificazione giuridica e rinvio formale al diritto interno nelle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni. Riflessioni, in chiave comparativa, sulle soluzioni adottate nel diritto internazionale privato e nelle Convenzioni di diritto materiale uniforme*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 4, 1461 ss., cui si rinvia anche per la dottrina anteriore; ma v. AVELLA F., *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, cit., 45 ss.).

È bene precisare, infatti, che le somme corrisposte dalla casa di moda italiana alle società di intermediazione estere erano relative per una parte al “rimborso” delle spese riguardanti gli operatori che

avevano in concreto effettuato le prestazioni nell'ambito dell'evento, e per la restante parte al compenso per la relativa attività di intermediazione svolta.

Iniziamo, dunque, a trattare quest'ultimo profilo che è quello che presenta minori criticità.

A tal proposito, la Corte di Cassazione ha ritenuto che per i compensi connessi all'attività di intermediazione svolta dalle agenzie estere dovesse trovare applicazione l'art. 7 della Convenzione tra Italia e Regno Unito (rubricato "Utili delle imprese"), in base al quale *«gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione»*.

Per la qualificazione ai fini convenzionali di tali compensi come redditi d'impresa (in assenza di un'esplicita definizione reddituale nell'ambito della Convenzione) i giudici di legittimità hanno fatto riferimento alla normativa interna, secondo quanto previsto dall'art. 3, par. 2, della Convenzione Italia-Regno Unito (*«Per l'applicazione della presente Convenzione da parte di uno Stato contraente le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato contraente relativa alle imposte oggetto della Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione»*).

È stato, così, richiamato l'art. 55 D.P.R. n. 917/1986, il quale, come noto, al primo comma stabilisce che *«sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali»*, per tale intendendosi *«l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile [...], anche se non organizzata in forma di impresa»*. Ai sensi del secondo comma dell'art. 55, *«sono inoltre considerati redditi di impresa i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.»*.

Ebbene, secondo i giudici della Suprema Corte, l'attività di intermediazione svolta dalle sei società con sede a Londra rientrerebbe all'interno del perimetro applicativo dell'art. 2195, comma 1, n. 2, c.c., ove si fa riferimento ad *«un'attività intermediaria nella circolazione dei beni»*, o comunque nel n. 5 (*«altre attività ausiliarie delle precedenti»*), le quali, come visto, si considerano produttive di reddito di impresa anche se svolte in modo non organizzato. In ogni caso, è stato osservato dai giudici che *«l'organizzazione manifestata dalle sei società, in grado di fornire personale altamente qualificato per lo svolgimento della sfilata di moda, comporta la sussistenza di una attività organizzativa in forma di impresa, per le attività che non rientrano nell'art. 2195 c.c.»*. Non possono esservi dubbi, pertanto, in merito alla qualificazione di tali compensi come redditi di impresa.

Ciò posto, sulla base della normativa convenzionale, e segnatamente dell'art. 7 della Convenzione Italia-Regno Unito, i compensi percepiti dalle società inglesi andrebbero tassati in Italia soltanto laddove si dimostri che queste abbiano svolto la loro attività di intermediazione per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata.

Nella fattispecie era, tuttavia, pacifico ed incontestato in giudizio che le società intermediarie avessero tutte sede a Londra e fossero prive di una stabile organizzazione in Italia. D'altra parte, l'effettuazione di una attività di intermediazione finalizzata a fornire personale per lo svolgimento di una sfilata di moda in Italia, presumibilmente organizzata da terzi, non presuppone necessariamente la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Per tali ragioni, i giudici di legittimità hanno escluso che, relativamente ai compensi corrisposti alle agenzie inglesi per l'attività di intermediazione da esse svolta, lo Stato italiano potesse avanzare pretese impositive.

Su questo aspetto, invero, l'Agenzia delle Entrate non aveva mosso alcuna contestazione.

Con riferimento, invece, alle somme corrisposte dalla società di moda italiana alle agenzie di intermediazione a titolo di rimborso dei compensi richiesti dai soggetti non residenti intervenuti alla sfilata (modelli, stilisti, parrucchieri e truccatori), la Corte di Cassazione ha ritenuto applicabile l'art. 14 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, sulla base del Modello OCSE, con i rispettivi Paesi di residenza (vale a dire, Belgio, Canada, Stati Uniti d'America, Regno Unito e Roma-

nia), secondo cui «i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato a meno che egli non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della sua attività. Se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma unicamente nella misura in cui sono attribuibili a detta base fissa». Tali Convenzioni precisano, inoltre, che l'espressione "libera professione" comprende, in particolare, «le attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività indipendenti dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili».

Sulla base di tali previsioni, dunque, lo Stato italiano ha potestà impositiva sui redditi prodotti in Italia da professionisti non residenti solo in presenza di una "base fissa" nel territorio dello Stato.

Al riguardo, i giudici della Suprema Corte hanno evidenziato che, dall'avviso di accertamento impugnato, risultava pacificamente che tutte le persone fisiche che avevano in concreto realizzato le prestazioni in occasione della sfilata fossero prive di una base fissa in Italia e, conseguentemente, hanno escluso l'imponibilità nello Stato italiano dei compensi da queste percepiti per il tramite delle agenzie di intermediazione inglesi.

La Corte di Cassazione ha, così, ritenuto illegittima la pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria di applicazione della ritenuta del 30% su tali somme, accogliendo il ricorso proposto dalla società.

Posto che, come già rilevato, infatti, la normativa convenzionale prevale rispetto alla normativa interna, si deve concludere che, nella fattispecie, non avrebbero potuto trovare applicazione né l'art. 23, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 917/1986 (il quale prevede l'imponibilità in Italia dei redditi dei professionisti non residenti derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato a prescindere dalle presenza di una base fissa o di una stabile organizzazione), né l'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 ("Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi").

L'avviso di accertamento notificato alla società di moda risulterebbe, dunque, privo di fondamento giuridico.

Ciò detto, si ritiene opportuno precisare che, a seguito dell'emanazione del rapporto OCSE intitolato "Issues related to art. 14 of the OECD Model Tax Convention" del 27 gennaio 2000, è stato espunto dal Modello di Convenzione l'art. 14 relativo alle professioni indipendenti, con la conseguenza che i redditi derivanti dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono ora disciplinati dall'art. 7, secondo quanto indicato nel Commentario al Modello di Convenzione OCSE. Sebbene tale disposizione convenzionale relativa alle professioni indipendenti non sia più presente nel Modello OCSE, la stessa risulta, comunque, regolarmente inclusa nelle Convenzioni stipulate dall'Italia, anche recentemente.

Al riguardo, si è visto, infatti, che in ciascuna delle Convenzioni concluse dallo Stato italiano con i Paesi di residenza dei soggetti intervenuti alla sfilata è presente una specifica disposizione (non a caso, l'art. 14) che si riferisce proprio ai professionisti indipendenti e che ripropone sostanzialmente quanto previsto dall'ormai soppresso art. 14 del Modello di Convenzione OCSE.

4. Orbene, dopo aver individuato le disposizioni convenzionali applicabili in relazione ai compensi erogati dalla casa di moda italiana alle agenzie inglesi per la relativa attività di intermediazione, nonché per il rimborso dei compensi richiesti dai professionisti intervenuti alla sfilata, la Corte di Cassazione ha esaminato la questione relativa alla possibilità di qualificare questi ultimi soggetti (vale a dire, i modelli, i truccatori, i parrucchieri e gli stilisti che avevano in concreto realizzato le prestazioni in Italia) come "artisti" ai sensi dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, piuttosto che come "professionisti" ai sensi del suddetto art. 14.

La questione si è posta in quanto il giudice di appello, pur avendo escluso l'applicabilità nella fattispecie della normativa convenzionale, aveva ritenuto che, laddove fosse stata accertata la sussistenza dei presupposti per l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, i redditi conseguiti dagli operatori del settore della moda avrebbero dovuto essere qualificati come redditi da attività artistica di cui all'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, con conseguente loro assoggettamento a tassazione

nello Stato della fonte (nella specie, in Italia) a prescindere dalla presenza di una base fissa nel territorio dello Stato.

In proposito, si evidenzia, infatti, che l'art. 17 citato prevede una peculiare disciplina per quanto concerne i redditi prodotti all'estero da artisti e sportivi.

In particolare, il primo paragrafo di tale disposizione stabilisce che «*i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione o in qualità di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato*» in deroga rispetto a quanto disposto dagli artt. 7 e 15 del Modello di Convenzione OCSE, con riferimento, rispettivamente, ai redditi di impresa (cui, come si è detto, sono oggi da ricondurre, ai fini convenzionali, anche i redditi di lavoro autonomo) e ai redditi di lavoro dipendente.

Ai sensi dell'art. 17, la tassazione dei redditi degli artisti o degli sportivi potrebbe, dunque, avvenire in uno Stato contraente per il solo fatto che la prestazione è ivi resa, a prescindere dalla sussistenza di una stabile organizzazione (o di una base fissa) nel territorio dello Stato stesso, contrariamente a quanto previsto dall'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE (e, prima ancora, dall'art. 14) per la tassazione nello Stato della fonte dei redditi derivanti dall'esercizio di un'attività di impresa o professionale.

Il diverso trattamento impositivo previsto dall'art. 17, par. 1, del Modello OCSE, per i redditi percepiti all'estero dagli artisti e dagli sportivi rispetto a quello previsto per i redditi realizzati dagli altri lavoratori autonomi, dipendenti e imprenditori «*trova giustificazione*» – secondo la Corte di Cassazione – «*nell'esigenza di sottoporre a tassazione le prestazioni artistiche nello Stato nel quale sono realizzate, poiché per loro natura le stesse consentono di conseguire notevoli redditi in un breve lasso temporale; peraltro, per prevenire possibili condotte elusive, il § 2 della stessa disposizione stabilisce che, quando il reddito derivante dalle attività dell'artista è attribuito ad un altro soggetto ("star company"), questo può comunque essere tassato nello Stato nel cui territorio è realizzata la prestazione e nel quale trae origine*» (Cass., sez. V, 7 settembre 2018, n. 21865).

Sul punto, si osserva che, invero, non è solo il dato quantitativo relativo ai redditi realizzati a rilevare ai fini della scelta operata in sede di predisposizione del Modello OCSE in ordine alla definizione del criterio per la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati in relazione ai redditi prodotti all'estero da artisti e sportivi. Non tutti gli artisti cui risulti applicabile l'art. 17 del Modello OCSE, difatti, godono di una fama a livello internazionale tale da consentirgli la realizzazione di ingenti redditi, in un breve lasso temporale, nello Stato in cui eseguono le prestazioni.

Al riguardo, è sostenibile, piuttosto, che l'aspetto rilevante, per cogliere la ratio dell'art. 17 citato, sia rappresentato dal fatto che, in genere, i suddetti soggetti (cioè artisti e sportivi) non effettuano investimenti nello Stato di residenza tali da giustificare l'attrazione della tassazione dei redditi da questi prodotti all'estero senza base fissa.

Come visto, infatti, le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, di norma, attribuiscono la potestà impositiva allo Stato di residenza dell'imprenditore e del professionista perché si presume che il soggetto abbia effettuato investimenti nel relativo territorio; tale regola viene derogata soltanto laddove si accerti che lo stesso soggetto disponga di una base fissa ovvero di una stabile organizzazione per l'esercizio della sua attività nello Stato della fonte tale da definire uno specifico collegamento con il territorio di quello Stato e giustificare, così, l'assoggettamento a tassazione dei redditi prodotti dal soggetto nel Paese in cui la prestazione è stata effettuata.

Con riferimento ai redditi prodotti dagli artisti e dagli sportivi, invece, si è ritenuto opportuno prevedere un'apposita disciplina nell'ambito delle Convenzioni (derogatoria rispetto al suddetto regime generale), in considerazione del fatto che tali soggetti – essendo in grado di svolgere le proprie prestazioni ovunque, senza la necessità di avvalersi di una base fissa ovvero di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato – generalmente non presentano un radicamento territoriale in termini di risorse investite per lo svolgimento dell'attività nel Paese di residenza tale da giustificare la prevalenza del criterio di tassazione nello Stato di residenza rispetto al criterio di tassazione nel Paese della fonte.

È stato osservato, peraltro, che tale disciplina di carattere speciale definita dall'art. 17 del Modello OCSE trova giustificazione nell'esigenza di consentire allo Stato della fonte di esercitare la propria potestà impositiva su redditi prodotti nel proprio territorio da soggetti contraddistinti da una grande mobilità internazionale la quale potrebbe, di fatto, favorire fenomeni di doppia non imposizione, dal momento che gli artisti e gli sportivi potrebbero decidere (come spesso accade) di localizzare la propria residenza fiscale in Stati caratterizzati dall'assenza di tassazione dei redditi prodotti all'estero, o comunque dalla vigenza di regimi impositivi particolarmente favorevoli, spostandosi agevolmente, di volta in volta, da uno Stato all'altro per effettuare le proprie prestazioni (TENORE M., *E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 625 ss.).

È sostenibile che tale esigenza non si ponga, invece, con riferimento ai redditi prodotti da comuni imprenditori e professionisti, i quali, generalmente, per lo svolgimento della propria attività necessitano e si avvalgono di strumentazioni tecniche e di apposite strutture stabilite nello Stato di residenza, le quali valgono a definire uno specifico e stabile collegamento del soggetto al territorio di quello Stato, non potendo questi spostarsi tanto agevolmente da uno Stato all'altro per l'esercizio della propria attività senza portare con sé anche tale apparato strumentale.

Rispetto all'attività svolta da questi ultimi soggetti, dunque, il rischio di elusione fiscale e di una doppia (non) imposizione a livello internazionale risulta essere talmente ridotto da non giustificare una deroga alla disciplina generale definita nell'ambito delle Convenzioni.

Appurato, dunque, che le disposizioni convenzionali stabiliscono differenti criteri per l'individuazione del Paese cui spetti l'esercizio della potestà impositiva a seconda del fatto che il soggetto che abbia realizzato il reddito sia considerato artista ovvero professionista, appare evidente che la questione concernente la qualificazione giuridica ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda assuma una rilevanza decisiva sul piano applicativo.

Per questa ragione, la Corte di Cassazione ha ritenuto opportuno pronunciarsi in merito, chiarendo che, rispetto all'attività svolta dagli stilisti, dai parrucchieri, dai truccatori e dai modelli non residenti nell'ambito della sfilata tenutasi in Italia, l'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE non avrebbe potuto trovare applicazione.

Al riguardo, è stato richiamato dai giudici un precedente della stessa Corte (Cass., sez. V, 7 settembre 2018, n. 21865) in cui era stato precisato che «l'art. 17 del Modello di convenzione OCSE non è applicabile all'attività di modelli e modelle, trattandosi di attività destinata alla realizzazione di video pubblicitari e non di spettacoli artistici; si tratta, in realtà, di attività di carattere personale, propria dei prestatori autonomi, con conseguente applicazione dell'art. 14 del Modello OCSE».

Lo stesso Commentario all'art. 17 esclude espressamente che nella nozione di artista, di cui al paragrafo 1, rientrino modelle e modelli per prestazioni effettuate in quanto tali nell'ambito di una sfilata di moda o di una sessione fotografica, precisando ulteriormente che, ai fini convenzionali, le «attività artistiche» sono solo quelle relative a «pubbliche esibizioni» realizzate nell'ambito di un evento avente carattere di intrattenimento (sul punto, cfr. PISTONE P. - SCHAFFER E., *Entertainers according to Art 17 OECD Model Convention*, in LANG M., a cura di, *The OECD Model Convention and its update 2014*, Amsterdam, IBFD, 2015, 51 ss., i quali hanno evidenziato che l'artista delineato dall'art. 17 del Modello OCSE ha sempre due tratti distintivi: l'esercizio della sua attività in pubblico e la volontà di intrattenere i soggetti a cui si rivolge. In relazione a quest'ultimo aspetto, gli autori hanno messo in risalto le modifiche del Modello e del Commentario intervenute nel 2014 e, in particolare, la circostanza che l'art. 17 non utilizzi più l'espressione «artist» ma la più specifica «entertainer»).

A questo proposito, merita di essere segnalata un'interessante pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Milano (Comm. trib. prov., Milano, sez. XLVI, sent. 24 giugno 2015, n. 5775), secondo cui le sfilate di moda hanno una «finalità prettamente promozionale» e sono rivolte ad un pubblico commerciale che «non vi [assiste] con l'animo di chi si reca al teatro o ad altra rappresentazione di intrattenimento, giacché la sfilata è per costoro il momento apice del proprio lavoro, durante il quale essi devono valutare ed apprezzare i capi per poi piazzare gli ordini di acquisto, coerentemente con la finalità prettamente promozionale della sfilata».

In tale contesto, si rileva, dunque, che le prestazioni delle indossatrici e delle modelle non abbiano, invero, alcun connotato artistico, risultando essere meramente strumentali all'esibizione di un capo di abbigliamento per fini commerciali (in questo senso, MAISTO G., *I compensi alle indossatrici non sono redditi da attività artistica*, in *Riv. dir. trib., supplemento on line*, 9 settembre 2015).

5. All'esito dell'indagine sin qui condotta, è possibile sviluppare alcune considerazioni critiche relativamente alle questioni esaminate dalla Suprema Corte nell'ordinanza in commento, la quale si ritiene apprezzabile sotto vari profili, avendo offerto ai giudici l'occasione per riaffermare importanti principi di diritto in ordine alla rilevanza e ai presupposti applicativi delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, nonché per definire alcune rilevanti questioni concernenti la tassazione dei redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti operanti nel settore della moda.

Per quanto riguarda il primo profilo, si è detto che la Corte di Cassazione – confermando un proprio consolidato orientamento – ha opportunamente ribadito che le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, per il carattere speciale del loro ambito di formazione, prevalgono rispetto alla normativa interna degli Stati contraenti e trovano applicazione a prescindere dall'effettivo prelievo fiscale subito dal soggetto nello Stato cui pattiziamamente compete, in via esclusiva, l'esercizio del potere impositivo, essendo sufficiente, a tal fine, anche solo il potenziale assoggettamento alla fiscalità di entrambi gli Stati contraenti.

Per questo aspetto, si ritiene assolutamente condivisibile la decisione assunta dai giudici di legittimità con riferimento al caso in esame.

Senza dubbio, però, il profilo di maggior interesse della decisione in commento (rispetto al quale si pongono le questioni più critiche e dibattute) attiene al tema della qualificazione giuridica, ai fini convenzionali, delle attività svolte dagli operatori del settore della moda.

L'applicazione di una norma convenzionale ad una fattispecie concreta è, difatti, subordinata alla preliminare qualificazione giuridica di tale fattispecie e, dunque, alla sua sussunzione in una, piuttosto che in un'altra, fattispecie astratta disciplinata dalle norme convenzionali.

A tal proposito, sono state prospettate le questioni che si pongono, sul piano esegetico, nell'individuare la disposizione convenzionale in concreto applicabile in relazione all'attività svolta da modelle e modelli.

Sul punto, sono state richiamate varie pronunce della giurisprudenza italiana (che, peraltro, confermano quanto indicato nel Commentario OCSE), secondo cui è escluso che l'attività dei suddetti soggetti possa rientrare nell'ambito applicativo della disposizione convenzionale di cui all'art. 17 del Modello OCSE, trattandosi di un'attività diretta principalmente alla commercializzazione e alla promozione di un prodotto, e non già all'intrattenimento di un pubblico che intende assistere ad uno spettacolo. In questo senso, è stata ritenuta applicabile la disposizione convenzionale di cui all'art. 14, relativa alle "professioni indipendenti", la quale, sebbene non sia più presente nel Modello di Convenzione OCSE, risulta regolarmente inclusa nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia.

Come emerso dalla trattazione, il differente inquadramento giuridico di tali attività come artistiche o professionali ha dei significativi risvolti sul piano applicativo.

Se in ambito interno, invero, non si pongono particolari problemi per quanto concerne la qualificazione giuridica dei redditi percepiti da modelle e modelli, posto che l'art. 53 D.P.R. n. 917/1986, definisce redditi di lavoro autonomo "*quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni*" (con conseguente applicazione della disciplina prevista per questa categoria reddituale sia che tali compensi siano considerati quali redditi di artisti ovvero redditi di professionisti), ai fini dell'applicazione della normativa convenzionale la questione assume rilevanza decisiva.

Le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni prevedono, infatti, differenti criteri per l'individuazione del Paese cui spetta l'esercizio della potestà impositiva a seconda del fatto che il soggetto che abbia realizzato il reddito sia considerato quale artista ovvero professionista.

Nel primo caso, ai sensi dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, il reddito risulta imponibile nello Stato della fonte a prescindere dall'esistenza di una stabile organizzazione del soggetto nel territo-

rio dello Stato; diversamente, nel caso in cui il soggetto venga considerato professionista, l'imponibilità del reddito nello Stato della fonte è subordinata alla presenza di una stabile organizzazione (ovvero di una base fissa) nel territorio dello Stato, secondo quanto previsto dall'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE (e, prima ancora, dall'art. 14).

Orbene, nel caso di specie, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto di qualificare l'attività svolta dai modelli, dagli stilisti, dai parrucchieri e dai truccatori intervenuti alla sfilata come attività professionale, da ricondurre, pertanto, nell'ambito di applicazione dell'art. 14 delle Convenzioni stipulate dallo Stato italiano con i rispettivi Paesi di residenza, in considerazione del fatto che le prestazioni rese da questi soggetti non avessero alcun connotato artistico e non fossero finalizzate principalmente all'intrattenimento di un pubblico.

Appurato che i professionisti in questione risultavano tutti privi di una base fissa in Italia, la Corte di Cassazione ha, così, riconosciuto l'imponibilità nello Stato di residenza dei compensi da questi percepiti per le prestazioni effettuate in Italia e ha, conseguentemente, cassato la decisione del giudice di appello che aveva dichiarato la piena legittimità dell'atto impositivo notificato dall'Amministrazione finanziaria alla casa di moda italiana per l'omessa effettuazione della ritenuta di cui all'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

D'altronde, si rileva che, pur qualificando tali soggetti come "artisti" ai fini convenzionali ed affermando, dunque, l'imponibilità dei compensi da questi percepiti nello Stato della fonte a prescindere dall'esistenza di una base fissa ovvero di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il Fisco italiano non avrebbe potuto, comunque, pretendere che la società di moda italiana operasse la suddetta ritenuta del 30% sulle somme corrisposte alle agenzie inglesi da destinare al "rimborso" dei professionisti intervenuti alla sfilata, a meno che non avesse dimostrato che tali società di intermediazione avessero operato quali meri soggetti interposti (e non già quali mere intermediarie).

Quest'ultima circostanza non può, tuttavia, ritenersi sussistere nel caso di specie, posto che nessuna delle agenzie di intermediazione inglesi risultava, di fatto, riconducibile ad alcuno degli operatori intervenuti alla sfilata.

È significativo, peraltro, notare che tali società residenti nel Regno Unito avevano percepito un compenso per l'attività di intermediazione svolta; aspetto che, generalmente, non si riscontra ove sussiste in concreto un caso di interposizione.

Escludendo, pertanto, la possibilità di qualificare le agenzie di intermediazione inglesi come meri soggetti interposti, si evidenzia che non sarebbe stato possibile, nella fattispecie, riconoscere la legittimità della pretesa impositiva avanzata dal Fisco italiano con riferimento ai compensi percepiti dagli operatori in questione non residenti.

Naturalmente, per esprimere un giudizio complessivo sulla vicenda, sarebbe stato utile consultare l'avviso di accertamento notificato alla società di moda italiana e conoscere, così, l'*iter* logico-giuridico seguito dall'Ufficio nella formazione dell'atto. Ad ogni modo, sembra essere un "accertamento approssimativo" condotto dall'Ufficio senza considerare adeguatamente tutta una serie di realtà fattuali e giuridiche che avrebbero dovuto essere attenzionate al fine di stabilire se l'imposta fosse effettivamente dovuta nello Stato italiano.

A conclusioni diverse si sarebbe potuti pervenire nel caso in cui la società di moda avesse acquisito direttamente le prestazioni di modelle, stilisti, truccatori e parrucchieri non residenti, senza, per l'appunto, il tramite delle agenzie di intermediazione inglesi.

In tale circostanza, infatti, il Fisco italiano avrebbe potuto legittimamente avanzare la pretesa impositiva in relazione ai compensi percepiti da tali soggetti laddove fosse stata ritenuta applicabile la disposizione convenzionale di cui all'art. 17 del Modello OCSE con riferimento alle prestazioni effettuate dagli operatori del settore della moda.

Sul punto, si rileva che, sebbene indubbiamente l'attività esercitata dai soggetti in questione non possa considerarsi propriamente "artistica", non essendo rivolta principalmente all'intrattenimento di un pubblico, in concreto non sembrano ravvisarsi significative differenze tra l'attività svolta dalle modelle

e dai modelli e l'attività svolta dagli artisti alla luce di quella che è la *ratio* dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE.

Come evidenziato nel corso della trattazione, la peculiare disciplina prevista da tale disposizione convenzionale per quanto concerne la tassazione dei redditi degli artisti e degli sportivi trova giustificazione nell'esigenza di consentire allo Stato della fonte di esercitare la potestà impositiva nei confronti di soggetti che risultano in grado di svolgere la propria attività a livello internazionale senza la necessità di effettuare investimenti nello Stato di residenza tali da definire uno specifico collegamento con il territorio dello Stato e giustificare, così, l'attrazione della tassazione dei redditi prodotti all'estero senza base bissa. Peraltro, non risultando un effettivo radicamento territoriale in termini di risorse investite per lo svolgimento dell'attività nel Paese di origine, è stata riscontrata la tendenza di tali soggetti a localizzare la propria residenza in Paesi a fiscalità privilegiata, sfruttando il carattere itinerante della propria attività; ciò al fine di ridurre al minimo l'onere impositivo che altrimenti graverebbe su di loro in relazione ai redditi prodotti all'estero, con il rischio di determinare fenomeni di doppia non imposizione giuridica a livello internazionale.

Tutto ciò, come si è detto, giustifica la previsione di una disciplina di carattere derogatorio per la tassazione dei redditi degli artisti e degli sportivi rispetto alla disciplina generale definita nell'ambito delle Convenzioni, le quali, di regola, attribuiscono la potestà impositiva al Paese di residenza.

Alla luce di tali considerazioni, la qualificazione, ai fini convenzionali, di modelle e modelli come "professionisti" (con la conseguente applicazione del relativo regime di tassazione) suscita, invero, delle perplessità laddove si consideri che questi soggetti per lo svolgimento della loro attività non necessitano effettivamente di una base fissa ovvero di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di residenza. Al pari dei cantanti, degli attori e dei musicisti, i modelli e le modelle possono agevolmente spostarsi da uno Stato all'altro per effettuare le proprie prestazioni (magari, realizzando anche ingenti redditi) senza la necessità di effettuare investimenti nello Stato in cui hanno stabilito la propria residenza.

Non si comprende, pertanto, per quale motivo non possa ritenersi applicabile a tali soggetti operanti nel settore della moda la disciplina prevista dall'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE in relazione all'attività degli artisti e degli sportivi.

È vero che, come rilevato, secondo la prevalente giurisprudenza nazionale e le indicazioni fornite dall'OCSE nel Commentario, le prestazioni delle modelle non possono propriamente considerarsi artistiche ai fini dell'applicazione del citato art. 17, in quanto non dirette principalmente all'intrattenimento del pubblico; ma è pur vero che, valorizzando la *ratio* di tale disposizione, si potrebbe legittimamente dubitare della ragionevolezza di una simile scelta.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARGINELLI P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, V, 148 ss.

ARGINELLI P., *Spunti ricostruttivi in tema di qualificazione giuridica e rinvio formale al diritto interno nelle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni. Riflessioni, in chiave comparativa, sulle soluzioni adottate nel diritto internazionale privato e nelle Convenzioni di diritto materiale uniforme*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 4, 1461 ss.

ARGINELLI P. - CUZZOLARO G., *Sull'applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in assenza di un'effettiva duplicazione d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 2018, 2, XI, 120 ss.

AVELLA F., *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, V, 45 ss.

CERRATO M., *La rilevanza del Commentario OCSE a fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 1, IV, 11 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016

CORDEWENER A., *Entertainers and Sportspersons*, in REIMER E. - RUST A. (a cura di), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2015

- DE' CAPITANI P., *Le star companies*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2015, 4, 1089 ss.
- DORIGO S., *La rilevanza interpretativa del Commentario al Modello Ocse per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2021, 4, 1758 ss.
- FRANSONI G., *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Lo Sport e il Fisco*, a cura di UCKMAR V., Padova, 2016, 219 ss.
- MAISTO G., *I compensi alle indossatrici non sono redditi da attività artistica*, in *Riv. dir. trib., supplemento on line*, 9 settembre 2015
- MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 1996, 88 ss.
- PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021
- PISTONE P. - SCHAFFER E., *Entertainers according to Art 17 OECD Model Convention*, in LANG M. (a cura di), *The OECD Model Convention and its update 2014*, Amsterdam, IBFD, 2015
- SARTORI N., *Doppia non imposizione e convenzioni internazionali: note a margine di una recente e ineccepibile decisione della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XV, 619 ss.
- TENORE M., *E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XV, 625 ss.

Esterovestizione societaria: dalla nozione di abuso del diritto a quella di costruzione artificiosa

Corporate tax inversion: from the notion of abuse of law to that of artificial construction

STEFANO MORRI - FRANCESCO NICOLOSI

Abstract

Si è molto parlato nell'ultimo decennio di alcune sentenze della Corte di Cassazione che, anche recentemente, hanno ricondotto la nozione di esterovestizione a quella di abuso del diritto, menzionando anche alcune sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea. Un intenso dibattito è al riguardo sorto in dottrina. In effetti, la Corte di Cassazione afferma che, in base al diritto dell'Unione Europea, non sarebbero ammesse restrizioni all'esercizio della libertà di stabilimento se non per ragioni imperative di contrasto a fenomeni abusivi caratterizzati dall'artificialità dello stabilimento estero. Di conseguenza, anche laddove le controllate estere avessero di fatto la sede di direzione effettiva in Italia, esse non potrebbero essere considerate esterovestite ed attratte a tassazione in Italia, a meno che non si tratti di strutture di puro artificio. Ciò a prescindere dalle ragioni fiscali che potrebbero aver indotto il contribuente a insediarsi all'estero. Non si tratta propriamente di un'applicazione dei principi in tema di abuso del diritto, quanto piuttosto di una declinazione, con riferimento all'esterovestizione, dei medesimi principi applicati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di società controllate estere. Tali principi trovano ovviamente applicazione solo all'interno dell'Unione Europea. Sulla base di tale ricostruzione, secondo taluni criticabile, è possibile ricondurre a coerenza le numerose sentenze ormai intervenute in materia, risolvendo anche alcune apparenti contraddizioni evidenziate dai critici nella giurisprudenza. In tal modo, possono trovare composizione molte delle presunte aporie in tema di rapporti tra esterovestizione e abuso del diritto, di rapporti con soggetti UE e non UE, di presunta rilevanza penale dell'abuso del diritto.

Parole chiave: esterovestizione, abuso del diritto, vantaggio fiscale, costruzioni artificiali, residenza fiscale, società controllate estere, principio della libertà di stabilimento

Abstract

Much has been said in the last decade about some rulings of the Court of Cassation which, even recently, have linked the notion of tax inversion to that of abuse of law, also mentioning some rulings of the Court of Justice of the European Union. An intense debate has arisen in the doctrine on this matter. The Court of Cassation states, indeed, that, under the law of the European Union, restrictions on the exercise of the freedom of establishment would not be allowed except for imperative reasons to combat abusive phenomena characterized by the artificiality of the foreign establishment. Consequently, even if the foreign subsidiaries actually had their effective management headquarters in Italy, they could not be considered fictitiously relocated abroad and subject to taxation in Italy, unless they are purely artificial structures. This regardless of the tax reasons that may have led the taxpayer to settle abroad. It is not really an application of the principles of the abuse of the law, but rather an adjustment, with reference to tax inversion, of the same principles applied by the Court of Justice of the European Union in relation to the controlled foreign companies. These principles obviously apply only within the European Union. On the basis of this reconstruction, according to some questionable, it is possible to bring the numerous judgments that have now been made on the matter to be consistent, also resolving some apparent contradictions highlighted by the critics in the case law. In this way, many of the al-

leged aporias in terms of relations between tax inversion and abuse of law, of relations with EU and non-EU subjects, of alleged criminal relevance of the abuse of law, can find a composition.

Key words: *tax inversion, abuse of law, tax advantage, artificial construction, tax residence, controlled foreign companies, principle of freedom of establishment*

SOMMARIO: **1.** Introduzione: lo stato di generale confusione in tema di esterovestizione. - **2.** Il *leading case*: la sentenza Dolce e Gabbana. - **3.** Esterovestizione: abuso del diritto o costruzione di puro artificio? - **4.** Fattispecie di esterovestizione relative a società "extra UE". - **5.** Esterovestizione e vantaggio fiscale. - **6.** Esterovestizione e diritto penale. - **7.** Alcune osservazioni finali.

1. Si è molto parlato delle sentenze della Corte di Cassazione che, anche recentemente, avrebbero ricondotto la nozione di esterovestizione a quella di abuso del diritto. In alcuni casi, è stata evocata la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ("CGUE"). Addirittura, ci si è interrogati su di una presunta rilevanza penale dell'abuso del diritto, quantomeno nei casi di esterovestizione.

La materia appare sotto certi aspetti confusa. Vi sono diversi concetti che sembrano sovrapporsi. La questione ha sollevato anche un intenso dibattito in dottrina, la cui prevalente posizione si può sintetizzare nei termini che seguono: la disciplina in materia di esterovestizione è contenuta in una norma puntuale e di sistema che delinea una fattispecie impositiva specifica, e, per l'effetto, la sua violazione non può che determinare, in senso tecnico, un fenomeno di evasione; è da escludersi la sussistenza di una fattispecie elusiva. Invero, il problema va apprezzato in una prospettiva molto più ampia, che è l'unica in grado di permettere la dissoluzione della nube di confusione che si è purtroppo creata sul punto.

Alcuni chiarimenti possono invero essere desunti dalla lettura delle sentenze della Corte di Cassazione. A ben vedere, da tali sentenze non emerge il concetto di abuso del diritto in senso stretto, da intendersi come comportamento soggetto alla clausola generale antielusiva di cui all'art. 10-*bis* L. n. 212/2000. Emerge, invece, il diverso concetto di "costruzione abusiva" o "costruzione artificiosa" quale forma di abuso della libertà di stabilimento applicabile all'interno dell'Unione Europea ("UE") secondo la giurisprudenza della CGUE.

In particolare, secondo la Corte di Cassazione, la disciplina in tema di residenza era e resta una norma di sistema la cui violazione determina un fenomeno evasivo. Tuttavia, all'interno dell'UE, l'attrazione in Italia della residenza di un soggetto costituito all'estero può in astratto determinare una limitazione della libertà di stabilimento. Tale limitazione, in coerenza con la giurisprudenza della CGUE sul punto, è ammissibile solo in presenza di costruzioni di puro artificio. Invece, presenza di strutture effettive in ambito UE, la libertà di stabilimento impedirebbe all'Italia di attrarre a tassazione la residenza di soggetti esteri. Tale vincolo non opera con riferimento ai soggetti costituiti al di fuori dell'UE.

Si può naturalmente discutere della fondatezza di tale tesi della Corte di Cassazione. Nemmeno tale ricostruzione, come si vedrà, è infatti priva di criticità, dubitandosi che la disciplina in tema di residenza possa determinare una violazione della libertà di stabilimento.

Ad ogni modo, sulla base di tale ricostruzione è possibile ricondurre a coerenza le numerose sentenze ormai intervenute in materia, risolvendo anche alcune apparenti contraddizioni e chiarendo molte delle criticità sorte sul punto.

2. La disciplina in tema di esterovestizione, che si estrae dalla nozione di residenza fiscale di cui all'art. 73 TUIR rappresenta chiaramente una norma di sistema, applicabile a prescindere dall'intento elusivo del contribuente nonché dal vantaggio fiscale conseguito.

Numerose sentenze negli ultimi anni hanno tuttavia esaminato il tema dell'esterovestizione societaria facendo riferimento al concetto di abuso del diritto (cfr., in particolare, Cass. civ., sez. V, n. 2869/2013; Cass. pen., sez. III, n. 1811/2014; Cass. pen., sez. III, n. 43809/2015; Cass. civ., sez. V, n. 27112/2016 e 27113/2016; Cass. civ., sez. V, n. 33234/2018 e 33235/2018; Cass. civ., sez. V, n. 32642/2018; Cass.

pen., sez. III, n. 41683/2018; Cass. pen., sez. III, n. 50151/2018; Cass. civ., sez. V, n. 16697/2019; Cass. 15 marzo 2022, n. 8297; Cass. 8 marzo 2022, n. 7454; Cass. 11 febbraio 2022, n. 4463; cfr., da ultimo, CIARCIA A., *L'esterovestizione: alcuni spunti su ipotesi (talvolta) assimilate, anche se non giuridicamente sovrapponibili*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2022, 1).

Come detto, il riferimento a tale termine non deve trarre in inganno in merito all'inquadramento della fattispecie fornito dalla Corte di Cassazione. Nessuna delle sentenze ad oggi emanate riconduce in verità l'esterovestizione alla nozione tradizionale di abuso del diritto. Si fa piuttosto riferimento al concetto di costruzione artificiosa quale forma di abuso della libertà di stabilimento nell'ambito dell'UE.

Il caso più celebre in materia è quello esaminato nella celebre sentenza c.d. Dolce & Gabbana (cfr. Cass. pen., sez. III, sentenza 30 ottobre 2015, n. 43809). Come noto, il caso in esame verteva su di una contestazione di esterovestizione della società lussemburghese del gruppo detentrica del celebre marchio. Per quanto di rilievo, la contestazione si fondava sul fatto che due dei tre consiglieri erano residenti in Italia, ove peraltro venivano prese le decisioni di rilievo inerenti alla società.

In tale sentenza la Corte di Cassazione ha respinto la tesi dell'Amministrazione sulla base dei principi vigenti in tema di libertà di stabilimento all'interno dell'UE, alla luce delle sentenze della CGUE.

In base a tali principi, la libertà di stabilimento garantirebbe il diritto, per una società italiana, di costituire società o sedi secondarie in altri Stati comunitari: ciò anche laddove lo stabilimento sia motivato da un mero vantaggio fiscale, derivante da un regime impositivo estero più favorevole (cfr. Corte di Giustizia CE, 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros Ltd, pt. 27; 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art Ltd, pt. 96; 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes, pt. 37). Tale libertà potrebbe essere limitata solamente in presenza di costruzioni di puro artificio, da intendersi come assenza di coerenza tra l'attività esercitata e le risorse destinate al soggetto estero. Affinché non ricorra una costruzione di puro artificio, pertanto, è sufficiente che il soggetto residente all'estero eserciti l'attività mediante una "realtà economica" effettiva e con l'esistenza di «*elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi in particolare al livello di presenza fisica [...] in termini di locali, di personale e di attrezzature*», per cui è possibile riconoscere la tutela della libertà di stabilimento nel caso in cui la società oggetto di accertamento sia «*realmente impiantata nello Stato membro di stabilimento, ivi esercitando attività economiche effettive*» (cfr. CGUE, Cadbury Schweppes, cit., punto 75); cfr. CIPOLLINA S., *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 1, II, 13).

I principi in esame sono stati elaborati dalla CGUE con riferimento alla tematica, invero sotto certi profili assimilabile a quella dell'esterovestizione, delle società controllate estere (c.d. "CFC"; art. 167 TUIR).

Secondo la Corte di Cassazione, i medesimi principi troverebbero applicazione anche con riferimento alle contestazioni di esterovestizione, che sarebbero legittime nei soli casi in cui la società estera sia priva di una propria "sostanza economica". Sono quindi da considerarsi "esterovestite" e, quindi, tassabili in Italia per i redditi ovunque prodotti, le società estere prive di "sostanza economica", costituite all'interno dell'UE al solo fine di farvi "affluire" i redditi sottratti a tassazione (cfr. DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea*, Padova, 2012; CORDEIRO GUERRA R., *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in MAISTO G., a cura di, *Elusione ed abuso del diritto*, Milano, 2009, 211). Viceversa, in presenza di struttura dotata di effettiva sostanza economica, nell'ambito dell'UE, la contestazione sarebbe illegittima. Ciò, è cruciale ribadirlo, anche laddove risultasse effettivamente provato che il PoEM sia effettivamente localizzato in Italia.

Le conclusioni contenute in tale sentenza hanno trovato conferma, in ambito fiscale, nelle sentenze della Corte di Cassazione, civ., sez. V, 21 dicembre 2018, nn. 33234 e 33235 (cfr. sul punto, ZANOTTI N., *La Cassazione nega che nel caso "Dolce & Gabbana" si configuri un'ipotesi di esterovestizione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VIII, 108 ss.; per brevità, nel seguito, si utilizzerà l'espressione caso/sentenza/tesi Dolce e Gabbana facendo riferimento indistintamente alle pronunce penali e a quelle fiscali).

3. In base all'orientamento Dolce e Gabbana, l'esterovestizione non viene ricondotta ad una contestazione in tema di abuso del diritto. Piuttosto, è la disciplina nazionale in tema di esterovestizione che, all'interno dell'UE, trova come limite e presupposto le costruzioni artificiali (abusive, se così si vuole dire), ciò in applicazione dei principi della libertà di stabilimento, e non di una clausola antielusiva (in senso opposto CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468).

La tesi della giurisprudenza in Dolce e Gabbana in tema di residenza fiscale non si fonda sulla disciplina interna dell'abuso del diritto più di quanto non avvenga in materia di CFC.

Così come nella giurisprudenza della CGE la norma sulla CFC è una norma di sistema che all'interno dell'UE deve poter essere disapplicata in presenza di strutture non artificiali, così la disciplina in tema di esterovestizione, secondo la Corte di Cassazione, può essere disapplicata con i medesimi presupposti. Si potrebbe dire che secondo la Cassazione le contestazioni in tema di esterovestizione hanno come causa di disapplicazione la dimostrazione della non artificialità della controllata estera.

La non riconducibilità delle contestazioni in tema di esterovestizione alla nozione generale di abuso del diritto ha, peraltro, come corollario che il contribuente non potrà chiedere le tutele procedurali connesse alle contestazioni in tema di abuso *ex art. 10-bis* L. n. 212/2000.

Per completezza si evidenzia che alcune recenti sentenze sono state considerate una sorta di *revirement* rispetto ai principi esposti in Dolce e Gabbana (il riferimento è a Cass. civ, sez. V, 9 marzo 2021, n. 6476; 21 giugno 2019 n. 16697; cfr. sul punto CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *op. cit.*).

Non si concorda con tale lettura. In effetti, tutte le sentenze richiamate in tale senso (fatto salvo quanto detto nel paragrafo seguente) sembrano riaffermare i principi di Dolce e Gabbana, facendo espressamente riferimento ai principi in tema di libertà di stabilimento sanciti dalla giurisprudenza UE. È vero che in tali sentenze si giunge a dare rilievo in concreto al fatto che gli impulsi decisionali vengano presi dall'Italia. Ciò è, tuttavia, dovuto probabilmente al fatto che, in concreto, tale circostanza è stata vista come elemento dimostrativo dell'artificialità della struttura estera. Non sembra, dunque, che si possa ravvisare nell'attuale giurisprudenza di legittimità il superamento della soluzione esegetica espressa nel *leading case* Dolce e Gabbana.

4. La soluzione espressa nella sentenza Dolce e Gabbana si fonda sul principio di libertà di stabilimento applicabile solo all'interno dell'UE, onde esso non dovrebbe trovare applicazione in relazione a società costituite al di fuori dell'UE.

Una conferma di tale conclusione può essere desunta dalle ordinanze di legittimità nn. 11709 e 11710 dell'11 aprile 2022.

In tali pronunce, la Suprema Corte è stata chiamata a esprimersi in merito alle contestazioni mosse a una società con sede legale in Cina e che svolgeva in loco attività di fabbricazione di particolari apparecchiature elettriche. Tra i fattori che avevano portato l'Agenzia a ritenere tale società come fiscalmente residente in Italia, rilievo veniva dato alla presenza di tre persone fisiche residenti in Italia nel suo consiglio di amministrazione. Inoltre, due degli amministratori non si erano mai recati in Cina nei periodi di imposta rilevanti mentre il terzo, seppure si fosse recato in loco, per sua stessa ammissione, aveva visitato il Paese per lo svolgimento di attività non correlate al proprio ruolo di amministratore. I suddetti amministratori ricoprivano, altresì, ruoli apicali anche all'interno della società italiana che controllava la controllata cinese ritenuta esterovestita. L'Amministrazione finanziaria sosteneva che tali amministratori, anche tramite l'operato dei dipartimenti che questi gestivano in seno alla controllante italiana, impartissero direttive per la gestione amministrativa e operativa della società, non avendo, di contro, i manager locali alcun potere sostanziale (neppure in tema di gestione delle tematiche contrattuali e di vendite locali). In base a tale ricostruzione, l'Agenzia delle Entrate riteneva che la sede dell'amministrazione della controllata cinese dovesse essere localizzata in Italia e, di conseguenza, che (ai sensi dell'art. 73, comma 3, TUIR) tale società fosse da considerarsi ivi residente.

In tali ordinanze, non vi è alcun riferimento al principio della libertà di stabilimento, né ad eventuali costruzioni artificiali.

In particolare, non vi è necessaria coincidenza tra accertamento della residenza in Italia di una società e accertamento della “esterovestizione elusiva”: si tratta, secondo la Corte di Cassazione, di concetti che possono, ma non debbono, presentarsi contemporaneamente in ogni fattispecie di rilevanza transnazionale. La verifica della residenza in Italia di una società non richiede dunque necessariamente l'accertamento di una finalità elusiva volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non spetterebbe al contribuente.

Apparentemente, le ordinanze in esame sembrerebbero porsi in contraddizione con la tesi in Dolce e Gabbana, ma, in realtà, la confermano: il percorso esegetico della sentenza Dolce e Gabbana non è stato seguito per la semplice ragione che la società estera della quale veniva contestata l'esterovestizione era localizzata al di fuori dell'UE.

5. Alcune riflessioni paiono opportune in merito alla nozione di vantaggio fiscale rilevante nell'ambito di una eventuale contestazione di esterovestizione.

Come detto, la tesi contenuta in Dolce e Gabbana trae spunto dalla giurisprudenza unionale in tema di CFC. Secondo la CGUE, infatti, la constatazione dell'esistenza di una costruzione di puro artificio richiede, oltre «*ad un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento, [...] non è stato raggiunto*» (cfr. CGUE, Cadbury Schweppes, cit.).

In base a tale giurisprudenza, i due requisiti del vantaggio fiscale e della costruzione artificiosa devono sussistere congiuntamente. Ne segue che la sussistenza di una finalità fiscale alla base dell'insediamento estero, ancorché preminente, non è motivo sufficiente per limitare la libertà di stabilimento, in assenza di una costruzione di puro artificio.

Sempre ipotizzando l'applicabilità dei medesimi principi formulati dalla CGUE, la sussistenza di un vantaggio fiscale preminente dovrebbe invece assumere rilievo laddove risultasse in effetti l'artificialità della struttura estera. In presenza di tale artificialità, nell'ambito dell'UE, le contestazioni in tema di esterovestizione dovrebbero poter essere considerate legittime solamente laddove emergesse la volontà di ottenere un vantaggio fiscale.

Accettando tale impostazione, dunque, il contribuente dovrebbe potersi validamente difendere da una contestazione in tema di esterovestizione nell'ambito dell'UE adducendo, ad esempio, l'equivalenza del carico fiscale applicabile (cfr. CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *op. cit.*), nonché eventuali ulteriori ragioni di natura economica alla base dell'insediamento (cfr., con riferimento alla medesima tematica, nell'ambito della disciplina CFC, sia consentito di rinviare a NICOLOSI F., *Brevi osservazioni sulla nuova disciplina CFC recata dallo schema di decreto ATAD*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 2, XI, 126; NICOLOSI F., *Brevi riflessioni su talune problematiche dell'esimente nella nuova disciplina CFC*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIII, 480; MORRI S. - NICOLOSI F., *Proposta di Direttiva sulle Shell Companies per prevenire l'uso improprio di entità di comodo*, in *il fisco*, 2022, 21, 2053).

6. Sulla base delle considerazioni svolte, si possono chiarire alcuni malintesi che potrebbero sorgere in merito alla ipotetica rilevanza penale dell'abuso del diritto, quanto meno nelle contestazioni in tema di esterovestizione.

Come detto bisogna escludere che, secondo la Corte di Cassazione, le contestazioni in materia di esterovestizione siano da ricondurre all'alveo dell'abuso del diritto: le contestazioni in tema di esterovestizione concernono la violazione di una norma di sistema.

In tale scenario, è perfettamente logico che eventuali contestazioni in tema di esterovestizione possano dar luogo a responsabilità penale, in presenza dei presupposti. Ma ciò non per una ipotetica rilevanza penale dell'abuso del diritto, quanto piuttosto per una violazione normativa in tema di esterovestizione che dà luogo ad un'ipotesi di evasione.

Non trattandosi di abuso, non può trovare applicazione la regola in base al quale le contestazioni in tema di abuso del diritto non hanno rilevanza penale.

Naturalmente, l'accertata assenza di artificiosità della struttura estera determinerà l'inapplicabilità della disciplina italiana in tema di residenza con riferimento alle contestazioni all'interno dell'UE. Il venir meno della violazione fiscale determinerà l'insussistenza della responsabilità penale (nei limiti dell'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale).

7. L'approccio utilizzato nel caso Dolce e Gabbana non è stato immune da critiche. In particolare, è stato sostenuto che la disciplina italiana in tema di residenza fiscale trova applicazione sulla base dei tre criteri di cui all'art. 73, comma 3, TUIR, indistintamente con riferimento ai soggetti residenti e non residenti, non operando la legge italiana alcuna discriminazione tra soggetti residenti e non residenti (cfr. ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno dell'esterovestizione societaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 secondo il quale «essa non integra quindi i requisiti per essere qualificata come una disciplina a carattere discriminatorio in danno delle società costituite all'estero da parte di soci fiscalmente residenti in Italia. Né appare ragionevole ipotizzare che la stessa sia suscettibile nella categoria delle discriminazioni occulte, avendo riguardo al fatto che sia la sede dell'amministrazione, sia l'oggetto principale sono criteri che – almeno astrattamente – manifestano un effettivo e significativo incardinamento con l'ordinamento nazionale e rappresentano fattori di collegamento personale generalmente riconosciuti a livello internazionale»; cfr. inoltre, nel senso dell'indipendenza dei concetti di artificiosità ed esterovestizione, anche nell'ambito dell'UE, seppur con riferimento ai veicoli costituiti all'estero che investono in Italia, CONTRINO A., *Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, II, 106 ss.).

Tali argomentazioni sono tutt'altro che prive di fondamento. Ad ogni modo, con il contributo in esame si è inteso esaminare le implicazioni della tesi contenuta in Dolce e Gabbana piuttosto che a vagliarne la fondatezza, per la quale si rinvia alla dottrina citata. Peraltro, la Corte di Cassazione sembra continuare ad applicare costantemente l'approccio e il percorso argomentativo adottati in tale sentenza.

Per completezza si evidenzia che un elemento di discriminazione della legge italiana potrebbe, forse, essere ravvisato nell'applicazione di uno dei tre criteri: la sede legale.

Tale criterio viene ritenuto necessario e sufficiente stabilire il collegamento con lo Stato con riferimento alle società e agli enti costituiti in Italia. Esso viene, tuttavia, pretermesso a favore degli altri criteri laddove si tratti di un soggetto costituito all'estero: sotto tale profilo si potrebbe ravvisare una disparità di trattamento dei soggetti non residenti, con riferimento ai quali, ai fini fiscali, viene "imposta" la residenza italiana, pur essendo stati costituiti all'estero.

Si tratta di una questione complessa e interessante che potrebbe essere chiarita definitivamente solamente laddove un giudice italiano sollevasse una apposita questione di compatibilità con il diritto UE della disciplina italiana in tema di residenza.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AA.VV., *The origins of concepts and expressions used in the OECD Model and their adoption by States*, in *Bullettin Inter. Tax.*, 2006, Vol. 60, no. 6, 220 ss.

ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno dell'esterovestizione societaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 ss.

ASSONIME, *Circolare 31 ottobre 2007, n. 67*

BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009

CONTRINO A., *Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, II, 106 ss.

CIARCIA A., *L'esterovestizione: alcuni spunti su ipotesi (talvolta) assimilate, anche se non giuridicamente sovrapponibili*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2022, 1

CIPOLLINA S., *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 1, II, 13 ss.

- CORDEIRO GUERRA R., *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, 211 ss.
- CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468 ss.
- DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea*, Padova, 2012
- GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 186 ss.
- MORRI S. - NICOLOSI F., *Proposta di Direttiva sulle Shell Companies per prevenire l'uso improprio di entità di comodo*, in *il fisco*, 2022, 21, 2053 ss.
- NICOLOSI F., *Brevi osservazioni sulla nuova disciplina CFC recata dallo schema di decreto ATAD*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 2 XI, 126 ss.
- NICOLOSI F., *Compravendita di beni e prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, nella nuova disciplina CFC*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, XIII, 191 ss.
- NICOLOSI F., *Brevi riflessioni su talune problematiche dell'esimente nella nuova disciplina CFC*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIII, 480 ss.
- SASSEVILLE J., *The meaning of 'Place of effective management'*, in MAISTO G. (a cura di), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, 2009, 3 ss.
- SHALHAV S., *The evolution of art. 4(3) and its impact on the Place of effective management tie-breaker rule*, in *Intertax*, 2004, 460 ss.
- VAN RAAD K., *"Dual residence"*, in *European Taxation*, 1988, 241 ss.
- ZANOTTI N., *La Cassazione nega che nel caso "Dolce & Gabbana" si configuri un'ipotesi di esterovestizione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VIII, 108 ss.

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

L'art. 267A dell'*Internal Revenue Code USA* sui disallineamenti da ibridi e l'ACE (Aiuto alla Crescita Economica) (*)

Section 267A of the U.S. Internal Revenue Code on hybrid mismatches and ACE (Allowance for Corporate Equity)

CARLO SALLUSTIO - PIERO VITALE

Abstract

L'articolo intende illustrare l'ambito applicativo dell'art. 267A dell'*Internal Revenue Code* statunitense, norma antielusiva concernente i disallineamenti da ibridi, ed illustrare i suoi effetti sulle società italiane controllanti società Usa e società italiane controllate da *parent company* USA che beneficiano dell'ACE (Aiuto alla Crescita Economica).

Parole chiave: *Internal Revenue Code*, disallineamenti da ibridi, ACE (Aiuto alla Crescita Economica)

Abstract

The article (i) outlines the areas of application of Section 267/A of the U.S. Internal Revenue Code, an anti-avoidance rule concerning hybrid mismatches and (ii) illustrates its effects on Italian parent companies having USA subsidiaries and Italian subsidiaries held by USA parent companies that benefit from the Italian ACE (Allowance for Corporate Equity).

Keywords: *U.S. Internal Revenue Code, hybrid mismatches, ACE (Allowance for Corporate Equity)*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Articolo 267A e le Linee guida. - **3.** L'ACE (Aiuto alla Crescita Economica) come incentivo al capitale proprio. - **4.** Ambito applicativo dell'ACE. - **5.** Deduzione nozionale: per l'IRS è una deduzione ibrida. - **6.** Conclusioni.

1. Con la riforma del sistema tributario federale intervenuta a fine 2017, gli Stati Uniti d'America hanno implementato delle modifiche che impattano in modo rilevante sull'*Internal Revenue Code* del 1986 (di seguito IRC)(1), sia sul versante della tassazione delle persone fisiche(2) che delle società. Tra queste ultime(3) rientrano alcune misure dirette a combattere l'erosione della base imponibile sta-

(*) I paragrafi da 1 a 3 sono stati redatti da Piero Vitale, quelli dal 4 al 6 da Carlo Sallustio.

(1) L'IRC Code of 1986 è il provvedimento legislativo che disciplina le imposte sui redditi a livello federale. Prima di tale modifica, l'ultimo aggiornamento risaliva al 1986.

(2) È il caso del notevole aumento della deduzione base (*standard deduction*) a prescindere dal *filing status*, la temporanea riduzione dell'aliquota marginale nel sistema progressivo e l'ampliamento degli scaglioni d'imposta.

(3) Tra le altre modifiche, si segnalano l'introduzione della *participation exemption* (i.e. una deduzione totale per i dividendi ricevuti da società partecipate estere) e la permanente riduzione dell'aliquota proporzionale applicabile alle persone giuridiche.

tunitense. Ci riferiamo all'introduzione della *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* ("BEAT"), alla *Global Intangible Low-Taxed Income* ("GILTI") (4) e alla Section 267A dell'IRC (di seguito art. 267A), relativo a «*Certain related party amounts paid or accrued in hybrid transactions or with hybrid entities*».

Quest'ultima disposizione ha inteso rendere l'ordinamento statunitense *compliant* con i principi internazionali OCSE sulle strutture ibride (2015) e sugli schemi di disallineamento impositivo connessi alla stabile organizzazione (2017), nonché contrastare l'effettuazione di transazioni ibride attuate per ottenere vantaggi fiscali sfruttando le asimmetrie tra i vari sistemi fiscali internazionali. Come vedremo, l'applicazione art. 267A nel senso delineato dalle Autorità fiscali USA può condurre ad effetti che possono pregiudicare a livello di gruppo il beneficio dell'ACE sia nel caso di società Italiane con controllate negli Stati Uniti che nell'inversa ipotesi di controllante USA con controllata italiana.

2. In linea di principio, lo scopo che persegue l'art. 267A è quello di disconoscere le deduzioni che sono il risultato di transazioni ibride o che coinvolgono entità ibride.

Più precisamente, la disposizione si riferisce a pagamenti di interessi o royalties e relativi accantonamenti, da parte di una società USA verso una società estera che è parte correlata (*specified recipient*) e che, a sua volta, non include tale reddito nella base imponibile o il cui reddito, originato da tale pagamento, viene compensato da una deduzione nel proprio ordinamento.

Pertanto, tale previsione è diretta a contrastare quelle transazioni che comportano una deduzione in un ordinamento e, correlativamente, la mancata inclusione di tale componente reddituale nella base imponibile di un altro (*deduction/non-inclusion*, "D/NI").

Il Dipartimento del Tesoro che, in forza di quanto disposto nell'ultimo comma dell'art. 267A(5), è delegato ad emanare le necessarie linee guida per fornire chiarimenti e garantire la certezza del diritto, ha pubblicato nel 2018 le *Proposed Regulations*(6) e nel 2020 le *Final Regulations*(7) (di seguito "le Linee guida") aventi la funzione di renderla attuativa e specificarla nel dettaglio.

Va peraltro rilevato che parte delle Linee guida è stata criticata dal mondo professionale e dagli esperti fiscali perché, anziché limitarsi a precisare quanto stabilito con legge, amplierebbero l'ambito applicativo della norma in questione, eccedendo dalla competenza riservata all'organo esecutivo.

Ad ogni modo, le Linee guida specificano anzitutto quali siano le *specified parties* cui si applica la norma chiarendo che le deduzioni da parte di soggetti diversi da queste ultime sono escluse dal perimetro applicativo della norma perché tali deduzioni non hanno generalmente conseguenze fiscali significative per gli USA.

Le Linee guida precisano altresì che le *specified parties* sono:

- i il soggetto fiscalmente residente negli USA;
- ii la *Controlled Foreign Company* ("CFC") partecipata (direttamente o indirettamente) da uno o più azionisti statunitensi che possiedono almeno il dieci per cento delle azioni della CFC stessa;
- iii la *US taxable branch*, termine che include una stabile organizzazione statunitense di un soggetto considerato fiscalmente residente nell'altro Stato contraente ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa con gli USA(8).

(4) La riforma ha altresì abrogato la sezione dell'IRC che vietava l'utilizzo di un metodo artificiale per individuare lo *status* di *Controlled Foreign Corporation* ("CFC") di una società estera controllata. In altri termini, la partecipazione di una società madre estera in una controllata estera può essere attribuita ad una società figlia statunitense, che pertanto dovrebbe assolvere a nuovi obblighi dichiarativi.

(5) IRC 267A(e). Regulations.

(6) 80 Fed. Reg. 67612, emanate il 28 dicembre 2018.

(7) 85 Fed. Reg. 19802, emanate l'8 aprile 2020.

(8) Le Linee guida si premurano di spiegare che l'applicazione della disposizione alla *US taxable branch* è prevista perché un pagamento effettuato dalla casa madre potrebbe essere allocato alla branch e quindi ridurre il reddito ivi tassabile ai sensi delle sezioni 871 (b) o 882.

Con riferimento al punto (ii), le Linee guida precisano che viene generalmente inclusa una CFC perché, ad esempio, un pagamento specifico effettuato da quest'ultima alla società madre straniera dell'azionista statunitense della CFC o un pagamento specifico da parte della CFC a una parte non correlata ai sensi di un accordo strutturato, può ridurre indirettamente il reddito soggetto a tassazione da parte degli USA(9).

Non sono *specified parties* le *partnership* (corrispondenti alle nostre società di persone), perché generalmente non sono soggette ad imposta e, quindi, non possono operare alcuna deduzione, mentre può esserlo il socio di una *partnership*. Le Linee guida precisano, tra l'altro, che se un pagamento è effettuato da una società di persone il cui partner sia una società nazionale, la *specified party* sarà quest'ultima e la quota della deduzione ad esso imputabile non sarà deducibile ex art. 267A.

Particolarmente importante è la nozione di *specified recipient* che indica, in relazione a un pagamento specifico, qualsiasi residente fiscale percettore del pagamento ai sensi della propria legislazione fiscale o qualsiasi *taxable brach* a cui il pagamento sia attribuibile ai sensi della propria legislazione fiscale.

Venendo al profilo oggettivo, ossia alle operazioni oggetto dell'art. 267A, le Linee guida individuano tre ipotesi, precisando pure che transazioni che risultino in D/NI ma non come conseguenza di una loro natura ibrida, esulano dall'ambito applicativo dell'articolo.

Nella specie, la prima riguarda una transazione (*specified payment*) che comporta direttamente una D/NI come conseguenza della sua natura ibrida (c.d. *disqualified hybrid amount*)(10).

La seconda analizza uno *specified payment* che determina una D/NI come conseguenza di una operazione ibrida estera, il cui effetto si produce indirettamente negli Stati Uniti tramite uno strumento non ibrido (c.d. *disqualified imported mismatch amount*).

La terza concerne gli *specified payment* effettuati con il fine principale di evitare l'applicazione della disposizione citata che causa una D/NI.

L'operazione si ritiene avere natura ibrida anche quando la giurisdizione fiscale di residenza del soggetto che effettua il pagamento e quella del soggetto che lo riceve, classificano la transazione allo stesso modo (si pensi ad una società USA che effettua un pagamento di interessi alla società madre estera ed entrambi gli ordinamenti classificano tale pagamento come debito), ma si verifica una deduzione in un ordinamento e una mancata inclusione in un *qualunque* altro ordinamento.

È importante rilevare come le Linee guida segnalino che una mancata inclusione nel reddito soggetto a tassazione in un qualunque altro ordinamento sia sufficiente per giustificare l'applicazione dell'art. 267A. L'obiettivo è evitare l'attuazione di strategie di *tax planning* tramite le quali un pagamento sia fiscalmente rilevante in un ordinamento con aliquote fiscali basse, a livello individuale o societario, o addirittura pari a zero(11).

Peraltro, le Linee guida si preoccupano di precisare come l'art. 267A non si applichi agli *specified payments* inclusi, direttamente o indirettamente(12), nella base imponibile di un soggetto d'imposta USA.

(9) Tuttavia, i pagamenti specificati effettuati da un CFC ad altri CFC correlate o agli azionisti statunitensi della CFC, in genere non saranno soggetti all'art. 267A in forza delle disposizioni di cui al par. 1.267A-3(b), che esentano determinati pagamenti inclusi nel reddito di un residente fiscale negli Stati Uniti o preso in considerazione ai sensi della *subpart F* o delle norme sul "GILTI".

(10) Le Linee guida dettano anche un lasso temporale entro il quale il reddito deve essere incluso a reddito per evitare l'applicazione dello statuto. Nello specifico, viene fatto l'esempio del *long-term deferral*, dove la deduzione a fronte di un pagamento di interessi è negata se il ricevente del pagamento non lo include a reddito entro 36 mesi.

(11) Si veda la *Proposed Treasury Regulations* 1.267A-6(c), Example 1. Nello scenario alternativo, in 1.267A-6(c)(iii), viene analizzata una struttura a più livelli, dove l'entità di mezzo (FZ) è opaca ai fini fiscali Statunitensi (parte bassa della struttura), ma è fiscalmente trasparente per l'ordinamento in cui il *beneficial owner* (FX) risiede (parte alta della struttura), di modo da avere più di uno *specified recipient*, FZ e FX. Nel caso specifico, un pagamento di interessi in virtù di uno strumento tra la società statunitense, US1, e FZ verrebbe incluso a reddito da parte di FZ ma non da FX. Questa mancata inclusione fa sì che il pagamento si qualifichi come *disqualified imported mismatch amount*.

(12) Ad esempio, per mezzo delle disposizioni della Sezione Subpart F. Si veda IRC Subpart F, *Controlled Foreign Corporation*,

Infine, le Linee guida danno indicazioni anche su transazioni che non vengono citate dall'art. 267A ma che si ritiene abbiano comunque l'obiettivo di attuare di strategie che hanno il medesimo effetto, ossia ottenere benefici indebiti in caso di asimmetrie fiscali tra due o più ordinamenti.

Nel quadro delineato si inserisce la verifica dell'impatto dell'Aiuto alla Crescita Economica sull'applicazione dell'art. 267A. Appare, infatti, opportuno chiedersi se ed entro quali limiti la fruizione dell'ACE da parte di una società italiana controllante una società fiscalmente residente negli USA o da parte della controllata italiana di una società USA, possa comportare l'applicazione della disposizione antielusiva – rispettivamente – ai pagamenti effettuati dalla controllata USA o ai dividendi provenienti dalla controllata italiana.

3. A tal fine, occorre tuttavia rammentare la nozione, lo scopo e l'ambito applicativo dell'Aiuto alla Crescita Economica.

L'ACE è stato introdotto dall'art. 1 D.L. n. 201/2011(13) per favorire il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese, incentivandone il finanziamento con capitale proprio. L'agevolazione è stata poi soppressa dalla Legge di bilancio 2019, reintrodotta da quella successiva, oltre che "potenziata" – a partire dal 2021 – in considerazione della crisi economica causata dalla pandemia(14).

I soggetti interessati dall'agevolazione fiscale introdotta dal D.L. n. 20/2011 sono le società di capitali, gli enti commerciali, gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

In linea generale, l'ACE consiste in una riduzione della tassazione IRES ed IRPEF, commisurata all'incremento di capitale derivante da mezzi propri. Il calcolo della base imponibile ACE avviene tramite la sommatoria dei componenti positivi e negativi. Entrando nel dettaglio, il risultato viene confrontato con il patrimonio netto contabile risultante dal bilancio di esercizio, dal momento che ogni variazione in aumento, relativa a ciascun esercizio, non può eccedere il patrimonio netto contabile esistente al termine del medesimo esercizio (la previsione di un limite del patrimonio netto ai fini ACE è stata fortemente dibattuta dalla dottrina: si veda, sul punto, VASAPOLLI G. - VASAPOLLI A., *Le conseguenze del limite del patrimonio netto ai fini ACE*, in *Corr. trib.*, 2012, 20, 1524 ss.)

Una volta determinate la base ACE, l'importo deducibile viene calcolato moltiplicando tale base per un'aliquota percentuale, fissata dallo Stato, su base annua(15).

Tra i componenti positivi di reddito sono compresi:

- I conferimenti versati dai soci o partecipanti (conferimenti tipici, gli apporti in denaro che non sono imputati ad incremento del capitale e che vengono accantonati a riserva o destinati a copertura delle perdite, le rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione di crediti di natura finanziaria).
- Gli utili accantonati a riserva (inclusi quelli portati a nuovo o quelli destinati direttamente a copertura di perdite), con esclusione di quelli destinati a riserve indisponibili. Sono comprese anche le riserve disponibili derivanti dalla riclassificazione di riserve indisponibili a seguito del venir meno della condizione di indisponibilità.

a partire dall'art. 951.

(13) D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 recante "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici." Sono state introdotte disposizioni attuative dell'incentivo con D.M 14 marzo 2012 e D.M. 3 agosto del 2017 ("Nuovo decreto ACE").

(14) Con il decreto Sostegni-bis è stato introdotto un ulteriore incentivo, denominato "ACE innovativa 2021", consistente nell'applicazione, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, della percentuale del 15% (anziché dell'1,3%) sulla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, entro un ammontare massimo di 5 milioni di euro, ed indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio. L'"ACE innovativa 2021" al 15% può essere trasformata in credito d'imposta.

(15) La percentuale è variata negli anni (4,75% per il 2016, 1,6% per il 2017, 1,5% per il 2018, 1,3% per il 2019, 15%) e, per i soli incrementi di capitale proprio effettuati nel corso del 2021, fino a 5 milioni di euro.

La somma degli elementi positivi è soggetta ad ulteriori correzioni a seconda dei soggetti o dell'applicazione delle norme antielusive dettate dal D.M. 3 agosto 2017 agli artt. 10, 11, 12.

Nel caso in cui l'importo del rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto, l'eccedenza di rendimento nozionale può essere riportata nei periodi d'imposta successivi.

In conclusione, l'ACE si sostanzia nella deduzione di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio. Dal reddito d'impresa ("reddito complessivo netto dichiarato") si deduce una frazione degli incrementi netti di patrimonio che si sono registrati durante il periodo d'imposta.

4. Come si evince da quanto esposto, l'ACE comporta che sia riconosciuto in deduzione il "costo-opportunità" costituito dalla scelta di non investire il capitale, conferito in azienda ovvero generato e non distribuito ai soci, in un'attività finanziaria priva di rischio.

Anche in relazione all'ACE, si è posto il problema di individuare le ipotesi in cui possono attuarsi manovre abusivamente dirette ad ottenere un indebito vantaggio fiscale, sia alla luce dall'art. 10 D.M. 3 agosto 2017(16) che della norma generale antiabuso di cui all'art. 10-*bis* L. n. 212/2000.

In particolare, il decreto contiene apposite disposizioni antielusive volte ad evitare un'indebita percezione del beneficio, in special modo nell'attuazione di operazioni infragruppo.

Tra le fattispecie abusive oggetto di esame da parte dell'Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza tributaria, si segnalano le operazioni MLBO (*Merger Leverage Buy-Out*) e di trasformazione di un debito da finanziamento infragruppo in un effettivo incremento di capitale proprio.

Circa le MLBO, particolare rilievo riveste il Principio di diritto n. 1/2019, enunciato dall'Agenzia delle Entrate, in cui si è affermato che in un'operazione di MLBO strutturata su più livelli di società-veicolo, residenti in Italia e all'estero, e diretta ad acquisire le azioni di una società-target quotata, sia tramite acquisizione dai precedenti soci di maggioranza che sul mercato, il reinvestimento di parte della liquidità originata da tale cessione da parte degli *ex* soci di maggioranza alla società-veicolo acquirente, attraverso le altre società-veicolo residenti in Italia, onde dotarla di risorse liquide per l'acquisizione delle restanti azioni sul mercato, integra un caso di abuso del diritto per il combinato disposto degli artt. 1 D.L. n. 201/2011 e 10-*bis* L. n. 212/2000.

Nella situazione descritta l'Agenzia delle Entrate, rilevato che il caso non rientrava nel perimetro applicativo delle disposizioni antielusive specifiche di cui al D.M. del 2017, ha invece riscontrato l'applicabilità dell'art. 10-*bis* L. n. 212/2000(17), ritenendo che l'operazione di re-investimento da parte dei soci non consista nell'immissione di nuove risorse finanziarie ma solo in un flusso circolare (non lineare) di denaro nell'ambito del re-investimento (*i*) dalla società-veicolo al socio-investitore (come pagamento del prezzo di cessione delle azioni) e (*ii*) dal socio-investitore alla società-veicolo (per effetto, appunto, del re-investimento). Il che porrebbe tale operazione in contrasto con la *ratio* che fonda la disciplina dell'ACE.

Più precisamente, nella prospettiva della sostanza economica dell'operazione, l'Agenzia ha rilevato che il re-investimento da parte dei soci si configurerebbe come una mera operazione di natura circolare inidonea a produrre effetti significativi diversi dall'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale. Le conclusioni cui giunge vanno tuttavia inquadrare nell'ambito dei principi su cui si basa l'istituto dell'ACE, poiché – diversamente opinando – si finirebbe per penalizzare in via indiscriminata le operazioni di MLBO.

(16) L'art. 10, al fine di prevenire duplicazioni dei benefici derivanti dall'agevolazione ACE nell'ambito dei gruppi societari, prevede sono irrilevanti, ai fini del computo della c.d. base ACE, i trasferimenti di liquidità in favore di altre società del gruppo derivanti da conferimenti in denaro, finanziamenti, acquisizioni di aziende o rami di aziende e di partecipazioni di controllo.

(17) In particolare, nello svolgimento dell'analisi l'Agenzia delle Entrate ha ravvisato l'esistenza dell'indebito vantaggio fiscale in ragione di una costituzione artificiosa di base ACE.

In particolare, l'equivalenza tra conferimenti in denaro e la compensazione di crediti in sede di aumento di capitale concerne i crediti di natura finanziaria (*i.e.* originati da pregressi finanziamenti in denaro), non già i crediti di natura commerciale, quali sono quelli derivanti che maturano in capo al socio a seguito della cessione a debito delle partecipazioni nella SPV (v., sul punto, COMMITTERI G.M., *MLBO. Rischio di abuso del diritto nella creazione di base ACE*, in *il fisco*, 2019, 12, 1155 ss.)

Venendo alla trasformazione di un debito finanziario infragruppo in un effettivo incremento di capitale ai fini ACE, si segnala la sentenza n. 1516/2019 della Commissione tributaria provinciale di Milano, che si è occupata del possibile abuso della fruizione del beneficio ACE nell'ambito di una operazione di finanziamento infragruppo qualificata come circolare dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di specie, verificatosi nell'ambito di un rapporto infragruppo tra controllata italiana e controllante francese, la società italiana accantonava l'utile anziché distribuirlo a quest'ultima e, correlativamente, in forza di un contratto di finanziamento, la controllata corrispondeva alla controllante un cospicuo interesse.

In questo caso, l'Agenzia delle Entrate riteneva che attraverso il finanziamento si distribuissero in realtà proventi sostitutivi dei dividendi e che l'utilizzo dello strumento finanziario fosse diretto a far giungere alla controllante, sotto forma di interessi, l'equivalente dei dividendi non distribuiti, ottenendosi così (abusivamente) un incremento di capitale che non rispondeva alla sostanza economica dell'operazione.

Di diverso avviso si è mostrato il giudice ambrosiano. Effettuando preliminarmente la ricognizione dei principi in base ai quali, ai sensi dell'art. 10-*bis* L. n. 212/2000, può essere contestata la sussistenza di una condotta abusiva, esso ha rilevato che:

- i non si era in presenza di un vantaggio fiscale indebito, poiché si era effettivamente perseguita la patrimonializzazione dell'impresa, diretta a premiare «*le società che ricorrono al capitale di rischio, piuttosto che quelle che ricorrono al debito*», ovvero l'obiettivo al quale la ricorrente aveva indirizzato la riorganizzazione delle proprie fonti di sostegno al programma di sviluppo industriale;
- ii la disciplina era e stata correttamente applicata, poiché il beneficio era stato sterilizzato dalla subholding, che aveva versato le risorse ricevute dalla Sarl lussemburghese;
- iii l'incremento del patrimonio della società era stato realmente effettuato.

Per contro, non rilevava il mancato incremento delle disponibilità monetarie effettivamente a disposizione della società interessata, importando esclusivamente che la dotazione di capitale non scontasse un obbligo immediato e diretto di restituzione al prestatore (cfr. sul punto DAMI F., *Agevolazione ACE: le operazioni rivolte a incremento patrimoniale non creano vantaggi indebiti - Non si abusa della disciplina ACE "trasformando" un debito da finanziamento infragruppo in un [effettivo] incremento di capitale proprio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 5, 461 ss.).

5. Chiariti nozione, fini e modalità applicative dell'ACE, occorre verificare se tale incentivo possa assumere rilevanza alla luce della disciplina antielusiva di cui all'art. 267A.

Orbene, la disposizione si applica a transazioni ibride anche quando queste riguardano esclusivamente ordinamenti esteri ma i loro effetti si riverberano negli USA per mezzo di accordi non ibridi.

In tale ambito viene incluso, ad esempio, un pagamento di interessi a fronte di un *intercompany loan* il cui reddito viene preso in considerazione dal ricevente ma in tutto o in parte compensato da una deduzione ibrida, causando una D/NL.

Tenuto conto della complessità di questa regola e dell'ampio spettro di ipotesi in cui può manifestarsi, le Linee guida individuano che precisano le deduzioni che si possono definire ibride e stabiliscono le cc.dd. *Set-off rules*(18), ossia requisiti per poter determinare se ed entro quali limiti, tali deduzioni possono compensare il reddito attribuibile al pagamento.

(18) Si veda il *Treasury Regulations*, par. 1.267A-4(b) e par. 1.267A-4(c).

Ebbene, applicando le Set-off rules, risulta che le deduzioni relative al capitale aventi le caratteristiche dell'ACE, vadano qualificate deduzioni da "ibrido" laddove il risultato di D/NI sia conseguenza della loro natura ibrida.

Più precisamente, le *Set-off rules* chiariscono che un pagamento finanzia direttamente una deduzione ibrida se il beneficiario del pagamento beneficia della deduzione ibrida(19), il che significa che – nel caso in esame – gli interessi pagati da una società controllata USA alla controllante italiana, in virtù di un prestito, finanziano l'ACE perché l'incentivo spetta alla controllante italiana.

Al fine di circoscrivere meglio i limiti entro i quali la norma antielusiva va applicata a tale fattispecie, le Autorità citate hanno precisato che essa si adotta solo in presenza di deduzioni che verrebbero negate nella giurisdizione estera (della controparte) qualora questo ordinamento avesse delle regole simili all'art. 267A.

Ma l'ACE potrebbe comportare effetti penalizzanti a livello di gruppo anche nell'inversa ipotesi in cui si sia in presenza di società USA socie di società italiane, in presenza di un flusso di dividendi verso la società USA detentrica della partecipazione.

Ci riferiamo alla *Dividend Receive Deduction* (nota con l'acronimo DRD),(20) una deduzione fiscale concessa dalla legislazione federale alle società USA in relazione ai dividendi percepiti da entità correlate ed il cui importo deducibile dall'imposta sul reddito delle società USA è legato alla percentuale di partecipazione nella società che eroga i dividendi.

Orbene, applicando le *Set-off rules* nel senso illustrato, tale deduzione non troverà applicazione nella misura in cui la società che distribuisce il dividendo beneficia di una deduzione ibrida qual è (nell'ottica del fisco USA) l'ACE.

Pertanto, semplificando il meccanismo applicativo dell'art. 267A sull'ACE, e salvo il caso in cui prima della distribuzione del dividendo l'utile sia stato già assoggettato a tassazione ai sensi della disciplina CFC(21), si verificherà una "ibridità" rilevante ai fini del sistema fiscale USA nei limiti in cui all'atto del pagamento la società controllata italiana abbia usufruito dell'ACE, al quale – come si è detto – è qualificata come deduzione nozionale sul capitale.

Da notare per le Autorità fiscali USA, l'interpretazione sulla natura ibrida di talune transazioni non confliggerebbe né con quanto stabilito nel rapporto dell'OCSE sugli *Hibryd Mismatch Agreement* di cui all'Action 2 su «*Base Erosion and Profit Shifting*»(22) né con il principio di non discriminazione previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dagli USA, ai sensi del quale non vi può essere disparità di trattamento nella deducibilità di un pagamento di interessi a seconda che ciò riguardi una società residente in uno Stato contraente o una società fiscalmente residente in USA.

In realtà, la posizione delle Autorità fiscali USA desta più di una perplessità sulla corretta interpretazione dell'Action 2.

Come è stato rilevato nella relazione illustrativa al D.L. n. 142/2018 sull'ACE, la deduzione derivante da tale incentivo è inidonea a determinare disallineamenti da ibridi perché consiste in un beneficio

(19) Si veda il *Treasury Regulations*, par. 1.267A-4(c)(3)(i). In aggiunta, si veda *Treasury Regulations* par. 1.276A-6 "Examples". "Example 8. Imported mismatch rule - direct offset."

(20) Si tratta di una deduzione che ha lo scopo di ridurre le conseguenze della c.d. "triplice tassazione" posto che, senza tale misura, l'utile d'impresa verrebbe tassato prima in capo sulla società controllata che ha prodotto il reddito d'impresa, quindi sulla società controllante USA e poi, infine, sull'azionista persona fisica. La deduzione è del 50% del dividendo che riceve, che aumenta al 65% se si possiede più del 20% della società che distribuisce il dividendo, e raggiunge il 100% se possiede più dell'80%.

(21) In tal caso l'art. 267A non si applicherà.

(22) Si veda il *Treasury Regulations*, Sommario dei Commenti e Precisazione delle Revisioni, parte II.B.4 riguardante la *tax policy* dell'art. 245A(e), confermata nella parte III.D.3.ii in relazione all'art. 267A. La conclusione del Dipartimento del Tesoro e dell'IRS non sembrerebbero in realtà essere in linea con il rapporto dell'OCSE, che esclude dall'ambito dei disallineamenti da ibridi misure aventi le caratteristiche dell'ACE.

volutamente inserito dal legislatore e non associata ad un flusso finanziario specifico che realizzi le condizioni per l'applicazione della disciplina sugli *hybrid mismatch*(23).

Circa il principio di non discriminazione, le Linee guida citano l'articolo che lo esplicita nella Convenzione contro le doppie imposizioni tra Belgio e Stati Uniti(24), precisando che se la diversità di trattamento è dovuta unicamente ad una o più differenze tra gli ordinamenti, allora ciò non è da considerarsi discriminatorio. In questa prospettiva, la deduzione dell'interesse in capo alla società statunitense in base all'art. 267A sarebbe legittima perché negata unicamente in base ad una diversità di regime fiscale tra gli ordinamenti fiscali statunitense ed italiano.

Nel caso di specie, le Autorità fiscali USA sembrano riferirsi alle *Technical Explanation* della Convenzione tra USA e Belgio del 17 novembre 2006, in cui si afferma che (ns. traduzione) «*Il paragrafo 4, tuttavia, non obbliga uno Stato contraente a riservare ai non residenti un trattamento più favorevole di quello riservato ai propri residenti. Di conseguenza, uno Stato contraente non è tenuto a consentire ai non residenti una deduzione per elementi che non sono deducibili ai sensi del proprio diritto interno (ad esempio, spese di natura capitale)*»(25).

Pertanto, qualora il beneficiario del pagamento fosse invece una società USA, questa non beneficerebbe dell'ACE o deduzioni similari per la semplice ragione che l'ordinamento statunitense non prevede tali disposizioni(26).

6. Si è avuto modo di verificare che, per la posizione assunta dalle Autorità fiscali USA nell'applicazione dell'art. 267A, l'ACE vi rientra, con l'effetto di incrementare il *tax burden* di flussi reddituali tra Italia ed USA a livello di gruppo.

La criticità potrebbe verificarsi sia nel caso in cui la controllata USA contragga un finanziamento con la controllante italiana che consenta a quest'ultima di incrementare il patrimonio e, dunque, beneficiare dell'ACE, a prescindere dal modo in cui tale vantaggio venga fruito (deduzione dalla base imponibile o cessione sotto forma di credito non tassabile), che nel caso inverso di flussi di dividendi dalla partecipata italiana alla partecipante USA, in conseguenza della sterilizzazione degli effetti della DRD.

Sebbene le Linee guida finali siano state approvate nel 2020, i contribuenti hanno potuto fare affidamento sulle bozze di queste ultime fin dal 2018, seppure con alcune limitazioni. Pertanto, non è escluso che in relazione al recente passato possano verificarsi attività di verifica e di accertamento dell'IRS.

Per il presente, sarà opportuno riconsiderare l'*appeal* della fruizione dell'ACE a livello di gruppo multinazionale, posto che l'art. 267A così come interpretato comporta – di fatto – che il maggior gettito cui rinuncia l'Italia per “finanziare” il beneficio, si traduce in risorse economiche “incamerate” dall'Era-

(23) «*I benefici di cui all'articolo 1 del decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011 e successive modificazioni ed integrazioni (Aiuto alla Crescita Economica - ACE) non danno origine a disallineamenti da ibridi. Allo stesso modo, non determinano l'emersione di un disallineamento da ibridi i benefici previsti da regimi similari rispetto a quelli sopra menzionati previsti dalle disposizioni degli ordinamenti esteri. Ciò in quanto questi oneri non sono associati ad un flusso finanziario*».

(24) Si riporta di seguito il testo dell'art. 23, par. 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Stati Uniti e Belgio: «*Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9 (Associated Enterprises), paragraph 6 of Article 11 (Interest), or paragraph 4 of Article 12 (Royalties) apply, interest, royalties, and other disbursements paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of the first-mentioned resident, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of the first-mentioned resident, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State*».

(25) Originale: «*Paragraph 4, however, does not require a Contracting State to give non-residents more favorable treatment than it gives to its own residents. Consequently, a Contracting State does not have to allow non-residents a deduction for items that are not deductible under its domestic law (for example, expenses of a capital nature)*».

(26) Si vedano le *Treasury Regulations*, Sommario dei Commenti e Precisazione delle Revisioni, parte III.D.3.ii, con riferimento alla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Stati Uniti e Belgio.

rio USA sotto forma di una corrispondente minor deduzione dalla base imponibile rilevante ai fini delle imposte federali USA.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CATUCCI N. - SCIMENES F., *Criticità della disciplina anti-ibridi alla luce dei principi di determinazione del reddito d'impresa (parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, X, 344 ss.

COMMITTERI G.M., *MLBO, Rischio di abuso del diritto nella creazione di base ACE*, in *il fisco*, 2019, 12, 1155 ss.

DAMI F., *Agevolazione ACE: le operazioni rivolte a incremento patrimoniale non creano vantaggi indebiti - Non si abusa della disciplina ACE "trasformando" un debito da finanziamento infragruppo in un (effettivo) incremento di capitale proprio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 5, 461 ss.

FAMÀ F., *Le entità ibride soggettività passiva convenzionale, utilizzi abusivo/elusivi e transparent entity clause del "Modello OCSE"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, XIV, 1020 ss.

PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 395 ss.

AVI-YONAH R.S., *The Elephant Always Forgets: Tax Reform and the WTO*, in *University of Michigan Public Law*, Research Paper No. 585, 2018

ROSENBLOOM D., *International aspects of US Tax Reform. Is it really where we want to go?*, in *International Tax Report*, January 2018

SENCAR D. - PORCARELLI A., *Disposizioni anti-ibridi: un coordinamento internazionale complesso. L'esempio USA*, in *Fisc. comm. intern.*, 2020, 5, 21 ss.

VASAPOLLI G. - VASAPOLLI A., *Le conseguenze del limite del patrimonio netto ai fini ACE*, in *Corr. trib.*, 2012, 20, 1524 ss.

L'esterovestizione non rientra nell'alveo dell'abuso del diritto (nota a Cass. n. 23150/2022)

“Esterovestizione” does not falls within the scope of abuse of rights (Notes to Court of Cassation no. 23150/2022)

(commento a Cass., sez. trib., ord. 25 luglio 2022, n. 23150)

GABRIELE SAVOCA

Abstract

Con ordinanza del 25 luglio 2022, n. 23150, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di esterovestizione, fornendo rilevanti indicazioni interpretative circa la natura di tale istituto e chiarendone i confini rispetto all'abuso del diritto. A tal proposito, i giudici di legittimità hanno concluso che i criteri delineati dall'art. 73 TUIR hanno il principale obiettivo di individuare i soggetti residenti ai fini fiscali in Italia, prescindendo da qualsiasi valutazione circa l'elusività caratterizzante le condotte poste in essere dal contribuente. Nel saggio si analizzano i principi di diritto di tale pronuncia, mettendoli a confronto con il precedente e contrario filone giurisprudenziale, risalente ai primi mesi del 2022, che tende a ricondurre l'esterovestizione nell'alveo dell'abuso del diritto. Infine, si pone in evidenza una ulteriore e decisa conferma della Suprema Corte rispetto all'interpretazione di uno dei criteri elencati dall'art. 73, comma 3, TUIR, la *sede dell'amministrazione*, che viene ritenuta coincidente con la nozione di sede effettiva, di matrice civilistica.

Parole chiave: esterovestizione, abuso del diritto, vantaggio fiscale, residenza fiscale, sede dell'amministrazione, sede effettiva

Abstract

The Italian Supreme Court, issuing Order no. 23150 of 25 July 2022, came back on the concept of “esterovestizione” (foreign dressed companies), providing relevant interpretative indications on its nature and clarifying the boundaries of the relationship that may be established with the abuse of rights. This article is aimed to analyse the principles outlined in this sentence, comparing them with the previous and opposite case-law, dating back to early 2022, which tended to bring “esterovestizione” within the scope of abuse of rights. Lastly, it is highlighted the consolidation of the interpretation regarding one of the criteria for qualifying a company or entity as tax resident in Italy, i.e., the seat of the company's administration (sede dell'amministrazione).

Keywords: esterovestizione, foreign dressed companies, abuse of rights, tax advantage, tax residence

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** La fattispecie: accertamento per presupposta esterovestizione societaria. - **3.** La pronuncia e il principio di diritto: esterovestizione e abuso. - **4.** Revirement della Cassazione: i precedenti contrari del 2022. - **5.** La *sede dell'amministrazione* come sede effettiva. - **6.** Conclusioni.

1. Con ordinanza del 25 luglio 2022, n. 23150, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di esterovestizione, fornendo rilevanti indicazioni interpretative circa la natura di tale istituto e

chiarendone i confini con l'abuso del diritto. A tal proposito, i giudici di legittimità hanno concluso che i criteri delineati dall'art. 73 TUIR hanno il principale obiettivo di individuare i soggetti residenti ai fini fiscali in Italia, prescindendo da qualsiasi valutazione circa l'elusività caratterizzante le condotte poste in essere dal contribuente (tra i più recenti contributi ZANOTTI N., *Gli incerti confini dell'esterovestizione nell'economia globalizzata*, Pisa, 2020).

La pronuncia, come si dirà *infra*, rappresenta un tassello importante nel *revirement* iniziato dalla Suprema Corte con le sentenze gemelle pubblicate nell'aprile del 2022 e aventi ad oggetto la stessa fattispecie, seppur con riferimento a periodi d'imposta differenti (cfr. Cass. n. 11709/2022; Cass. n. 11710/2022). Tale approdo interpretativo si pone contrasto con le precedenti pronunce della medesima Corte di Cassazione, ribadite nei primi mesi del 2022, che riconducono il fenomeno dell'esterovestizione nell'alveo dell'abuso del diritto (cfr. Cass. n. 4463/2022; Cass. n. 7454/2022; Cass. n. 8297/2022).

2. Il caso vagliato nell'ordinanza scaturiva da un avviso di accertamento notificato a una società avente sede legale in Cina e attiva nel segmento della fabbricazione di resistenze, condensatori e acceleratori: per l'Agenzia delle Entrate, tale società doveva considerarsi residente ai fini fiscali in Italia e, pertanto, soggetta a IRES per i redditi *worldwide*. E ciò perché, nel corso di una verifica fiscale operata nei confronti della società controllante residente in Italia, era stato rilevato che il consiglio di amministrazione della controllata cinese era composto da tre consiglieri, tutti residenti ai fini fiscali in Italia, che avevano ricoperto o ricoprivano ruoli apicali anche all'interno della controllante italiana. Tra i consiglieri italiani della controllata cinese solamente uno si era recato regolarmente in Cina, ma per questioni meramente logistiche e non per svolgere le proprie funzioni amministrative.

Alla luce di tali circostanze, l'Agenzia delle Entrate riteneva che i tre amministratori avessero assunto tutte le decisioni relative al proprio ruolo direttamente dalla sede della controllante italiana, senza mai recarsi in Cina a tale fine. In altre parole, l'Ufficio riteneva che nessuna decisione venisse assunta presso la sede della società controllata cinese, i cui manager risultavano subordinati all'organo di direzione italiano, e, dunque, che il potere decisionale relativo a alle attività della controllata era esercitato dai tre amministratori italiani nel nostro Paese, impartendo da qui le direttive circa l'attività amministrativa e operativa della società.

Nei primi due gradi di giudizio vi era stata soccombenza dell'Agenzia delle Entrate: alla luce del quadro fattuale e probatorio, i giudici di merito avevano ritenuto che la residenza fiscale della società controllata cinese dovesse individuarsi proprio in Cina, luogo in cui veniva svolta la gestione dell'ordinaria amministrazione societaria.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, lamentando: (i) con il primo motivo, la violazione dell'art. 73, comma 3, TUIR, perché la CTR Toscana avrebbe erroneamente interpretato il criterio alternativo della "*sede dell'amministrazione*" come "*sede dell'ordinaria amministrazione*", e in particolare nell'affermare l'irrilevanza del fatto che i consiglieri italiani della controllata cinese erano residenti in Italia e nell'individuare, conseguentemente, la residenza fiscale della società controllata in Cina, quale luogo eletto per l'ordinaria amministrazione della stessa; (ii) con il secondo motivo, la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., con conseguente violazione dell'art. 73, comma 3, TUIR, dal momento che, a valle di una motivazione *per relationem* con la sentenza di primo grado, la CTR Toscana avrebbe omesso la doverosa e approfondita disamina degli elementi indiziari prodotti dall'Ufficio e utili a riqualificare la società controllata cinese come fiscalmente residente in Italia; (iii) con il terzo motivo, la violazione degli artt. 73, comma 2, e 162 TUIR, perché la CTR Toscana ha argomentato che «*L'esercizio entro i confini nazionali dell'attività di direzione e coordinamento implica per la struttura preposta a tale attività, ai sensi dell'articolo 162 del TUIR e, usualmente, dell'articolo 5 delle varie convenzioni stipulate dall'Italia, conformi al modello OCSE, la qualificazione, al più, di stabile organizzazione*»: per l'Agenzia ricorrente, in nessun caso sarebbe ipotizzabile che la società che esercita il potere di direzione e coordinamento sia una stabile organizzazione della società sulla quale tale potere viene esercitato.

3. Vista la stretta correlazione, i tre motivi di ricorso sono stati trattati congiuntamente dalla Suprema Corte

Muovendo dall'art. 73, comma 3, TUIR, che elenca i criteri alternativi utili ad individuare i soggetti fiscalmente residenti in Italia (sede legale, sede dell'amministrazione e oggetto principale nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta: sul tema, per tutti, MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires: giurisprudenza e normativa convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2008, 45, 3648 ss.), la Cassazione ha chiarito che essi prescindono da qualsiasi valutazione circa le eventuali condotte poste in essere dai contribuenti e volte ad alterare la realtà oggettiva al fine di configurare una residenza diversa da quella effettiva per godere di un trattamento fiscale più favorevole.

Ciò è condivisibile se si considera che, a ben vedere, le contestazioni in materia di esterovestizione notificate alle società costituite e aventi sede legale al di fuori dello Stato italiano dovrebbero limitarsi a valutare l'esistenza in concreto nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, di almeno uno dei criteri di collegamento che radicano la residenza ai fini fiscali in Italia, senza coinvolgere la diversa questione dell'abuso del diritto (già in questo senso, ASSONIME, *D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*, in *Circolari*, n. 21/2016, 90).

In questa direzione i giudici di legittimità distinguono tra (i) accertamento della residenza in Italia di una società ai sensi dell'art. 73, comma 3, TUIR e (ii) accertamento della - così definita - *esterovestizione elusiva*, caratterizzata da manovre poste in essere dal contribuente al fine di sottrarre, in maniera artificiosa e apparente, la società o l'ente alla residenza fiscale in Italia a favore di uno Stato che garantisca un vantaggio fiscale (indebito). In tale prospettiva, i due concetti possono ma non debbono necessariamente coesistere.

Per chiarezza espositiva e, probabilmente, tentando di risolvere il contrasto con i precedenti di legittimità contrari, la Suprema Corte ha aggiunto un elemento ulteriore rispetto quanto argomentato nell'aprile del 2022 (cfr. Cass. n. 11709/2022; Cass. n. 11710/2022), formulando il seguente principio di diritto: «*In materia di imposte sui redditi delle società, l'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 917 del 1986 individua i criteri di collegamento (la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la residenza in Italia e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe*» (*idem*, con evidenziazione in grassetto, nella sentenza gemella Cass. n. 23225/2022).

4. Con tale principio di diritto, l'ordinanza in commento sembra consolidare il *revirement* avviato con le sentenze dell'aprile 2022, aventi ad oggetto la medesima fattispecie, rispetto all'orientamento pregresso della medesima Suprema Corte, ribadito, nei primi mesi del 2022, che è postula un'interpretazione in chiave antiabusiva della disciplina (cfr. Cass. n. 4463/2022; Cass. n. 7454/2022; Cass. n. 8297/2022).

In queste pronunce l'Agenzia delle Entrate aveva interposto ricorso in cassazione per avere il giudice d'appello ritenuto necessaria la prova del carattere elusivo dell'esterovestizione, in assenza della dimostrazione del vantaggio fiscale conseguito dalla società. Ma i giudici di legittimità avevano rigettato il motivo di ricorso, richiamando il pregresso filone giurisprudenziale secondo cui «*ricorre l'ipotesi di esterovestizione allorché una società, la quale ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa*» (cfr. Cass. n. 16697/2019) e, ancora, «*per esterovestizione s'intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale*» (cfr. Cass. n. 2869/2013).

Quest'orientamento della giurisprudenza di legittimità non solo qualifica l'esterovestizione come fenomeno avente tipica finalità elusiva, ma ritiene essenziale che l'Amministrazione finanziaria provi il vantaggio fiscale indebito ottenuto dal contribuente attraverso la propria condotta. Senza alcuna base normativa, dunque, i giudici di legittimità elevano un elemento costitutivo dell'abuso del diritto ad elemento costitutivo dell'esterovestizione, rischiando di trasformare quest'ultima in una *species* dell'abuso, nonostante vi sia una netta differenza sotto il profilo delle caratteristiche sia oggettive sia soggettive.

Come rilevato in sede di commento delle pronunce della Corte da ultimo richiamate (cfr. CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468 ss.), tale interpretazione potrebbe aprire la strada ad avvisi di accertamento fondati sulla *General Anti Avoidance Rule* di stampo nazionale, con conseguenze paradossali.

In primo luogo, verrebbe violato l'art. 10-bis, comma 12 dello Statuto dei contribuenti (su cui, per tutti, CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A., a cura di, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 1 ss.), il quale, cristallizzando la natura residuale di tale istituto, esclude che possa configurarsi un'ipotesi di abuso del diritto in presenza di una specifica disposizione tributaria utile a contestare la condotta del contribuente (nel caso di specie l'articolo 73 TUIR). Invero, l'esterovestizione non è riconducibile all'interno della sfera dei fenomeni elusivi perché non si concretizza in una condotta caratterizzata dal "rispetto formale delle norme fiscali" (cfr. ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno della esterovestizione societaria in ambito tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 ss.; in tale senso già CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1407 ss.). In secondo luogo, l'attività di accertamento risulterebbe molto meno snella ed efficace, dal momento che il contribuente potrebbe invocare a proprio favore tutte le garanzie sostanziali e procedurali previste dall'art. 10-bis. Infine, l'inquadramento prospettato escluderebbe la punibilità sotto il profilo penale alla luce di quanto disposto dal comma 13 del citato art. 10-bis, secondo cui «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*» (sul tema, CONSOLO G., *Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e la codificazione della soluzione della non punibilità*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A., a cura di, *op. cit.*, 64 ss.): ferma la sanzionabilità sul piano amministrativo, in ipotesi di esterovestizione verrebbe dunque esclusa la possibilità di contestare l'eventuale reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, che ha l'obiettivo di punire il fine evasivo perseguito dal contribuente attraverso la costituzione dell'ente e la fissazione della residenza fiscale all'estero e la consequenziale omessa dichiarazione in Italia.

5. Un ulteriore ed essenziale chiarimento fornito dalla pronuncia in commento riguarda la corretta interpretazione di uno dei criteri, paritetici e alternativi, elencati dall'art. 73, comma 3, TUIR, *i.e.*, la *sede dell'amministrazione*.

I giudici di legittimità, richiamando la ormai consolidata giurisprudenza della Corte, chiariscono che il criterio della sede dell'amministrazione deve ritenersi coincidente con la nozione di *sede effettiva* di matrice civilistica, «*intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente* (cfr. Cass. n. 3604/1984; Cass. n. 5359/1988; Cass. n. 497/1997; Cass. n. 7037/2004; Cass. n. 6021/2009; Cass. n. 2813/2014)» (cfr. Cass. n. 16697/2019; Cass. n. 15424/2021).

Tale interpretazione trova conforto (i) nelle sentenze di matrice europea, che identificano la sede dell'attività economica nel luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale (cfr. CGUE, 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg Sàrl*); (ii) nel diritto pattizio, in quanto l'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE, nella versione aggiornata al 2017, identifica la residenza nel luogo in cui le Autorità fiscali, di comune accordo, lo collocano, tenendo in considerazione non solo il *place of effective management*

(c.d. POEM) ma anche *any other relevant factor* (sul tema, v., fra gli altri, SHALHAV S., *The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule*, in *Intertax*, 2004, 32, 460; ROMANO C., *The Evolving Concept of “Place of Effective Management” as a Tie-Breaker Rule under the OECD Model Convention and Italian Law*, in *European Taxation*, 2001, 339; MOSCHETTI G., *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 2, I, 245)

Si consideri, peraltro, che il Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE (par. 24.1), aggiornato al 2017, tende a incentivare l'individuazione della sede effettiva, specificando che le Autorità fiscali, nel giungere ad un comune accordo utile ad individuare la residenza fiscale, possono tenere in considerazione vari fattori, tra i quali «*where the meetings of its board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept*» (cfr. CARINCI A., *I criteri di residenza non costituiscono più strumenti di contrasto all'esterovestizione*, in *QuotidianoPiù*, 28 luglio 2022).

Nel caso in esame, alla luce di tale ricostruzione, la Corte ritiene che i giudici di merito non abbiano fatto buon governo dei predetti principi, dal momento che gli stessi, senza chiarire quale dei tre criteri dell'art. 73 stessero valutando e omettendo valide argomentazioni, hanno escluso che possa avere rilevanza il luogo dove sono determinati gli indirizzi generali dell'attività societaria, privilegiando il luogo in cui viene gestita l'ordinaria amministrazione della società (*i.e.*, contrattazioni, direttive al personale e cura del processo produttivo). Da ciò la cassazione con rinvio della sentenza di secondo grado.

6. L'ordinanza in commento e le pronunce gemelle (cfr. Cass. n. 11709/2022; Cass. n. 11710/2022; Cass. n. 23225/2022) si collocano nel senso di un nuovo e più preciso filone giurisprudenziale secondo il quale non vi è necessaria coincidenza tra l'accertamento dell'esterovestizione, con successiva ed eventuale ridefinizione della residenza in Italia, ed accertamento della così definita *esterovestizione elusiva*, caratterizzata da manovre poste in essere dal contribuente al fine di sottrarre in maniera artificiosa e apparente la società o l'ente alla potestà impositiva del Fisco italiano. Tali concetti, infatti, possono sovrapporsi ma non devono essere considerati come un *unicum*.

Alla luce di questo nuovo orientamento si può affermare che gli accertamenti in tema di esterovestizione non coinvolgono, in linea di principio, l'abuso del diritto e la GAAR di stampo nazionale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI M. - D'ALESSANDRO F., *Gli incerti confini tra evasione e abuso: profili fiscali e penali*, in *Corr. trib.*, 2022, 1, 68 ss.

ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno della esterovestizione societaria in ambito tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 ss.

ASSONIME, *D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*, in *Circolari*, n. 21/2016, 90

AVOLIO D., *Sulla residenza delle società incerta la posizione della Cassazione per i rapporti con l'abuso del diritto*, in *il fisco*, 2022, 20, 1949 ss.

CARINCI A., *I criteri di residenza non costituiscono più strumenti di contrasto all'esterovestizione*, in *QuotidianoPiù*, 28 luglio 2022

CONSOLO G., *Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e la codificazione della soluzione della non punibilità*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 64 ss.

CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1407 ss.

- CONTRINO A., *Note in tema di dividendi “intraeuropei” e “beneficiario effettivo”, tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, II, 106 ss.
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*, in GLENDI C. - CONSOLO C. - CONTRINO A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 1 ss.
- CORDEIRO GUERRA R. - C. BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468 ss.
- DORIGO S. - CORDEIRO GUERRA R., *Residenza fiscale delle società ed esterovestizione: note a margine della sentenza ‘Dolce & Gabbana’ della Cassazione penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 1, 210 ss.
- MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell’Ires: giurisprudenza e normativa convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2008, 45, 3648 ss.
- MORRI S. - NICOLOSI F., *Esterovestizione societaria: dalla nozione di abuso del diritto a quella di costruzione artificiosa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 luglio 2022 e in questo fascicolo
- MOSCHETTI G., *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 2, 245 ss.
- ROMANO C., *The Evolving Concept of “Place of Effective Management” as a Tie-Breaker Rule under the OECD Model Convention and Italian Law*, in *European Taxation*, 2001, 339
- SHALHAV S., *The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule*, in *Intertax*, 2004, 32, 460 ss.
- ZANOTTI N., *Gli incerti confini dell’esterovestizione nell’economia globalizzata*, Pisa, 2020

Latest developments on the Italian tax treatment of “star companies”

Recenti sviluppi sul trattamento fiscale italiano delle “star company”

(notes to ruling no. 282 issued by the Italian Revenue Agency on 20 May 2022)

GIORGIO VASELLI

Abstract

Recently, the Italian tax authorities issued a ruling (no. 282 of 20 May 2022) addressing, for the first time, some of the most debated tax issues concerning international double taxation of image rights structures featuring a so called “star company” incorporated outside of Italy. Such ruling decides upon the right of an Italian tax resident soccer player to deduct for Italian income tax purposes the income taxes paid in UK by his star company deemed as fiscally “interposed” in Italy; although the answer seems not conclusive in the applicant’s case, the same is to be welcomed as it may contribute reducing some double taxation risks to which “star companies” are generally exposed.

Keywords: taxation of sportspersons, tax interposition, foreign tax credit, article 17 of double tax treaties, close connection, image rights, star companies

Abstract

In una recente risposta a interpello (n. 282 del 20 maggio 2022), l’Agenzia delle Entrate affronta, per la prima volta, un caso controverso di doppia imposizione internazionale sui redditi derivanti da strutture di gestione dei diritti d’immagine note come “star companies”. La risposta si pronuncia sul diritto di un calciatore fiscalmente residente in Italia di detrarre ai fini IRPEF le imposte sul reddito pagate in UK da una “star company” riconducibile a lui e considerata interposta ai fini fiscali italiani; sebbene la risposta non sembri risolutiva nel caso dell’istante, la stessa è da accogliere con favore in quanto può contribuire a mitigare alcuni rischi di doppia imposizione sui redditi a cui le “star companies” sono generalmente esposte.

Parole chiave: fiscalità degli sportivi, interposizione fiscale, credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero, articolo 17 delle convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi, “close connection”, diritti d’immagine, “star companies”

TABLE OF CONTENTS: 1. Introduction. - 2. The case of ruling 282/2022. - 3. The Italian approach on fiscally interposed entities. - 4. The foreign tax credit under Italian laws. - 5. Article 17 of tax treaties: star companies in the OECD’s and Italian tax authorities’ view. - 6. Article 17 of tax treaties: the “close connection” principle. - 7. International trends on the tax allocation of endorsement income. - 8. Final remarks.

1. In the last two years, a few Italian official guidelines shed some light on certain complex aspects concerning taxation of income deriving from endorsement activities and exploitation of image rights (in short “endorsement income”) of artists, sportspersons and celebrities carried out internationally. In

general, this area of international taxation is known as being controversial and sensitive and up until now it has been addressed mainly in major tax assessments and related litigations in several EU and non-EU jurisdictions.

Notably, star companies, commonly used by sportspersons and celebrities internationally, are often likely to trigger tax concerns in Italy particularly in case they lack an adequate level of substance in their State of incorporation, due to the strict approach that Italian tax authorities follow in case of tax assessments. Therefore, such corporate structures are to be carefully assessed and reviewed in case sportspersons and celebrities are planning to become Italian tax residents (lately attracted by the Italian tax incentives dedicated to high-net-worth individuals or professional sport persons relocating to Italy for income tax purposes)(1).

2. In ruling (no. 282 of 20 May 2022 – “ruling 282/2022”), the applicant is a soccer player, UK citizen and former UK resident, who became in 2020 an Italian tax resident (subject to Italian individual income tax on a worldwide basis). Moreover, he is the shareholder of a limited liability incorporated in UK in the past. The applicant and his mother(2) are the sole directors of a UK company.

The UK company’s assets include (i) rights to exploit the applicant’s image and the relevant endorsement rights, (ii) a participation representing 50% of the capital of a company incorporated under UK laws, (iii) several receivables deriving from loans (both interest bearing and non-interest bearing) granted to third parties or other companies participated by the UK company.

From a UK standpoint, the UK company qualifies as UK tax resident and subject therein to corporate income tax at the rate of 19% (on its worldwide income).

The applicant asked the Italian tax authorities to confirm that the UK company should not be considered as interposed (*i.e.* non existing) for Italian tax purposes. Notably, in the Italian tax authorities’ view, interposed companies are disregarded and all their income is directly attributed to the shareholders *pro quota* and taxed accordingly. Therefore, the applicant also asked whether, should the UK company be deemed as interposed, he would have been entitled to deduct from his Italian income taxes (due on the UK company’s income) the UK income tax paid by the UK company, in order to eliminate the international double taxation that would arise accordingly(3).

The Italian tax authorities’ answer covers several critical tax issues arising from the interpretation of both Italian domestic laws and conventions for the avoidance of double taxation on income (tax treaties) and reaches the following conclusions:

- i based on a detailed analysis of the UK company’s structure and activity, the latter is to be considered as interposed for Italian tax purposes. Hence, all its income is deemed as derived by the applicant and taxed in his hands; and
- ii in an unprecedented fashion, in order to solve the international double taxation arising in the case at issue, the applicant would be in principle entitled to deduct from his Italian income tax the UK corporate income taxes paid by the UK company; however
- iii the foreign tax credit would apply only provided that the endorsement income taxed in UK in the hands of the UK company (and attributed to the applicant in Italy) qualifies as an income sourced in UK having regard to the Italy-UK tax treaty.

With regard to the last point, the tax authorities’ answer does not seem conclusive in the applicant’s case since there is no evidence that endorsement income was actually sourced in UK rather than Italy.

(1) Celebrities and sport stars often consider a relocation to Italy under the so called “new residents tax regime” (providing for a full tax exemption on incomes sourced outside of Italy and other benefits if an annual substitutive tax of EUR 100,000 is paid) or the so called “inbound workers regime” (providing for a reduction from 50% to 30%, or even 10%, of the taxable base of income deriving from working activities mainly carried out in Italy).

(2) The ruling does not mention whether the applicant’s mother is also a shareholder of the UK company nor her tax residency.

(3) The case description summarized in the ruling does not clarify the source of such endorsement income.

On a general note, the last aspect is probably the most delicate and controversial one as it requires a very detailed analysis of the sponsoring / endorsement agreements signed by the sportspersons / celebrities (or their star companies) and a factual analysis of how such activities are effectively carried out by the latter.

The next paragraphs focus on the key contents of the ruling and their main implications from an international tax planning perspective involving Italy (as presented above).

3. As mentioned, ruling 282/2022 provides for a detailed factual analysis of the key features of the UK company and its role played in the exploitation of the image rights of the applicant (a soccer player performing in Italy). Notably, the UK company has been assessed on several grounds (from an Italian tax angle): its governance, its business activity effectively carried out, the legal nature of its assets and, finally, the type of income derived from its activity and investments.

In the authorities' view, the UK company lacks an adequate level of organization in UK and its governance is essentially in the hands of the applicant and his mother; moreover, its investment activity is considered as "not clearly defined" because, apart from the exploitation of the applicant's image rights which yields most of the annual revenues effectively collected⁽⁴⁾, its other investments (e.g. loans and shareholdings) and related income are deemed as ancillary activities (hence not relevant in the analysis of the substance of the UK company).

For all these reasons, the UK company is not considered a separate economic subject with respect to the applicant since it does not appear to have an autonomous and significant function that would make it capable of possessing income⁽⁵⁾. In other words, the UK company structure is considered as redundant for Italian income tax purposes.

In the Italian tax system, the concept of "interposed person" stems from a provision concerning tax authorities' assessments of income taxes, pursuant to which the taxpayer may be attributed the income formally derived by other subjects when there is evidence (or there are qualified presumptions) that it is the effective owner of such income (see article 37, paragraph 3 of Presidential Decree no. 600/1973: *«In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona»*).

Over the years, such provision has been widely interpreted by the Italian tax administration and the tax courts which emphasized its far-reaching scope. For instance, according to a tax authorities' resolution of 2001 (no. 99/E) concerning tax repatriation of foreign capitals and investments, a company located in a country with a low level of taxation (compared to the Italian one), not subject to any obligation to keep accounting records, should have been treated as interposed if its corporate structure appeared to be merely formal and its assets were attributable to the shareholder(s) based on a substance over form approach.

Subsequently, in a circular of 2016 (no. 6/E) focused on buyouts and international investment schemes generally used in the private equity sector, the tax authorities deemed interposed for tax purposes both "conduit entities" and "artificial conduit schemes". In detail, a conduit is an entity which, among others: (i) has light substance (in terms of staff and premises⁽⁶⁾), (ii) does not conduct an effective business and (iii) has no real decision-making process in relation to its investments⁽⁷⁾. An artificial conduit scheme is a pass-through financial structure whereby cash-in and cash-out agreements are substantially

(4) The revenues accounted for in the P&L accounts were disregarded since, as declared by the applicant, were not actually cashed in by the company.

(5) Pursuant to article 3 and 72 of the Italian income tax code (Presidential Decree no. 917/1986) possession of income is the preliminary condition for applying Italian individual and corporate income tax respectively.

(6) E.g. space, personnel and other facilities are provided by a service provider under a management service agreement.

(7) E.g. when the management plan of the investment is determined advance and the company merely implements it.

structured as back-to-back agreements (with mirroring main characteristics such as duration, payment terms, etc.).

More recently, in a ruling of 2020 (no. 89), the tax authorities deemed as interposed an Italian limited liability company having as controlling shareholder and sole director the same natural person and carrying out as its main business activity the same corporate management services (to unrelated companies) that were initially carried out by its sole director on a personal capacity. Such corporate structure was deemed as redundant and mainly aimed at minimizing the Italian income tax arising from the activity carried out (since corporate income tax was substantially lower than individual income due in case the same services were carried out by the controlling shareholder)(8).

Finally, a ruling of 2022 (no. 274) concluded that a limited partnership set up in the Cayman Islands by several fund managers (as limited partners), including one resident in Italy, was not interposed with regard to the latter since the entity was managed by a general partner other than the limited partners, it acted as a co-investment vehicle of the abovementioned managers and part of its income was retained to cover general corporate expenses. Remarkably, in this case the tax authorities did not consider the lack of offices, personnel and any legal obligation to prepare financial statements as relevant elements to treat the Cayman entity as fiscally interposed.

Regrettably, as time passes by, the tax authorities' approach summarized above remains often questionable and confusing for taxpayers. Supposedly, for excluding an interposition relevant for tax purposes, these guidelines seem to consider the following circumstances as conclusive: (i) the entity is set up as a co-investment vehicle of a plurality of stakeholders, (ii) the shareholders are not entrusted with the day-by-day management functions of the entity, and (iii) the entity shows an effective interest in carrying out its investment activities. In those cases, a lack of staff and premises seems not problematic at present but a case-by-case analysis is always needed(9).

4. Ruling 282/2022 confirms that, being the UK company fiscally interposed, the Italian resident shareholder (*i.e.* the applicant) is in principle entitled to deduct the UK corporate income tax paid by the UK company from the Italian individual income tax due by him. It is well known that Italian tax residents can eliminate international (juridical) double taxation on their income (determined on a worldwide basis) through the so-called "ordinary" credit method (see paragraph 16 of the OECD commentary on article 23 A and B)(10).

Remarkably, the Italian tax authorities move past a consolidated interpretation of the domestic provisions on the foreign tax credit pursuant to which, in a nutshell, Italian income tax could be reduced only by foreign income taxes paid (on a final basis) by the same taxpayer on the same income. Notably, before this ruling there was no official indication that, in case of an interposed entity, the foreign income tax qualified as paid by the same person (*i.e.* the shareholder).

This conclusion is unprecedented and ground-breaking for several reasons. Prospectively, it may allow taxpayers easing a rather complex form of international double taxation arising anytime a foreign company is treated as fiscally interposed in Italy and as a taxable person in its State of residence.

(8) This ruling was strongly criticized by practitioners and scholars who, among other, pointed out that such structures do not trigger an effective tax saving for the controlling shareholder (rather a tax deferral only which is not in contrast with applicable laws).

(9) It is noteworthy to mention that the Italian case law on interposed entities is particularly broad and encompasses a wide range of investment schemes and business sectors, including sports and entertainment. A decision of the Italian Supreme Court of 2016 (no. 27112) concerning holding companies' entitlement to double tax treaties (as beneficial owners of dividends distributed by an Italian subsidiary), upheld that the latter may have minimal structures, in terms of physical infrastructures and employees. Notably, in the Court's view, a fiscal interposition would arise in case there is a lack of autonomy (i) in the management decisions concerning the assets held by the holding company, and (ii) in the control and use of the income derived by the holding company.

(10) Exceptionally, Italy allows tax exemption on foreign income (*e.g.* the so called "branch exemption regime", pursuant to article 168-ter of presidential Decree no. 917/1986).

Moreover, it may bridge the gap between the tax consequences suffered by Italian resident controlling shareholders of an interposed entity (generally exposed to the abovementioned double taxation) and an entity falling within the scope of Italian controlled foreign companies rules⁽¹¹⁾.

This notwithstanding, the ruling makes it clear that, in the applicant's case, the foreign tax credit would be available only if the UK company was taxed in UK on an income sourced therein.

Notably, according to the general guidelines on the foreign tax credit, if there is an applicable tax treaty between Italy and the foreign State involved, an Italian resident is entitled to the foreign tax credit in so far as that foreign State applies its income tax pursuant to the provisions of said tax treaty (see circular no 9/E of 2016). In other words, Italian foreign tax credit is not granted in case, pursuant to the applicable tax treaty, the foreign State was not entitled to apply its income tax on the income concerned. In fact, in such case, the double taxation should be eliminated by the foreign State rather than by Italy (as residence State). Conversely, lacking an applicable tax treaty, an Italian resident is entitled to the foreign tax credit if the income is deemed as sourced abroad pursuant to Italian domestic laws.

In such complex scenario where domestic and international tax rules and related guidelines overlay, ruling 282/2022 reads that “*pursuant to article 17 paragraph 2 of the Italy-UK tax treaty*”, endorsement income “*closely connected*” with the professional performances carried out by the applicant within the Italian territory is deemed as sourced in Italy. Therefore, in the tax authorities' view, UK corporate income tax applied to income “*closely connected*” with the Italian performances of the applicant would not qualify for the Italian foreign tax credit purposes. It is evident that the case at issue deals with the controversial issue of the elimination of international double taxation arising from the provision of article 17, paragraph 2 on star companies (see SCHAFFNER E., *Domestic attribution of income and taxation of international entertainers and sportspersons - Theory and Practice of Art. 17 OECD Model Convention*, IBFD, 2017, 63).

In order to shed some light on the approach followed by the tax authorities, article 17 of the Italy-UK treaty and its interpretation provided for by the OECD's commentary should be expanded, starting from the tax treatment of star companies.

5. Pursuant to paragraph 2 of article 17, «*Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may [...] be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised*»⁽¹²⁾.

The OECD's commentary on article 17 clarifies that this provision assigns taxation to the source State in all situations where the income from the performance of an entertainer or a sportsperson flows to a foreign legal person (i.e. a star company). Lacking a provision such as the one at issue, the company's income might avoid taxation in the State of performance. Conversely, in case the domestic laws of the State of performance attribute income to the entertainer or sportsperson even when paid to the company (i.e. under a “look through” approach), then article 17 paragraph 2 of the treaty is unnecessary and paragraph 1 of the same article takes control (see paragraph 8 of the commentary on article 17; VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, third edition, Kluwer Law international, 1997, 992;

(11) Pursuant to controlled foreign companies rules (CFC rules), the Italian resident shareholder, taxed on the foreign company's income on an accrual basis (if certain thresholds are exceeded), can in principle deduct foreign corporate income taxes paid by the latter pursuant to the standard foreign tax credit rules. This is particularly important in the case of the UK company that, subject to a 19% corporate income tax, arguably did not qualify as a controlled foreign company under Italian laws (pursuant to article 167 of Presidential Decree no. 917/1986). However, it is worth mentioning that while under the CFC rules the Italian resident shareholder can in principle benefit from a foreign tax credit on all foreign income taxes paid by the CFC (including third States), in the case of ruling 282/2022 only UK income taxes on UK-source income are in principle creditable against the applicant's Italian income taxes.

(12) Article 17(2) was included in the OECD MC in 1977 and has remained basically unchanged ever since, while in 1992 and in 2014 significant changes were made to the OECD commentary on article 17.

TETLAK K., *Taxation of international sportsmen*, IBFD, 2014, 57; SCHAFFNER E., *id.*, 93; MOLENAAR D. - GRAMS H., *Rent-a-star - The purpose of Article 17(2) of the OECD Model*, in *Bulletin - Tax treaty Monitor*, October 2002, 500 and ff.). As the international literature points out, article 17 paragraph 2 does not aim at including in the scope of paragraph 1, other categories of income that would not be otherwise taxable pursuant to the latter provision (see JUAREZ A., *Taxation of entertainers and sportspersons performing abroad*, IBFD, 2016, 159).

This provision applies to both bilateral(13) and triangular(14) cases.

As seen in the above paragraphs, in the case of ruling 282/2022, it could be argued that article 17 paragraph 2 is unnecessary for Italy which “looks through” the UK company (deemed as fiscally interposed) and attributes all income to the Italian resident shareholder *pro quota*(15). Accordingly, the tax authorities’ straight reference to article 17 paragraph 2 could be considered as redundant, unless their intention is just to clarify that also for treaty purposes the UK company should be disregarded and the distributive rule of 17 paragraph 1 should apply for the purposes of the foreign tax credit analysis (see VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, *id.*, 991).

Therefore, being Italy the State of fiscal residence of the performer and allegedly the State where athletic performances are carried out (although the ruling does not clarify this aspect), and given that article 17 paragraphs 1 and 2 of the Italy-UK treaty cover the same types of income indirectly derived by the applicant, the “close connection” principle outlined by the OECD commentary on article 17 paragraph 1 (relating to endorsement income) is determinative to establish whether the endorsement income is sourced in Italy or elsewhere.

6. Article 17, paragraph 1 of tax treaties (based on the OECD model) deals with the allocation of taxing power on income deriving from sports or artistic activities. Notably, income that sportsperson or entertainers derive from their professional activity carried out in a contracting State is taxable therein (in derogation to articles 14 and 15 relating to income from employment and self-employment).

Endorsement income is not mentioned by article 17 of tax treaties but clearly identified by the OECD’s commentary on paragraph of that article, 1 which also sets out the “close connection” principle as follows: «*besides fees for their actual performances, entertainers and sportspersons often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there is no close connection between the income and the performance of activities in the country concerned*» (see paragraph 9 of the OECD commentary to article 17).

The above means that endorsement income could residually qualify as royalty (covered by article 12 of tax treaties) or employment income (covered by article 15 of tax treaties), depending on the circumstances. However, it is noteworthy to mention that in some tax assessments against Italian residents, the Italian tax authorities have claimed that, absent such a “close connection”, endorsement income fell within the scope of article 21 of tax treaties(16): this interpretation is shared by part of the domestic and international literature (see BIZIOLI G. - MOLOGNI G., *Profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei*

(13) *E.g.* when the artiste/sportsperson is resident in one State, the star company is incorporated/established in the same State and the artiste / sportsperson performs in another State.

(14) *E.g.* when the artiste/sportsperson is resident in one State, the star company is incorporated/established in another State and the artiste/sportsperson performs in a third State.

(15) For the sake of completeness, it is worth mentioning that income of artistes and sportspersons deriving from Italian activities paid by an Italian resident person (qualifying as withholding agent under Italian laws) to a non-Italian resident star company is deemed as sourced in Italy (pursuant to article 23, paragraph 2, letter d) of Presidential Decree no. 600/1973).

(16) Such approach is clearly aimed at denying the application of the foreign tax credit pursuant to domestic rules (*i.e.* article 165 of Presidential Decree no. 917/1986): as mentioned, in such case there would be no foreign income pursuant to the tax treaty applicable to the case at issue.

diritti dell'immagine, in *Corr. trib.* 2021, 4, 382; TENORE M., *Taxation of entertainers and sportspersons performing abroad*, IBFD, 2016, 149).

The commentary, rather than providing for a general definition of “close connection”, suggests that it «*will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these [performance] activities*» (see paragraph 9 of the OECD commentary to article 17).

This requires a case-by-case factual analysis focussed on some key factors such as: the timing of the income-generating event (e.g. a payment received by a professional golfer for an interview held during a tournament) or the nature of the consideration for the payment of the income (e.g. a payment made to a star tennis player for the use of his picture on posters advertising a tournament in which he will participate).

Therefore, with specific regard to sportsperson, article 17 should apply whenever there is a causal link between sporting activity and the exploitation of their image. This is why one of the key aspects driving negotiations of image rights and endorsement agreements as well as international tax planning of artists and sports stars concerns the analysis of the type of connection (if any) between the endorsement activity and their professional activity.

Remarkably, the OECD commentary refers to a case comparable to the one of ruling 282/2022: «*it is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their “image rights”, e.g. the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are not closely connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17*» (paragraph 9.5). Absent any explanation in the text of ruling 282/2022 (which questionably devotes only few words to such a delicate aspect), it may not be excluded that the tax authorities implicitly refer to such OECD’s interpretation.

On a general note, it is still too early to have a clear understanding of the Italian tax authorities’ view concerning the “close connection” principle. Although the few words of ruling 282/2022 are certainly not conclusive, they add to another one, issued in 2021 (ruling no. 139) dealing with the case of an Italian film maker doubtful whether the remuneration paid to a Spanish resident actress for her performances carried out in Italy was sourced in Italy (and taxable therein accordingly). The actress’ remuneration was contractually split in two portions: (i) 60% as performance fees (for acting in the film) and (ii) 40% as remuneration for the exploitation of her image rights. The tax authorities qualified the latter as income “closely connected” with the artistic performance carried out in the Italian territory pursuant to the Spain-Italy tax treaty (rather than royalty as the applicant believed), based on the OECD commentary on article 17. Such conclusion was essentially grounded on the following arguments: (i) the exploitation of the artist’s image was not referable to activities other than the performance carried out in Italy in relation to the film making; (ii) there was no creative process whose result was autonomously remunerated; (iii) the apportionment of the remuneration (60% - 40%) suggested that the endorsement activity was ancillary to the professional activity.

Indeed, these recent developments can contribute solving the controversial issue of how the remuneration of artists and sportspersons arising from the exploitation of their image should allocate across the jurisdictions involved, since they provide helpful insight on the tax authorities’ view and clearly have an international reach.

7. Internationally, not often States have provisions aimed at clarifying whether endorsement income of non-resident international sportspersons or celebrities qualifies as sourced within their territories. The main criteria are occasionally provided by the official tax authority guidelines or by domestic jurisprudence.

Several landmark cases are generally referred to for shedding some light on this issue. In the *Gasquet case* (involving a notorious French tennis player resident in Switzerland), the French tax court

held that the endorsement income taxable in France should be determined by reference to the estimated time spent on French soil by the tennis player, having regard to the “exposure to the public and media” in fulfilling his obligations arising from the relevant endorsement agreements (see TA Montreuil, 10e ch, 1er déc. 2015, n. 142070; VASELLI G. - HIRSCH P., *Sponsorship and endorsement agreements of sportspersons. Recent findings on income qualification under tax treaties and territoriality rules*, in *Global Sports Law & Taxation Reports*, June 2018, vol. 9, no. 2, 22 and ff.). Similarly, the *Agassi case* in UK involved the allocation of endorsement income derived by the tennis champion through his US star company (see *Agassi v. Robinson*, High Court of Justice, 17 March 2004; Court of Appeal, 19 November 2004). Finally, the *Goosen case* in USA, concerned the different tax treatment of endorsement income arising from on-court and off-court agreements signed by the golf star (*Goosen v. Commissioner – US*. TC, 9 June 2011, 136T.C. 27; see BRAUNER Y., *Tax treaties case law around the globe*, IBFD, 2012, 230).

As for Italy, a procrastinated lack of clear guidelines for many years pushed scholars, practitioners and stars’ agents to debate on the most appropriate criteria to correctly apportion endorsement income internationally, including examples such as the place where image rights were commercially used, or the place where the shooting takes place, etc.

In this context, the above mentioned ruling no. 139 contributes to the debate by requiring a factual analysis focused on where the performances effectively take place, rather than where the image rights are effectively exploited. Notably, such approach has been shortly after confirmed by another Italian ruling in 2021 (no. 700) dealing with the case of professional income of models and testimonials deriving from photo shootings performed in Italy and the subsequent exploitation of their image⁽¹⁷⁾; on such occasion, the tax authorities clearly stated that income derived by models and testimonials was deemed as sourced in Italy (*i.e.* where the photo shootings took place) notwithstanding where their image was commercially used.

8. On a final note, ruling 282/2022 is to be welcomed by taxpayers particularly for the innovative approach followed by the Italian tax authorities on the application of the foreign tax credit in case of foreign entities fiscally interposed (from an Italian standpoint). However, some grey areas remain since these guidelines do not seem conclusive on the applicant’s international double taxation issue.

The tax authorities mention that, should the endorsement income be closely connected with the professional activity carried out by the applicant in Italy, no foreign tax credit would be available to him (*i.e.* UK corporate income taxes paid by the UK company would not be creditable against Italian individual income taxes due by him). Supposedly, in such case, the applicant should seek relief from the double taxation in UK only.

Therefore, the question arises as to whether the Italy-UK treaty could apply given that the UK company is treated as “effective” under UK laws and is disregarded by Italian tax authorities (indeed, this is a large-scale issue possibly arising also in cases involving other States and tax treaties). In this respect, the OECD commentary on article 17, paragraph 2 (on star companies) only suggests that: «[...] *income derived in respect of the personal activities of a sportsperson or entertainer should not be taxed twice through the application of these two paragraphs*» (*i.e.* paragraph 1 and 2) and provides for some examples to achieve that goal that unfortunately do not suit the case at issue.

The international literature highlights how controversial this issue is as it derives from a conflict of allocation of income between the States involved (in this case Italy and UK) and remarks that such international double taxation may not always be solved by article 17 of the Italy-UK tax treaty (see SCHAFFER E., *id.*, 154). Based on a proposed interpretation, the UK company should claim in UK a foreign tax credit determined with regard to the Italian income taxes ultimately paid by the applicant on endorsement

(17) In such case, models and testimonials derived two types of remuneration: (i) a performance fee for attending the photo shooting and (ii) an endorsement income for exploiting their image rights in the context of advertisements, for a limited period of time, and documentaries (or similar activities) with no time limits.

income closely connected with his professional performances carried out in Italy. In other words, the UK company should apply the UK-Italy treaty as a UK resident entity whose income was taxed in Italy (as source State) pursuant to article 17 of the treaty. However, this approach is unprecedented and requires an interpretation of UK domestic laws (which is outside the scope of this article; a similar conclusion is broadly commented by SCHAFER E., *id.*, 178 and ff. with regard to a case partially similar to the one of ruling 282/2022).

Conversely, absent a close connection between the professional activity of the applicant and the endorsement activities, the case analysis may be equally problematic under the Italy-UK tax treaty pursuant to which, as seen, endorsement income may eventually qualify as royalty or even “other income” (under articles 12 or 22 respectively of that treaty) depending on the circumstances (see, TENORE M., *Taxation of entertainers and sportspersons performing abroad*, *id.*, 149 and ff.). Ruling 282/2022 is inevitably unclear on the approach that the Italian tax authorities should follow in such cases (which supposedly, fall outside the applicant’s ruling requests)(18).

Indeed, considering the unique features of this case, it is no exaggeration to imagine that such international double taxation issue may even require starting a mutual agreement procedure pursuant to article 26 of the Italy-UK treaty (as the OECD commentary suggests, such provision «invites and authorizes the competent authorities of the two States to resolve by mutual agreement problems relating to the interpretation or application of the Convention and, furthermore, to consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention» –paragraph 3 of the OECD commentary on article 25). In this respect, based on OECD sources, Italian records include mutual agreement procedures concerning article 17 of its tax treaties.

Moreover, in those cases involving States that have not signed a tax treaty with Italy, the same issues on international double taxation could in principle be solved by the foreign State’s domestic laws only (see paragraph 11.1 of the OECD commentary on article 17).

A finishing remark on the case of ruling 282/2022: often star companies controlled by celebrities and sportspersons relocating to Italy have significant retained earnings deriving from past endorsement activities carried out outside Italy. Supposedly, their status as fiscally interposed for Italian tax purposes should in principle permit a full dividend distribution to the Italian resident shareholder (*i.e.* the celebrity or sportsperson) with no Italian tax consequences (as such retained earnings should be treated as already owned by the shareholder for tax purposes). Despite a lack of official guidelines on this delicate aspect, the findings of the ruling at issue could pave the way for achieving this additional piece of interpretation and play an important role in international tax planning for high-net-worth individuals.

ESSENTIAL BIBLIOGRAPHY

BIZIOLI G. - MOLOGNI G., *Profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei diritti dell’immagine*, in *Corr. trib.*, 2021, 4, 382 and ff.

BRAUNER Y., *Tax treaties case law around the globe*, IBFD, 2012, 230

FINK R.S., LIN W., *Sergio Garcia in Victory over the IRS*, in *Journal of Tax Practice & Procedure*, 2013, 29

HAWKES J., *A tax too far? A review of some of the issues facing international sportsmen and sportswomen with regards to UK taxation*, in *Global Sports Law & Taxation Reports*, March 2013, vol. 3, no. 1

JAU M., *Star Companies in International Tax Law*, IBFD, 2007

JUAREZ A., *Taxation of entertainers and sportspersons performing abroad*, IBFD, 2016, 159

(18) From an Italian standpoint (and according to the general principle stated in ruling 282/2022), should the endorsement income qualify as royalty sourced in UK, given that article 12, paragraph 2 allows UK to apply income tax up to 8% of the gross amount of royalties, Italy should in principle grant the applicant a foreign tax credit up to that amount of UK income taxes paid by the UK company. Conversely, should it qualify as “other income” (pursuant to article 22 of that treaty), UK’s taxing right should be excluded and Italy would not recognize a foreign tax credit to the applicant.

- MOLENAAR D. - GRAMS H., *Rent-a-star - The purpose of Article 17(2) of the OECD Model*”, in *Bulletin – Tax treaty Monitor*, October 2002, 500 and ff.
- MOLENAAR D., *New Options to Restrict Article 17 for Artists and Sportsmen*, in *Intertax*, vol. 44, issue 12, 972
- OFFER K., *Image rights payments are earnings: the Geovanni case*, in *Global Sports Law & Taxation Reports*, June 2019
- SCHAFFNER E., *Domestic attribution of income and taxation of international entertainers and sportspersons - Theory and Practice of Art. 17 OECD Model Convention*, IBFD, 2017, 63, 93, 154, 178 and ff.
- TENORE M., *Taxation of entertainers and sportspersons performing abroad*, IBFD, 2016, 149 and ff.
- TETLAK K., *Taxation of international sportsmen*, IBFD, 2014, 57
- VASELLI G. - HIRSCH P., *Sponsorship and endorsement agreements of sportspersons. Recent findings on income qualification under tax treaties and territoriality rules*, in *Global Sports Law & Taxation Reports*, June 2018, vol. 9, no. 2, 22 and ff.
- VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, third edition, Kluwer Law international, 1997, 991, 992

XV - RUBRICHE

EDITORIALI

La riforma della giustizia tributaria di cui al D.D.L. n. 2636/2022: riforma “suicida” o “gattoperdesca”? (*)

ANGELO CONTRINO

I. Ringrazio per l’invito a questa qualificata tavola rotonda sullo scottante tema della riforma della giustizia tributaria, che vede coinvolti - nella chiara prospettiva di un dialogo costruttivo - tutti i soggetti a diverso titolo interessati, dai rappresentanti delle professioni agli accademici della materia, dai rappresentanti delle associazioni dei giudici tributari ai membri delle varie Commissioni competenti di Camera e Senato.

Se ne ho colto correttamente lo spirito, considerando anche la composizione del *panel*, l’iniziativa si propone di scandagliare il D.D.L. di riforma della giustizia tributaria allo scopo non solo e non tanto di coglierne le criticità (questa è la parte distruttiva, che è sempre la più facile), quanto e soprattutto di individuare, in relazione alle predette criticità, possibili correttivi che consentano un miglioramento dell’impianto complessivo della riforma “epocale” in discussione (questa è la parte costruttiva, l’unica veramente utile), correttivi da proporre e adottare, se possibile, nel corso della discussione in Parlamento del D.D.L. in esame

In questa prospettiva, e considerati i tempi limitati a disposizione, mi soffermerò specificamente su un profilo critico, di cruciale rilevanza, che corre il rischio di rendere la riforma della giustizia tributaria una “riforma suicida” (come le più note “sentenze suicide”), in quanto portatrice al suo interno di “germi” in grado di annientarne la parte buona e di impedire, a regime, la realizzazione di uno degli obiettivi centrali della riforma stessa, ossia il miglioramento e l’innalzamento della “qualità” della giustizia tributaria, che da più parti – ma, a mio avviso, in maniera non del tutto giustificata – viene ritenuta bassa solo nelle fasi di merito.

II. Ho letto in alcuni interventi sulla riforma della giustizia tributaria pubblicati in autorevoli riviste, ma anche sentito affermare in alcuni convegni sul tema, che quasi il 50 per cento delle sentenze di appello sono riformate in Cassazione e che ciò sarebbe imputabile a una presunta, cattiva fattura di tali sentenze da parte dei giudici della CTR.

Mi sono chiesto se questa sia una verità assoluta, ma la mia risposta è stata negativa.

E questa risposta si basa non solo sulla mia personale esperienza di professionista e studioso della materia, ma soprattutto su argomentazioni e circostanze che sono logiche e fattuali, prima ancora che giuridiche.

III. Sotto il profilo logico, la surriportata affermazione – e la conseguente conclusione che se ne trae in punto di scarsa preparazione dei giudici tributari di merito – è una petizione di principio.

(*) Trascrizione dell’intervento svolto dall’Autore al Convegno “La Riforma del Giudice tributario. Indipendenza, specializzazione, professionalità”, organizzato dall’Alma Mater Studiorum Università di Bologna, Dipartimento di sociologia e diritto dell’economia, e svoltosi nel medesimo Ateneo l’8 luglio 2022.

E infatti, si assume, ma non è in alcun modo dimostrato, che quel 50 per cento circa di pronunzie della Cassazione – che riformano le sentenze impugnate – riformino sempre correttamente e non siano mai errate.

Ciò è sicuramente vero in termini formali, atteso che la Suprema Corte pronuncia la decisione definitiva, ma può essere messo in dubbio termini sostanziali, essendo ben possibile che la decisione che l'ordinamento configura come definitiva non sia una decisione – e lo dico con il massimo rispetto – *ottima*.

Sono note – per citare le più recenti – talune pronunce di legittimità che hanno generato plurime e argomentate perplessità nella comunità scientifica, quali quelle secondo cui:

- l'IRPEF non sarebbe un tributo periodico;
- il comodato di un bene d'impresa a favore del socio (si trattava di un appartamento) sarebbe una destinazione a finalità estranea equiparabile alla cessione del bene al socio;
- una società non residente potrebbe produrre reddito di impresa in Italia anche senza una stabile organizzazione;
- una società tra professionisti, costituita in una delle forme tipizzate nel codice civile, produrrebbe reddito di lavoro autonomo, se non si ravvisa una organizzazione.

In termini sostanziali, dunque, può non esser vero che ogni sentenza di legittimità che riformi, riformi correttamente, e che quel 50 per cento circa di sentenze della CTR riformate siano tutte errate, in termini assoluti e scientifici.

II.II. In effetti, è opinione abbastanza diffusa – e condivisa trasparentemente spesso anche dagli stessi valenti giudici della Suprema Corte – che possono capitare e capitano “incidenti di percorso” nel giudizio di legittimità, e che essi nel corso degli anni si sono accresciuti.

Come si spiega? Con l'eccessivo carico di lavoro, con l'ingorgo di circa di 50.000 cause pendenti, che finisce col costringere i giudici di Cassazione della Sezione tributaria a giudicare, loro malgrado, in fretta e male.

Vi è, in realtà, una concausa meno nota, ma che esiste ed è obiettiva (le cose bisogna dirle per amor di verità): i giudici delle Sezioni V e VI-T spesso provengono dalle altre Sezioni e, nella maggioranza dei casi, non si sono mai occupati di diritto tributario; molti, addirittura, non hanno neanche sostenuto l'esame di diritto tributario in occasione del loro ingresso in magistratura, perché il diritto tributario è divenuto materia di esame orale solo in tempi recenti.

Ad aggravare la situazione vi è, poi, il fatto che per i giudici di Cassazione la trasmigrazione è spesso di tipo “residuale”, nel senso che la Sezione tributaria è scelta che viene fatta dai giudici delle altre Sezioni in mancanza di possibilità più congeniali rispetto alla loro esperienza professionale e ai loro desiderata (è, in altre parole, una soluzione di *second-best*) e, anche per ciò, viene molto spesso considerata – del tutto legittimamente, si badi, nel sistema vigente – come soluzione di transito, una sorta di necessitato parcheggio temporaneo in attesa che si liberino dei posti nelle Sezioni preferite: ma ciò comporta che l'esperienza maturata sul campo, da questi giudici “in transito”, viene presto o tardi perduta, e il circolo vizioso ricomincia.

In definitiva, *a parte* i giudici di legittimità che hanno una solida vocazione tributaria, e magari fanno anche parte delle Commissioni tributarie, i membri della Sezione tributaria sono, spesso, giudici che nella propria carriera professionale non si sono mai occupati di diritto tributario e che, una volta che si libereranno i posti nelle Sezioni desiderate, nella maggior parte dei casi andranno via, lasciando la Sezione tributaria orfana dell'esperienza nelle more acquisita e dello studio coscienziosamente svolto.

III. Questa è la situazione oggi.

Cosa fa il progetto di riforma della giustizia tributaria, in discussione in Parlamento, per migliorare ed elevare la “qualità” delle sentenze in materia tributaria?

Prevede, per un verso, la creazione di un giudice professionale a tempo pieno e, per altro verso, una tendenziale accentuazione di un verticismo decisorio da parte della Cassazione, attraverso gli istituti

del “rinvio pregiudiziale” e la pronuncia dei c.d. “principi di diritto”, lasciandone tuttavia immutato la struttura attuale.

I due interventi, a ben vedere, collidono. E l’assetto complessivo che dovrebbe risultare dalla riforma, se valutato insieme alla conformazione attuale della Sezione tributaria della Cassazione, corre il serio rischio di annacquare la realizzazione dell’obiettivo di avere in materia tributaria sentenze di “alta qualità”, in grado di garantire l’attuazione dei principi costituzionali e il rispetto dei diritti fondamentali.

è’ impensabile fare – come hanno pensato di fare gli estensori del D.D.L. in esame – una riforma della giustizia tributaria incidendo solo nella “parte bassa” della piramide (sull’assunto, non aderente pienamente alla realtà, che il problema della giustizia tributaria siano i giudici di merito) quando, in realtà, i problemi sono anche nella “parte alta” della piramide, al vertice.

Spiego subito le ragioni di quanto pessimisticamente affermato.

IV. Meritoriamente – anche se non condivido le aspre critiche alla giustizia di merito attuale – la riforma in atto si prefigge l’obiettivo di porre la giurisdizione speciale tributaria sullo stesso piano delle altre giurisdizioni speciali (amministrativa e contabile) e di quella ordinaria, introducendo la figura del *magistrato tributario professionale a tempo pieno*, da più parti agognata quale panacea di tutti i mali della giustizia tributaria e presupposto indispensabile per sentenze in materia fiscale di “elevata qualità”, che, in quanto tali, dovrebbero essere sentenze “giuste”.

A fronte di ciò, spostandosi dal basso verso l’alto, la medesima riforma non prevede l’accesso di questi magistrati tributari di carriera alla Suprema Corte, per il dichiarato motivo della diversa provenienza concorsuale dei giudici tributari e della necessità che i giudici della Suprema Corte provengano dal concorso ordinario.

Ciò comporta che nel nuovo assetto riformato avremo magistrati tributari di merito con una formazione specialistica ed elevata, le cui sentenze saranno vagliate da una Suprema Corte costituita in prevalenza (tolti i giudici di legittimità a vocazione tributaria) da magistrati privi di una formazione altrettanto specialistica, per le ragioni che ho detto all’inizio.

Peraltro, a regime:

- i magistrati di Cassazione non potranno più essere giudici delle nuove Commissioni tributarie, con conseguente perdita anche di questa fonte di affinamento sul campo della conoscenza della materia tributaria da parte di magistrati che nella loro carriera professionale non si sono mai occupati, se non magari episodicamente, di diritto tributario;
- i magistrati ordinari che decidono di optare per la magistratura tributaria non possono tornare indietro, precludendosi così la possibilità di accedere alla Corte di Cassazione, dove potrebbero portare (se potessero rientrare nella magistratura ordinaria) la preparazione tecnica specificamente acquisita quali giudici delle Commissioni tributarie.

Ma la riforma – come anticipato – fa anche dell’altro.

Con i nuovi istituti del “rinvio pregiudiziale” e del “principio di diritto in materia tributaria” nell’interesse della legge, la riforma tende a indebolire la funzione interpretativa e propulsiva dei magistrati tributari di merito, quelli dotati di formazione specialistica ed elevata, dalle loro prerogative costituzionalmente garantite, concentrandole ancora più esclusivamente in capo alla Corte di Cassazione, i cui collegi – per le ragioni dianzi illustrate – sono oggi, e lo saranno ancora di più a regime, non ottimalmente dotati di formazione specialistica in campo tributario.

IV.I. L’esautorazione dei magistrati tributari specializzati, latente nel testo normativo, almeno a una rapida lettura, è dichiarata nella Relazione di accompagnamento.

Al di fuori della pacifica vincolatività del principio di diritto della Cassazione nei confronti del giudice di merito che ha effettuato il rinvio pregiudiziale, nella Relazione si afferma che «*in tutti gli altri casi l’interpretazione della Corte di cassazione costituirà un autorevole precedente, al quale il giudice del merito potrà fare riferimento e dal quale difficilmente potrà discostarsi, sicuramente con un onere motivazionale supplementare. Infatti, una decisione del giudice di merito “difforme” dai precedenti*

della Corte di Cassazione (...) “immotivata”, o “gratuita” o “immediata” può avere conseguenze in termini di responsabilità a carico del giudice di merito stesso».

Da questa minacciosa e preoccupante “chiosa” si ricava che in realtà i “principi di diritto” espressi dalla Cassazione (i cui collegi, lo ripeto, non è garantito strutturalmente che siano composti da magistrati specializzati in materia tributaria) – tanto a seguito di *rinvio pregiudiziale* quanto nell’*interesse della legge* – sono “sostanzialmente” vincolanti per tutti i magistrati tributari di merito (quelli, lo ribadisco, specializzati in materia tributaria), con un valore del tutto analogo a quello del “precedente” tipico dei Paesi di *common law*.

E ciò, fra l’altro, in dubbia armonia con la nostra Carta Costituzionale.

Ricordo a me stesso che l’art. 101 Cost., nell’affermare che «*I giudici sono soggetti soltanto alla legge*», non ha inteso sancire soltanto l’indipendenza dei giudici dagli altri poteri (legislativo ed esecutivo), ma anche l’impermeabilità a ogni condizionamento esterno, compreso quello di altri giudici, e ha ripudiato una costruzione gerarchica e verticistica della Magistratura.

Nel sistema creato dalla riforma si pretende che un magistrato tributario – che è obbligato costituzionalmente ad applicare la legge anche quando non ne condivide il contenuto, salvi i casi di sospetta incostituzionalità o incompatibilità col diritto europeo – applichi anche i “principi di diritto” espressi dalla Corte di Cassazione, pena conseguenze in termini di responsabilità, anche se non ne condivide il contenuto o, addirittura, anche se non dovessero apparire conformi al dato normativo.

IV.II. Per fare degli esempi concreti, nel caso dell’imposizione indiretta sui trust sarebbero stati sanzionabili e sanzionati i giudici dei collegi di merito – più di 200 – che da 15 anni, in contrasto con la Cassazione, hanno ritenuto correttamente che il tributo successorio non si applichi al momento della costituzione del trust ma al momento della devoluzione dei beni ai beneficiari. E ciò quand’anche, dopo 15 anni di pronunce diverse, la Cassazione ha finalmente riconosciuto la correttezza di tale impostazione.

Lo stesso vale per l’annosa, e non ancora conclusa, questione dell’applicabilità dell’art. 20 della legge di registro alle cessioni indirette di azienda. Tutti i giudici dei collegi di merito – e sono stati tantissimi – che hanno negato tale forzatura esegetica sarebbero stati sanzionabili e sanzionati, nonostante il legislatore ne abbia poi escluso l’applicabilità con una legge di interpretazione autentica e la Corte costituzionale abbia escluso, per ben due volte, l’incostituzionalità di tale legge.

Si cade, dunque, nel paradosso.

In una riforma della giustizia tributaria che mira a elevare la “qualità” delle sentenze tributarie, nella prospettiva di una giustizia tributaria “giusta”, i magistrati tributari specializzati devono decidere secondo i “principi di diritto” espressi dai giudici di legittimità – che non è garantito che siano specializzati in materia fiscale, posto che l’accesso in Cassazione è loro vietato – come se si trattasse della “legge”, l’unica che costituzionalmente dovrebbe guidarli nelle loro decisioni, salva una *possibilità molto stretta e dai contorni valutativi indefiniti* di discostarsene, motivando in maniera “adeguata”, che è indebolita *ab origine* dalla minaccia di sanzioni disciplinari (chi decide se la motivazione sia adeguata o meno?), se non addirittura di responsabilità personale, e dalla fisiologica, oltre che prevedibile, deferenza che la giovane magistratura tributaria avrà nei confronti dei medesimi giudici di legittimità.

Per questo ho parlato all’inizio di riforma “suicida”, di riforma in cui i nuovi istituti finiscono con l’indebolire la possibilità di una giustizia tributaria che non sia più di “serie B”.

V. In questa prospettiva – e mi avvio alla conclusione con la parte costruttiva dell’intervento – è imprescindibile che, fermo l’impianto complessivo, la Riforma preveda non tanto – come pure sostenuto – la possibilità per i magistrati ordinari delle commissioni tributarie di rientrare nella giurisdizione ordinaria per poter accedere alla Cassazione e così portare la loro esperienza (questa soluzione è una soluzione di retroguardia, perché i numeri e gli effetti sarebbero estremamente limitati); quanto – più in radice – l’istituzione di una vera e propria Sezione tributaria della Suprema Corte (che, al contrario di quanto strumentalmente affermato da taluni, è in realtà compatibile con la nostra Costituzione), composta da un numero prestabilito di componenti, internamente ripartiti in sottosezioni, ciascuna con un

proprio Presidente, e con la previsione anche di un'adunanza plenaria di tutte le sottosezioni partecipata dai Vicepresidenti, che terrebbe luogo delle Sezioni Unite per le questioni di rilevanza tributaria.

Nella prima fase di transizione, che durerebbe alcuni anni, visti i tempi necessari per approdare in Cassazione, la Sezione tributaria dovrebbe essere composta da magistrati ordinari con esperienza già maturata nelle Sezioni V e VI-T e nelle Commissioni tributarie. In ogni caso, l'approdo nella Sezione dovrebbe essere definitivo, così che l'esperienza acquisita nel tempo possa essere capitalizzata. A regime, da giudici provenienti dalla magistratura tributaria, per progressione di carriera, ma anche da un certo numero magistrati ordinari provenienti dalle altre Sezioni, con passaggio che dovrebbe essere sempre definitivo, così da non sprecare l'esperienza specialistica che si formeranno.

Questa soluzione – fra l'altro prevista in numerosi progetti di riforma depositati in Parlamento – avrebbe una miriade di effetti benefici per la giustizia tributaria nel suo insieme.

Fra gli altri:

- si renderebbe, finalmente e definitivamente, la magistratura tributaria una vera giurisdizione, vista, fra l'altro, l'estrema importanza che riveste, sia pur in posizioni contrapposte, per lo Stato e per i contribuenti;
- l'apice di terzo grado sarebbe composto in netta prevalenza da giudici di pluriennale esperienza in materia tributaria, con aumento della qualità delle sentenze di ultima istanza (che poi sono le più importanti perché decisive) e una maggiore efficienza nell'esercizio della funzione, grazie all'effetto di apprendimento maturato;
- i “principi di diritto”, che nella prospettiva della riforma si vogliono sostanzialmente vincolanti, sarebbero espressi da giudici specializzati o, a seconda dei casi, dall'adunanza plenaria di tali giudici, e, dunque, in linea teorica, dovrebbero essere di ottima fattura;
- con un impianto nomofilattico così strutturato, ossia altamente specialistico, i giudici di merito si sentirebbero più garantiti e applicherebbero senza troppe remore i “principi di diritto”, realizzando un'omogeneità decisoria anche di tipo orizzontale; il tutto con un effetto finale, più che realistico, in punto di deflazione del contenzioso.

In subordine, senza un intervento così radicale, si potrebbe allungare notevolmente il tempo di permanenza minimo nella Sezione che si occupa di tributi, in modo da incoraggiare la selezione di reali vocazioni tributarie sul campo, eventualmente controbilanciando con incentivi di altro genere, da ritenersi giustificati considerata la situazione emergenziale del processo tributario in grado di legittimità.

Questa soluzione potrebbe essere adottata come soluzione di transito, rimanendo pienamente convinto che solo con l'istituzione della Sezione tributaria la Riforma in discussione possa raggiungere effettivamente tutti gli ambiziosi obiettivi che si propone.

Diversamente, risulterà una Riforma “gattopardesca”, che, ben lungi dal risolvere i problemi della giustizia tributaria, determinerà – grazie ai nuovi “principi di diritto” sostanzialmente vincolanti per i magistrati tributari di merito – un rafforzamento della posizione della Corte di Cassazione, ove – per le ragioni già illustrate – non è strutturalmente garantito, e ancora meno lo sarà nell'assetto post-riforma, l'ingresso di magistrati ordinari già dotati di esperienza e specializzazione in materia tributaria.

I contribuenti, che con i tributi assolti concorrono a pagare gli stipendi di tutti i dipendenti pubblici, non sono figli di un “Dio minore” e hanno diritto alla stessa giustizia “giusta” (quella che scaturisce dalla mera applicazione della legge) che è propria – o dovrebbe, comunque, essere propria – di ogni altro settore del diritto che compone il nostro ordinamento.

Se si condannano i contribuenti – persone fisiche e imprese – in modo “ingiusto” (ossia in base a valutazioni soggettive che, a prescindere dalla teorica meritevolezza delle finalità perseguite, vanno oltre la legge) si mina alla base l'esistenza stessa dello Stato. Non solo quello di diritto.

C'è un giudice a Roma, al palazzo della Consulta: ma perché non sempre anche a Piazza Cavour?

FRANCESCO FARRI

I. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 209/2022, ha posto fine a una flagrante ingiustizia perpetrata nei confronti dei contribuenti sposati, ai quali per il sol fatto del matrimonio veniva preclusa la fruizione dell'esenzione IMU sull'abitazione principale tutte le volte in cui si trovassero a dovere effettivamente risiedere in Comuni diversi, ad esempio per ragioni lavorative, quando invece se non fossero stati sposati avrebbero potuto godere dell'esenzione IMU sulle abitazioni in cui risiedevano.

II. Si tratta di una sentenza storica, per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, essa costituisce pietra miliare per orientare l'ordinamento in materia di fiscalità della famiglia, escludendo in modo reciso l'ammissibilità di sistemi, più o meno larvati, di discriminazione fiscale delle famiglie e consegnando un serio monito sulla necessità di attuare l'art. 31 Cost., che il sostegno fiscale alle famiglie richiede. I prossimi istituti a dover cadere, in questa prospettiva, sembrano essere la scala d'equivalenza ingiustificatamente penalizzante per le famiglie posta a base dell'ISEE e le norme del TUIR che allo stato attuale producono discriminazioni tra famiglie aventi diversa distribuzione reddituale al loro interno. Si è detto che la sentenza costituisce pietra miliare per orientare l'ordinamento, e non semplicemente il legislatore, non solo perché alcuni istituti come l'ISEE sono sostanzialmente privi di base di legislativa e, quindi, il compito di dichiararne l'illegittimità spetterà al giudice amministrativo anziché direttamente alla Corte costituzionale, ma anche perché il problema di cui la Corte è stata interessata non deriva direttamente da una disposizione legislativa, ma dal modo in cui essa è stata interpretata dalla Corte di Cassazione. Come si è già evidenziato in altre sedi, sarebbe stata ben possibile un'interpretazione costituzionalmente conforme dell'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011 (poi comma 741 della L. n. 160/2019), ma la giurisprudenza ha voluto negare il problema e tirar dritto verso l'incostituzionalità.

In secondo luogo, la sentenza sfata in modo definitivo il "mito" secondo cui le agevolazioni fiscali dovrebbero essere applicate in modo restrittivo. Come ogni altra norma, esse devono essere interpretate in senso costituzionalmente conforme e sistematico.

III. Non che non vi fossero precedenti, nella giustizia costituzionale, che abbiano valorizzato i due predetti aspetti; ma il modo e la chiarezza con cui la sentenza 209/2022 lo ha fatto valgono a stagliarla come vero punto di riferimento in materia.

Tale constatazione suscita alcune riflessioni sui presupposti tramite i quali si è giunti a questa storica decisione, che denotano la crisi in cui versa il principio dell'interpretazione conforme a costituzione in materia tributaria.

IV. Desta preoccupazione la circostanza che la Suprema Corte non si sia resa conto che l'interpretazione che stava offrendo di una norma, peraltro forzandone la lettera, dava corso a un sesquipedale contrasto con la Costituzione. Non avrebbe dovuto rendersi necessario l'intervento della Corte costituzionale in un caso, francamente macroscopico, come questo. Occorre recuperare il senso dell'interpretazione costituzionalmente conforme e farlo non soltanto quando essa gioca a vantaggio dell'interesse

fiscale (come non ricordare, al riguardo, le dirompenti sentenze 30055 e seguenti del dicembre 2008 in materia di rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto come pretesa diretta conseguenza dell'art. 53 Cost., oppure la puntigliosa battaglia inscenata sull'art. 20 D.P.R. n. 131/1986), ma anche quando gioca a vantaggio del contribuente.

In questa prospettiva, e solo per rimanere a temi di bruciante attualità, non si può non guardare con preoccupazione alla facilità con cui le Sezioni Unite n. 26283/2022 hanno liquidato la valutazione di costituzionalità dell'art. 3-bis D.L. n. 146/2021 in relazione all'art. 113 Cost. E non si può non guardare con preoccupazione alla cavillosità con cui, ad esempio, si forza la lettera dell'art. 25 D.P.R. n. 602/1973 per affermare che essa varrebbe a considerare impedita la decadenza nei confronti di tutti i coobbligati anche nel caso di notifica della cartella di pagamento a uno soltanto: nonostante i richiami della dottrina, si dimentica che proprio così si riproduce, per i coobbligati nei confronti dei quali non si è proceduto alla notifica tempestiva della cartella, la stessa identica situazione che la Corte costituzionale ha già dichiarato incostituzionale con sentenza n. 280/2005. Poiché tale sentenza, diversamente da quanto riportato ad esempio nel par. 11 della sentenza n. 27713/2022 della Cassazione, non si limita ad affermare che è incostituzionale semplicemente «*lasciare il contribuente assoggettato all'azione del fisco per un tempo indeterminato*», ma aggiunge anche «*e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole*». Tale inciso era stato sottolineato dalla dottrina, le cui riserve la sentenza afferma di poter superare in modo «*agevole*», eppure misteriosamente «*scompare*» nella «*lettura selettiva*» che la Cassazione offre della decisione della Corte costituzionale. Così, la circostanza che una sentenza come quella appena segnalata si compiaccia che, con la propria interpretazione, «*il tempo non è affatto indeterminato, ma contenuto entro il termine di prescrizione*», vale proprio a concludere l'incostituzionalità della soluzione stessa. Perché forzare la lettera di una disposizione per interpretarla in modo contrario ai principi sanciti dalla Corte costituzionale, pur di dar prevalenza a tutti i costi all'interesse fiscale?

V. Desta preoccupazione, più in generale, il rigido automatismo con cui si tende ad applicare lo pseudo-principio per cui le agevolazioni dovrebbero essere interpretate in senso restrittivo. Mai come in questi casi si concretizza lo spettro che Cicerone ha così icasticamente sintetizzato nel brocardo «*summum ius, summa iniuria*». Perché non prendere finalmente atto che una norma, in quanto tale, va interpretata secondo canoni obiettivi, senza guardare a chi giova o non giova una certa interpretazione per «*aggiustarla*» in modo da non giovar troppo a una certa categoria soggettiva? La sapienza classica raffigurava la giustizia come dea bendata proprio per rappresentare la necessità di evitare questo. Le agevolazioni fiscali sono norme come le altre e, come tali, esse meritano di essere interpretate in modo costituzionalmente conforme e sistematico come tutte le altre norme dell'ordinamento.

VI. Infine, desta preoccupazione il contegno di passività con cui l'orientamento della Cassazione è stato per lo più recepito dal corpo sociale. Non solo troppi Comuni ne hanno approfittato per correre a rastrellare qualche soldo, che fa sempre gola (a parti invertite, è motore analogo a quello che muove chi non paga le imposte dovute), ma troppi contribuenti hanno accettato passivamente l'angheria che veniva loro propinata, accontentandosi magari della benevola «*concessione*» della non applicazione delle sanzioni o accogliendo come un favore la novella legislativa dell'art. 5-decies D.L. n. 164/2021 (soltanto in pochissimi, prima della Corte costituzionale, avevamo segnalato che la nuova norma era se mai possibile ancor più incostituzionale della precedente, poiché a differenza della prima non consentiva interpretazioni conformi). Il non accorgersi che una regola, da chiunque sia fissata, e ancor più una prassi che regola generale non è, come un precedente giurisprudenziale, si pone in conclamato contrasto con i principi costituzionali e la supina accondiscendenza a essa è segno di un preoccupante assopimento del corpo sociale e di una preoccupante carenza di autocoscienza dei propri diritti e delle proprie libertà da parte dei cittadini. Il rispetto delle regole è dovere e virtù del cittadino, ma altrettanto lo è la reazione a una norma o prassi obiettivamente e manifestamente ingiusta utilizzando tutti i mezzi che l'ordinamento, grazie a Dio, pone a disposizione.

VII. Questa sentenza della Corte costituzionale, oltre a sanare una intollerabile ingiustizia nel trattamento fiscale della famiglia, deve valere più in generale a rinvigorire lo spirito critico del corpo sociale e la fiducia nelle garanzie di giustizia espresse dalla nostra Costituzione. Anche in Italia, direbbe il commissario Montalbano, *“na ‘nticchia di giustizia c’è. Na ‘nticchia, ma c’è”*.

Il giudice tributario onorario tra mito e leggenda: brevi riflessioni su un recente contributo dottrinale

ANDREA GIOVANARDI

I. In un interessante e articolato contributo – *Il difetto (a mio parere) della nuova magistratura tributaria*, in www.giustiziainsieme.it, 4 novembre 2022 – GIULIANO SCARSELLI si occupa della nuova magistratura tributaria professionale da concorso (sotto tiro anche da parte della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, sez. I, la quale, con ordinanza 31 ottobre 2022, n. 408 ha rimesso gli atti alla Corte costituzionale) ritenendola di dubbia legittimità da un punto di vista costituzionale per violazione degli artt. 24, 108 e 111 Cost.

Il punto centrale dell'argomentazione che sorregge la ricordata conclusione non attiene tanto alla, da più parti evidenziata, perdurante dipendenza organizzativa del nuovo magistrato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (poco muta, lo si dice espressamente, se il nuovo giudice dipenda dal MEF o dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri), quanto al fatto che la riforma farebbe perdere alla magistratura tributaria la sua caratteristica più importante: i giudici tributari sono stati da sempre nominati, ad eccezione del periodo, per il vero non breve, susseguente al R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, da soggetti diversi dal governo e non riconducibili ad esso.

Così era per la giustizia tributaria disciplinata dalla L. 14 luglio 1864, n. 1830, la quale stabiliva che i giudici, semplici cittadini, fossero scelti dai consigli comunali o dalle rappresentanze consorziali di più comuni; lo stesso dicasi per la riforma del 1972, sulla base della quale i giudici, che dovevano possedere almeno un diploma di istruzione secondaria di secondo grado di qualsiasi tipo (art. 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), venivano individuati: *i*) dal Presidente del Tribunale, per metà all'interno di un elenco composto dai consigli comunali compresi nella circoscrizione, per l'altra metà in una lista formata dall'Amministrazione finanziaria, potendo però il Presidente chiedere elenchi anche alle camere di commercio e agli ordini professionali (art. 2 D.P.R. n. 636/1972); *ii*) per il secondo grado, dal Presidente della Corte di Appello, con un'unica differenza, connessa al fatto che la prima lista veniva stilata non dai comuni, ma dalle province (art. 3 D.P.R. n. 636/1972); non diversa era, secondo Scarselli, anche l'impostazione *in parte qua* della riforma degli anni Novanta del secolo scorso, atteso che il potere di nomina dei magistrati passa dagli anzidetti organi giurisdizionali al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sulla base di criteri obiettivi (punteggi espressamente previsti in una apposita tabella allegata al decreto).

In definitiva, la giustizia tributaria è sempre stata non solo speciale e onoraria, ma, ed è quel che più conterebbe, anche partecipata dai cittadini, l'«*elemento estraneo*», e qui Scarselli cita un discorso di Giovanni Leone in Assemblea costituente del 6 novembre 1947, che ne garantisce l'adattamento a particolari necessità non solo tecniche, ma anche sociali. Si tratta di esigenze che si avvertono in massimo grado nel processo tributario, in cui la lite «*è una lite particolarissima, che vede contrapposti non solo il cittadino con lo Stato, come può in verità avvenire in ogni contenzioso amministrativo, bensì il cittadino con lo Stato in relazione ad una somma di denaro da pagare a titolo di imposta, somma che il cittadino deve (o non deve) allo Stato e che il giudice tributario accerta e dichiara*». L'oggetto delle liti tributarie quindi, conclude Scarselli, è molto delicato, «*più delicato di ogni altro oggetto di ogni altra possibile lite*», sicché «*se un cittadino, un professionista, un imprenditore contestano una imposta [...] non è la*

stessa cosa se dall'altra parte del tavolo trovano un giudice onorario e di prossimità, come era la regola fino ad oggi, o trovano al contrario un funzionario dello Stato, come sarà la regola da domani».

Si porrebbe dunque un gravoso problema di carenza di equidistanza del nuovo giudice (come se in un arbitrato gli arbitri venissero scelti da solo una delle parti) che restituisce la nuova magistratura alla situazione in cui essa si è trovata nella parentesi generata dal ricordato provvedimento del 1936, «*espressione del fascismo e della sua ideologia accentratrice ed egemonica*».

II. Ora, cosa dire di una tesi che, abbandonando le critiche un po' grigie e burocratiche attinenti alla dipendenza dal MEF, all'insufficienza della commissione di concorso, alla limitatezza degli organici, ecc., realizza una vera e propria mitopoiesi del giudice onorario?

Molte sono le perplessità, che qui di seguito andiamo ad elencare.

In primo luogo, non ci sembra che corrisponda al vero che il giudice tributario che nasce dalla riforma degli anni Novanta possa considerarsi del tutto svincolato dal governo e quindi «*espressione della comunità*»: l'art. 9 D.Lgs. n. 545/1992, nella sua versione originaria, prevedeva che «*i componenti delle commissioni tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del consiglio di presidenza, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi previsti nel comma 2*»; l'attuale art. 9 stabilisce che «*alla prima e alle successive nomine dei magistrati tributari nonché alle nomine dei giudici tributari di cui all'articolo 1-bis, comma 1, si provvede con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria*». È quindi sempre il Consiglio di presidenza che, nei fatti, nomina i magistrati/giudici, atteso che il contenuto del decreto del Presidente della Repubblica e del decreto del MEF non poteva e non potrà essere diverso rispetto alla delibera del Consiglio. La riforma degli anni Novanta segna quindi uno spartiacque perché le modalità della nomina sono state profondamente modificate rispetto alle precedenti che, come si è visto, consentivano ai Presidenti di Tribunale e di Corte di Appello di nominare magistrati che effettivamente provenivano dalla società civile. Di qui la prima conclusione: il giudice tributario non è più «*espressione della comunità*» da almeno trent'anni.

È poi riduttiva e fuorviante l'insistita qualificazione del nuovo giudice come funzionario/impiegato pubblico, che, in quanto tale, non potrebbe essere considerato terzo e imparziale perché, in tesi, fortemente indotto a privilegiare le esigenze dell'esecutivo. In disparte la considerazione che, a seguire questa impostazione, si dovrebbero considerare come funzionari nel senso dianzi specificato tutti i giudici, ordinari e speciali, quel che va specificato è che non sono stati considerati alcuni fondamentali dati di fatto, che mettono in crisi le conclusioni di cui si è dato sintetico riassunto: i nuovi giudici apparterranno al personale non contrattualizzato (come tutti gli altri magistrati), si vedranno applicare, in quanto compatibili, le disposizioni dell'ordinamento giudiziario contenute nel Titolo I, Capo II, R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, saranno equiparati dal punto di vista della retribuzione ai magistrati ordinari, progrediranno nella carriera per anzianità, saranno sottoposti al potere disciplinare non del Ministero, ma dell'organo di autogoverno.

La terza considerazione muove (ed è condizionata) da un necessario presupposto, e cioè a dire che non si intenda affermare, anche se i passaggi sull'oggetto della lite tributaria lo lascerebbero supporre, che la giustizia tributaria si realizzerebbe compiutamente solo se accompagnata, «*per esigenze particolari che potremmo definire sociali*», dalla valutazione del giudice «*di prossimità*» (che dei bisogni della comunità deve farsi carico), in merito alla possibilità dei consociati di sottrarsi al pagamento dell'imposta che funzionari pubblici generalmente solerti e preparati hanno ritenuto dovuto. Ebbene, se uno scenario così sinistro e fosco, come noi crediamo, non è nemmeno passato per la testa dell'Autore del contributo di cui ci stiamo occupando, allora si può dire, molto semplicemente, che la sua tesi ricostruttiva è radicalmente sbagliata perché non tiene conto della complessità (e importanza) della materia che i giudici tributari sono chiamati quotidianamente ad applicare. A cosa serve un giudice «*espressione della comunità*» che non sia in grado di districarsi nella fiscalità di impresa, nella disciplina dell'IVA, nella fiscalità internazionale, nel diritto tributario unionale e internazionale? Il semplice cittadino giudice onorario della seconda metà dell'Ottocento, il diplomato degli anni Settanta possono essere considerati

modelli di riferimento negli anni Venti del XXI secolo? La ricostruzione che qui ci occupa trascura tutto ciò, facendo fare al diritto tributario (non solo processuale) un salto indietro di centocinquant'anni.

III. Sia chiaro, la riforma può essere senz'altro migliorata, prevedendo, l'elenco non è esaustivo, il passaggio dei nuovi magistrati tributari in Cassazione, potenziando ancora l'organo di autogoverno, riflettendo sull'apparenza di indipendenza e imparzialità del giudice, che non è ancora del tutto garantita (nella consapevolezza che è oltremodo difficile garantirla, in considerazione delle difficoltà, anche pratiche, derivanti dalla necessità di trasferire il personale delle segreterie ad altro ministero), intervenendo sulla geografia giudiziaria mediante l'accorpamento delle Corti di giustizia tributaria di primo grado che oggi gestiscono un irrisorio flusso di controversie.

Quello però di cui veramente non c'è bisogno è la mitizzazione del giudice onorario, a cui va certo riconosciuto il merito di aver "tenuto in piedi la baracca" per decenni, ma da cui evidentemente si può e si deve prescindere in un'epoca in cui i cittadini e le imprese non possono più essere sottoposti, in vicende processuali decisive per il loro futuro, all'estrema incertezza e imprevedibilità che chiunque frequenti le aule della giustizia tributaria di merito (e della Corte di Cassazione, Sezione tributaria) sperimenta ogni giorno.

Un giudice a Berlino è stato ferito a morte: pensieri e parole (sconfortanti) di un magistrato tributario al cospetto del recente d.d.l. di riforma della giustizia tributaria (*)

MARCO MONTANARI

I. Questo mio editoriale riproduce, con i necessari adattamenti ma solo lessicali, i contenuti dell'intervento che ho svolto al Convegno bolognese sulla riforma della Giustizia tributaria, tenutosi lo scorso 8 luglio e organizzato dal Prof. Tundo, che ringrazio ancora per l'invito.

Non ho la presunzione di poter aggiungere qualcosa di originale ai commenti tecnici che la migliore dottrina e i relatori di quel Convegno hanno già espresso su questo d.d.l.

Mi limiterò, pertanto, a condividere alcune considerazioni molto personali – lo anticipo subito – che mi sono passate per la testa alcuni giorni prima del Convegno e che potrei sintetizzare, riservandomi la spiegazione, nei termini che seguono: il vero scopo di questo d.d.l. è stato di... uccidere, o comunque ferire a morte, un giudice a Berlino.

II. Non appena il d.d.l. è stato reso pubblico, l'ho letto velocemente e – lo ammetto – mi ha messo in difficoltà, essendo scritto come nessun testo normativo dovrebbe essere scritto: in un burocratese esasperato, con una miriade di rinvii normativi che, come un vero e proprio gioco dell'oca, non consentono al lettore di comprendere il contenuto e l'esatta portata di ogni intervento.

L'unica cosa che mi è stata subito chiara, ahimè, è che dal 2023, dopo 50 anni di onorato servizio come giudice tributario di merito (ho iniziato a Reggio Emilia nel 1973, quando esisteva ancora la RM; all'Università avevo sostenuto l'esame di diritto tributario, allora complementare, con il Prof. Maffezzoni e svolto la mia tesi di laurea con il Prof. Gallo, 110 lode), lo Stato mi manda in pensione senza oneri per l'INPS.

Dopo qualche giorno rileggo il d.d.l., ma cambia poco o nulla: la tecnica del “taglia e cuci”, frammentata ai non immediati rinvii normativi, mi fa molto arrabbiare, perché sembra fatta apposta per “disorientare” (provate a individuare il numero dei commi).

III. A un certo punto, su una chat frequentata da persone che masochisticamente si diletano con il nostro diritto antipatico (il copyright è del Prof. De Mita), la folgorazione sulla via di Damasco... il Prof. Melis posta e condivide il seguente messaggio: «*Hanno dimenticato un particolare: i giudici diventano DIPENDENTI del MEF, che è autorizzato ad assumere (art. 1 co. 9 ddl) sia i 100 magistrati in transito, sia i 476 che vinceranno il concorso*».

Mi sveglio dal torpore e vado a leggere con attenzione: ha ragione!!! Si afferma, infatti, che «*il Ministero dell'economia e delle finanze è autorizzato ad assumere cento unità di magistrati tributari per l'anno 2023, con le procedure di cui ai commi da 4 a 7 del presente articolo, e 68 unità per ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029 e 2030, per un totale di 476 unità, con le procedure di*

(*) Vice-Presidente della Sezione I, Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia.

cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.545, come modificato dal comma 1 del presente articolo»: in breve, il d.d.l., di riforma prevede l'istituzione di "giudici" legati da un rapporto di lavoro subordinato con il MEF, cioè, in soldoni, lo stipendio è "pagato" da una parte processuale.

Il che è semplicemente inaccettabile!

Continuo la lettura. Il successivo comma 10 prevede che, «Per le medesime finalità indicate nel comma 9, a decorrere dal 1° ottobre 2022, sono istituiti nel Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze due uffici dirigenziali di livello non generale aventi funzioni rispettivamente, in materia di status giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei magistrati tributari»: in buona sostanza, il potere di avanzamento in carriera (status giuridico e concorsi) viene tolto al CPGT e attribuito alla direzione del MEF.

Trovo la circostanza scandalosa. Tanto valeva abolire il CPGT!

IV. Letto ciò, mi sorge spontanea la domanda: ma l'Italia è ancora uno Stato di diritto?

Mi sembra, infatti, chiaro che sulla base di questo d.d.l. non esista più un giudice tributario "indipendente", se per giudice intendiamo – come s'intende *anche* nella comune opinione dei cittadini – una persona che non può essere concretamente e in alcun modo condizionabile, prima ancora che condizionato, da una delle parti processuali.

Quanto sancito nel d.d.l. è singolare.

Fino ad oggi si è stigmatizzato il fatto che noi giudici delle Commissioni tributarie siamo pagati (poco) dalla Direzione contenzioso del MEF e, perciò, non saremmo indipendenti (in apparenza, che, come sappiamo, è ciò che conta ai fini della valutazione dell'indipendenza).

Ma tutti noi giudici tributari di merito avevamo e abbiamo una fonte di guadagno "vera" e "autonoma", con conseguente possibilità di vivere anche senza il compenso del MEF: i nuovi magistrati tributari non avranno, invece, alcuna indipendenza economica, dovendo vivere solo dello stipendio erogato dal MEF! In questa prospettiva, è paradossale che le società di revisione possano essere qualificate "indipendenti" solo se il corrispettivo percepito dal cliente revisionato non supera il 5% del fatturato della società.

V. Allora mi è tornato alla mente Federico II di Prussia, correva l'anno 1750.

Penso conosciate tutti l'origine del motto "*c'è un giudice a Berlino*". Varie sono le versioni ma semplifichiamo: si dice che il nostro fosse impegnato nella costruzione della reggia *Sanssouci* a *Potsdam*, ma che un mulino nelle vicinanze rovinasse il panorama; insomma, voleva a tutti i costi farlo abbattere, assumendosi che ci fosse stato un "favore" da parte del Borgomastro nella concessione edilizia; fece fuoco e fiamme, ma pare che il Tar a Berlino avesse detto che tutto era in regola, dal che la risposta del mugnaio: "*Maestà c'è un giudice a Berlino*".

Facendo un altro collegamento neurale, e richiamando la famosa canzone degli 883 "*Hanno ucciso l'Uomo Ragno*", possiamo dire che adesso "hanno anche ferito a morte un giudice a Berlino".

Recitava il ritornello: «*Tutto ad un tratto la porta fa slam Il guercio entra di corsa con una novità Dritta sicura: si mormora che I cannoni hanno fatto bang Hanno ucciso l'Uomo Ragno, chi sia stato non si sa, forse quelli della mala, forse la pubblicità*»

Hanno ucciso l'Uomo Ragno, non si sa neanche il perché, avrà fatto qualche sgarro a qualche industria di caffè».

Il cannone l'abbiamo visto: è il d.d.l. di riforma della giustizia tributaria.

Il perché? Il movente sono 40 miliardi di euro: vi paiono una ragione sufficiente? Tanto vale il contenzioso tributario in Italia affidato alle Commissioni tributarie! Se questi sono i numeri, come poteva il MEF rinunciare ad essere il vertice governativo della Giustizia tributaria? Si tratta del valore di due manovre finanziarie pre-Covid (se ben ricordo Indro Montanelli in un articolo aveva affermato che, per avere il nulla osta alla unificazione delle 2 Germanie, Kohl avesse erogato a Yeltsin 10 miliardi di marchi).

Abbiamo l'arma, il movente... ma chi è stato? Chi sono colpevoli?

Beh, senz'altro politicamente sono il Ministro Franco (che sarà stato un ottimo Dirigente di Bankitalia, ma dubito che sapesse anche solo dell'esistenza delle Commissioni tributarie) e la Ministra Cartabia (lei, dato il suo curriculum, non può certo averne ignorato l'esistenza), ma questi Ministri hanno "solo preso la colpa" (e non è un'attenuante o un complimento).

Chi è il mandante? (*cui prodest?* Negli Usa direbbero il "*deep state*").

Per rispondere richiamo un suggerimento che mi ha dato involontariamente il Prof. Glendi in occasione di un Convegno ove, a proposito di quella strana e incomprensibile norma sulla testimonianza, ha affermato, più o meno, che solo un Capo di gabinetto poteva averla scritta. Ecco chi è il mandante: il mitico Capo di gabinetto, i mitici Capi di gabinetto, insomma la struttura! Come sappiamo i Ministri passano, la struttura resta e il potere non ammette vuoti, si espande. Sempre.

Ma non è tutto.

Abbiamo anche l'aggravante... chiara la premeditazione: ne sono prova le due "Commissioni di studio", le quali hanno prodotto documenti che risultano quasi del tutto ignorati. In realtà tutto era già stato deciso, ma, come al solito, ci voleva la "copertura"; tant'è che dopo la prima (scissa) hanno fatto la seconda perché la prima non era arrivata ad una conclusione condivisa... ma condivisa da chi? Perché per le "Commissioni di studio" vale il detto De Gaulle per la legion d'onore: "*un pezzo di pane ed una legion d'onore non si nega a nessuno*".

VI. In conclusione, mi pare chiaro che il PNRR sia stata l'occasione per (provare a) sfilare la Giustizia tributaria al giudice di Berlino.

Come anticipato in apertura, con questo d.d.l. in Italia non esiste più in campo tributario uno Stato di diritto, ma siamo passati direttamente allo Stato etico che assomma in sé tutte le funzioni.

E sono anch'io dell'opinione che questo d.d.l. di riforma fa tornare indietro il sistema del contenzioso tributario di 150 anni.

Un'ultimissima annotazione.

I Rappresentanti del Popolo non pensino di approvarlo così com'è, al fine di ottenere i fondi europei, contando sul fatto che poi ci penserà la Corte costituzionale a mettere a posto le cose: non è così; non ci penserà affatto, non potrà intervenire perché il suo potrebbe essere solo un intervento additivo che è contro la sua giurisprudenza.

So di cosa sto parlando per esserci già passato.

Ricordate l'ordinanza 20 ottobre 2016, n. 227 con cui ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla CTP di Reggio Emilia in merito all'ordinamento degli Organi speciali di giurisdizione tributaria?

Mi ero detto: proviamo a smuovere un pò le acque.

Il contenzioso è quello giusto, riguardando 70 euro di tassa di concessione governativa per i telefonini; il ricorrente era un ricorrente "seriale"; incontro a un Convegno il Prof. Marcheselli, che – avendo scritto un bellissimo saggio scientifico sulle parti giuridicamente malate del nostro sistema di Giustizia tributaria – si rende disponibile, su mia richiesta, a darmi una mano, anzi due.

Dai proviamoci... ordinanza stesa a quattro mani... fine ingloriosa!

Che dire: io c'ho provato, ora tocca a Voi Signori Rappresentanti del Popolo Italiano!

Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria

PASQUALE RUSSO

I. La L. 11 agosto 2022, n. 130 ha aggiunto all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 il comma 5-*bis*, il cui tenore letterale conviene aver presente integralmente: «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

Su tale norma è sorto ben presto un ampio dibattito, che peraltro non è pervenuto a risultati soddisfacenti.

Da alcuni Autori si è sostenuto che sarebbe venuta meno in materia di processo tributario la regola sostanziale e civilistica di cui all'art. 2697 c.c., alla quale si è negli ultimi tempi fatto riferimento (una volta abbandonato l'assurdo principio della presunzione di legittimità degli atti amministrativi).

Peraltro, una tesi del genere non è assolutamente condivisibile. È infatti vero che il comma 5-*bis* si occupa della distribuzione dell'onere della prova, addossandolo all'Amministrazione finanziaria per quanto riguarda i fatti costitutivi della pretesa impositiva ed invece al contribuente allorché fa valere il diritto al rimborso delle somme pagate o non dovuta. Ma è altrettanto vero che la suddetta regola è del tutto conforme a quella fissata dall'art. 2697 c.c. che pone l'onere della prova a carico del titolare del diritto controverso.

Vi è un problema noto agli studiosi ed è quello che concerne la distinzione fra fatti costitutivi e fatti impeditivi, i quali, a differenza dei fatti modificativi ed estintivi, sono contemporanei ai primi. Il legislatore interviene spesso in soccorso dell'interprete introducendo apposite presunzioni legali; ma fuori da tali casi si ricorre come norma di chiusura al criterio della vicinanza alla fonte della prova, in virtù del quale l'incertezza viene superata onerando della prova la parte del processo per il quale la prova è più facile.

Mi preme sottolineare e ribadire che il ricorso al criterio della vicinanza alla prova non può essere generale e generalizzato. Invero, quest'ultimo non ha valenza sostitutiva di quello accolto dall'art. 2697 c.c., così come utilizzato da alcuni Autori e spesso anche dalla giurisprudenza sia pure il più delle volte in modo implicito, ma non meno inappagante. Esso è invece meramente sussidiario rispetto alla norma civilistica e serve per renderne possibile la corretta applicazione: nel senso che può essere invocato soltanto e limitatamente per addivenire alla qualificazione di un elemento di fatto come costitutivo o come impeditivo, ai fini dell'imputazione dell'onere probatorio alla stregua dell'art. 2697 cit. a carico dell'una o dell'altra parte del processo.

Alla luce di tale considerazione, ritengo di oppormi, *re melius perpensa*, alla tesi secondo cui spetterebbe al contribuente l'onere della prova non solo con riguardo alle esenzioni ed agevolazioni (e ciò è esatto, trattandosi di fatti impeditivi e, quindi, di eccezioni), ma anche relativamente ai costi deducibili in tema di imposta sui redditi di impresa; e ciò proprio sotto l'influenza del criterio di vicinanza alla prova. Sennonché, e sempre alla stregua dell'analisi della struttura della norma sostanziale, la suddetta

imposta ha come presupposto non i ricavi, bensì il reddito, che è per l'appunto un dato differenziale fra ricavi e costi; talché sia l'esistenza degli uni che l'inesistenza degli altri devono essere formate oggetto di adeguata dimostrazione da parte dell'ente impositore.

Né varrebbe obiettare a quanto da me sostenuto che, se fosse esatta la soluzione che ho prospettato, l'ente impositore verrebbe a trovarsi in posizione assai difficoltosa. Invero, l'obiezione non terrebbe conto che la legge, da un lato, accolla al contribuente obblighi e divieti alla cui osservanza è subordinata la deduzione dei costi medesimi; dall'altro, attribuisce alla stessa Amministrazione finanziaria numerosi ed incisivi poteri istruttori, nell'esercizio dei quali essa può raccogliere tutte le prove occorrenti per dimostrare la totale o parziale inesistenza (oggettiva o soggettiva) dei costi in questione o la non configurabilità del requisito dell'inerenza necessario per la loro computabilità in deduzione. Insomma, ferma restando la distinzione fra istruttoria amministrativa ed istruttoria processuale, è indubbio che la prima costituisce un prologo della seconda, consentendo all'Amministrazione finanziaria di reperire tutte le prove a sé favorevoli, per riversare nell'alveo del giudizio eventualmente attivato dal contribuente.

II. È opportuno adesso analizzare specificamente le statuizioni del comma 5-*bis* dell'art. 7 cit. in punto di esistenza e di qualità delle prove. Ivi si legge, in particolare e come emerge dal testo riportato all'inizio, che il giudice basa la decisione sugli elementi di prova emergenti nel giudizio ed annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza: *a)* manca o è contraddittoria; *b)* oppure è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Quanto al punto sub *a)*, è palese che il legislatore ha inteso trasferire nel processo tributario parte dell'art. 530, comma 2 c.p.p., là dove quest'ultimo prescrive, per l'appunto, che il giudice pronuncia sentenza di assoluzione «*quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste*».

Tuttavia, sembra a me che questa operazione di trapianto della norma processual-penalistica si riveli priva di qualsiasi utilità, posto che al medesimo risultato si approda semplicemente utilizzando l'art. 2697 cit. Invero, e già alla stregua di quest'ultimo, è dato ritenere che la pretesa impositiva debba essere disattesa qualora l'Amministrazione finanziaria non sia stata in grado di fornire in giudizio almeno una prova della fondatezza di essa o abbia prodotto prove insufficienti o contraddittorie. Con specifico riferimento a queste ultime, una volta chiarito che la contraddittorietà implica che si fronteggiano nel processo prove di segno contrario, è dato affermare che il giudice, non potendo pronunciare un *non liquet*, deve utilizzare la regola dell'onere della prova, imputando all'Amministrazione finanziaria (attore in senso sostanziale, per dirla con una formula impropria, ma efficace) la soccombenza. Ciò salvo che vi sia spazio per esercitare i poteri istruttori riconosciuti al giudice stesso dal primo comma dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, che è rimasto in vita; poteri che sono stati addirittura ampliati dall'art. 4, comma 1, lett. c), L. n. 130/2022, con il quale gli è stato consentito di ammettere la prova testimoniale scritta ove la ritenga necessaria ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti.

Quanto al punto *b)*, si deve invece ritenere che il legislatore del 2022 abbia inteso mettere un argine alla deriva giurisprudenziale nel ricorrere con frequenza a presunzioni semplici a carico del contribuente che o sono addirittura prive di valore inferenziale, o rilevano quali meri indizi come tali da soli non decisivi in quanto privi dei requisiti necessari onde assurgere a dignità di prova imposta a tal fine dall'art. 2729 c.c. e consistenti nella gravità, precisione e concordanza. Insomma, si è voluto richiamare il giudice ad una rigorosa osservanza della suddetta norma civilistica, evitando di far ricadere sul contribuente oneri probatori difficili se non impossibili da soddisfare.

I limiti del presente intervento non mi permettono di scendere all'esame della realtà concreta, limitandomi in proposito a rinviare agli esempi addotti da altri Autori; ma un caso emblematico lo voglio citare. È quello per cui l'entità della spesa sostenuta dall'imprenditore viene addotta dall'Amministrazione finanziaria e dipoi assunta dal giudice come elemento sufficiente per negare l'esistenza del requisito qualitativo dell'inerenza intesa come collegamento oggettivo e funzionale del relativo costo all'attività dell'impresa, ma con salvezza delle libere scelte economiche spettanti al titolare di essa. Naturalmente l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad esercitare in prevenzione, in virtù dei poteri istruttori di

cui è titolare, tutte le indagini necessarie, così fornendo al giudice in contraddittorio con il contribuente un quadro probatorio esauriente che consenta a quest'ultimo di compiere le necessarie valutazioni sulla sussistenza o meno dell'inerenza. Ciò, quindi, non solo sulla base del mero ed isolato indizio dell'elemento quantitativo del costo e con l'ausilio (se del caso) anche delle massime di esperienza, le quali (come da autorevole dottrina sottolineato) non sono fatti, ma canoni di ragionamento e regole non giuridiche di conoscenza in un determinato periodo storico.

III. In conclusione, all'attuale comma 5-bis dell'art. 7 non può attribuirsi il ruolo deflagrante di stravolgere il consolidato assetto del sistema operante in tema di distribuzione dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c. Nel contempo, non può non apprezzarsi il contenuto innovativo della norma consistente nel frapporre rigidi paletti in punto di qualità e valutazione delle prove ed in ispecie dello strumento presuntivo; così evitando di scaricare sul contribuente oneri probatori di non agevole assolvimento, con buona pace dei principi di parità delle armi e del giusto processo, che sono requisiti essenziali sanciti dall'art. 111 Cost.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CARINCI A., *Nuovo onere della prova con poche variazioni per la giurisprudenza*, in *Eutekne*, 4 novembre 2022
- DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.
- GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Ipsa quotidiana*, 24 settembre 2022
- GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2022, 10, 760-761
- MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in corso di pubblicazione
- MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia Insieme*, 20 settembre 2022, <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2451-le-nuove-regole-sulla-prova-nel-processo-tributario>
- SUCCIO R., *Riforma processo tributario: l'onere della prova prevista dalla L. 130/2022*, in *Il Quotidiano Giuridico*, 28 settembre 2022

TRE

ENRICO MARELLO

Un buon punto di partenza potrebbe essere il mito.

Come figura di decifrazione del reale, il mito offre un *surplus* di senso, che consente una pluralità di interpretazioni. I miti fecondi definiscono un'identità (o più identità) e hanno un'utilità secolare, a volte quasi millenaria. Anche i miti, però, vanno ad erodersi: non scadono come il latte nel frigo, ma si sgretolano come maestose rovine perdute nella foresta. A volte, poi, vengono fatti esplodere come i Buddha di Bamiyan. Alcuni miti, prima della caduta definitiva, hanno la fortuna di essere riscritti.

Nella nostra materia, uno dei miti fondativi, che abbiamo accettato per almeno un paio di secoli, è quello del capitale. Ereditato, nella sua forma più diffusa, dal dibattito politico-economico del XIX secolo, ce lo siamo portati fedelmente sin qui. Il mito del capitale doveva contribuire a spiegare i processi di creazione, accumulazione e trasformazione della ricchezza; doveva poi servire a distinguere i buoni ed i cattivi (secondo le interpretazioni erano ruoli variabili, grandezza del mito) ed era di aiuto nell'indicare un'azione migliore, come sempre fa il mito.

La recente riforma "duale" dell'imposta sul reddito lo nomina, senza comprenderlo e tutto sommato senza interpretarlo. Il legislatore italiano è in buona compagnia: anche il fortunatissimo volume di Piketty, brillante in molte analisi, è profondamente deludente quando recupera definizioni ottocentesche della definizione del dualismo capitale-lavoro e quando (non) distingue tra le diverse forme di capitale.

L'intero corpo delle imposte sui redditi dimostra uno sbandamento completo in questa prospettiva: le categorie dei redditi di capitale, dei redditi di impresa e dei redditi diversi offrono - nella comprensione del capitale - uno scenario caleidoscopico, in cui ogni possibilità di definizione (funzione propria del mito, ci siamo detti) e di orientamento dell'azione (altra funzione del mito) appaiono perdute.

Possiamo avere il coraggio di accettare che questo mito, così come ci è stato tramandato, sia insufficiente a spiegare la realtà? Possiamo dirci che dovremmo provare a riscrivere questo mito, a spiegare di nuovo in cosa consista il capitale e in cosa consista il lavoro? Possiamo provare a dare una nuova scala assiologica di capitale e lavoro? Possiamo ammettere che la riscrittura spetta anche ai giuristi e persino a quegli eccentrici giuristi che sono i tributaristi?

Perché il dilemma è chiaro nei suoi corni: o il mito del capitale trova una nuova scrittura utile a decifrare il mondo fiscale, o dobbiamo accettare la sua dissoluzione e passare alla creazione di un nuovo mito.



IL PUNTO SU...

Dividendi transfrontalieri e diritto dell'Unione Europea: E pur si muove!

PAOLO ARGINELLI

A. La Suprema Corte di Cassazione, sez. V (costante la presenza di Cirillo e Cataldi), con una pluralità di recenti sentenze ed ordinanze formalmente autonome, ma, ad una attenta analisi, evidentemente connesse dal *fil rouge* della diretta applicabilità, primazia e forza espansiva del diritto dell'Unione Europea anche in materia di tributi non armonizzati, ha ulteriormente scolpito a livello giurisprudenziale quanto la più attenta dottrina aveva anticipato nel corso degli ultimi quindici anni: la disciplina interna delle imposte sui redditi, con particolare riferimento alla tassazione dei dividendi, discrimina sovente le fattispecie transfrontaliere rispetto alle comparabili fattispecie interne, così determinando restrizioni alla libera circolazione dei capitali incompatibili con il diritto europeo e non giustificate da motivi imperativi di interesse generale.

Tre mi paiono essere i principi, degni di nota, che emergono con maggiore forza e chiarezza dagli arresti sopra richiamati:

- i il divieto di discriminazione tributaria dei dividendi transfrontalieri rispetto a quelli interni si estende, in linea generale, anche ai rapporti con i Paesi terzi;
- ii anche nell'ipotesi in cui l'ordinamento interno sia stato emendato al fine di eliminare profili di incompatibilità con il diritto dell'Unione Europea, il principio di diretta applicazione e di primazia di quest'ultimo impone, tanto al giudice quanto all'Amministrazione, di disapplicare – per quanto necessario – la norma interna previgente alle suddette modifiche che risulti incompatibile con la libera circolazione dei capitali;
- iii con specifico riferimento alle distribuzioni di utili deliberate da società residenti in Italia a favore di società o enti non residenti, l'applicazione del c.d. trattamento nazionale (ossia l'applicazione dell'aliquota dell'1,2% recata dall'art. 27, comma 3-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e dell'esenzione prevista dalla Direttiva Madre-Figlia (recepita in Italia dall'art. 27-bis del medesimo D.P.R.) non è subordinata all'effettiva tassazione di tali utili in capo al percettore nello Stato estero. Ma andiamo con ordine.

B. In plurime sentenze di inizio luglio (21454, 21475, 21479, 21480, 21481, 21482) la Corte ha anzitutto rilevato quanto lapalissianamente affermato dall'art. 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), ossia che la circostanza che il contribuente estero sia un fondo d'investimento mobiliare di diritto statunitense, e non sia quindi un ente residente in uno Stato membro dell'Unione Europea, non osta all'applicazione della libera circolazione dei capitali, la quale vieta infatti «*tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi*», facendo così proprio l'insegnamento della Corte di Giustizia (cfr., *inter alia*, Causa C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*).

Essa ha poi riaffermato il principio, troppe volte tradito dalla pubblica Amministrazione, secondo cui la primazia del diritto europeo comporta l'obbligo del giudice nazionale e della stessa Amministrazione di interpretare – per quanto possibile – le disposizioni interne e convenzionali conformemente al diritto dell'Unione e, nei casi in cui tale interpretazione non sia possibile, di disapplicare le norme interne e pattizie (queste ultime limitatamente ai casi in cui le stesse siano successive all'entrata in vigore

del Trattato di Roma) contrastanti con tale diritto. Come correttamente rilevato dalla Cassazione, ove la disciplina interna (nel caso di specie l'art. 27 D.P.R. n. 600/1973), sebbene limitata dalla rilevante norma convenzionale, determini l'applicazione di un'imposta ai dividendi transfrontalieri superiore a quella prevista per le comparabili fattispecie interne, è la norma impositiva interna – e non la norma convenzionale – a porsi in contrasto con la libera circolazione dei capitali garantita dal diritto europeo. Pertanto, in tali casi, essa deve essere disapplicata nella misura necessaria ad eliminare la suddetta discriminazione.

La Corte ha poi – correttamente – rigettato la rilevanza della “coerenza del sistema fiscale” quale causa di giustificazione della restrizione e affermato il principio secondo cui l'esigenza di garantire “l'efficacia dei controlli fiscali” può essere invocata quale motivo imperativo di interesse generale esclusivamente nell'ipotesi in cui la disciplina interna subordini il beneficio tributario al rispetto di requisiti la cui osservanza possa essere verificata solo ottenendo informazioni dalle competenti Autorità di uno Stato terzo, alle quali non sia tuttavia possibile accedere a motivo dell'assenza di un obbligo convenzionale di scambiare informazioni in materia tributaria.

Un rilevante profilo che non è stato affrontato nelle richiamate sentenze concerne l'applicabilità – e gli effetti – della clausola di salvaguardia recata dall'art. 64, comma 1, TFUE, ai sensi del quale resta impregiudicata l'applicazione ai Paesi terzi di qualunque restrizione in vigore alla data del 31 dicembre 1993 per quanto concerne i movimenti di capitali che implicino investimenti diretti, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari. In questa prospettiva, giova rilevare che le attuali discipline di esenzione degli OICR nazionali (ex art. 73, comma 5-*quinquies*, TUIR ed art. 6 D.L. 25 settembre 2001, n. 351) e di detassazione dei dividendi percepiti da società ed enti commerciali residenti (disciplinata dall'art. 89 TUIR), le quali comportano la sussistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali a motivo della loro mancata estensione ai percettori non residenti dei dividendi di fonte interna, sono state introdotte nell'ordinamento successivamente alla data del 31 dicembre 1993. Ne discende che le restrizioni dalle stesse causate, anche se afferenti ad investimenti diretti, allo stabilimento, o alla prestazione di servizi finanziari nei rapporti con Paesi terzi, devono ritenersi incompatibili con l'ordinamento europeo (cfr. ARGINELLI P., *In tema di applicabilità della libera circolazione dei capitali a dividendi provenienti da Stati terzi e relativi a partecipazioni di controllo e di collegamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, 114 ss.).

C. In un'ulteriore sentenza di inizio luglio (21159) la Corte ha poi confermato l'ineludibile effetto dei principi di diretta applicazione e primazia del diritto unionale anche in materia di imposte sui redditi, statuendo che, nonostante gli effetti del predetto comma 3-*ter*, introdotto all'art. 27 D.P.R. n. 600/1973 dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, decorrano solo dal 1° gennaio 2008, anche per i «*dividendi formati successivamente all'anno 2004, ma prima del 1 gennaio 2008*», deve essere garantita l'applicazione del c.d. trattamento nazionale, disciplinato dal citato comma 3-*ter*. Invero, tale conclusione era già stata affermata sia dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. la sentenza 29 gennaio 2020, n. 1967 e l'ordinanza 16 febbraio 2022, n. 5152), sia dalla stessa Agenzia delle Entrate (circ. 8 luglio 2011, n. 32/E).

In merito, si rileva che frequentemente (ed erroneamente) si ritiene l'obbligo di applicazione del c.d. trattamento nazionale ancorato all'introduzione nell'ordinamento italiano – ad opera del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – del regime di esclusione previsto dall'art. 89 TUIR, il quale ha sostituito il previgente meccanismo del credito di imposta quale metodo di eliminazione della doppia imposizione economica degli utili societari. In realtà il principio di non discriminazione, che dà concreta attuazione alle libertà fondamentali nel settore tributario e, segnatamente, delle imposte sui redditi, è principio di necessaria applicazione che travalica le modifiche dell'ordinamento interno degli Stati membri. Pertanto, con riferimento ai dividendi distribuiti anteriormente al 2004, per i quali, in fattispecie interne, sarebbe spettato un credito di imposta (indiretto), il principio di non discriminazione impone al giudice ed all'Amministrazione di assicurare la corresponsione del medesimo credito di imposta anche ai soggetti non residenti. In questo senso si è espressa, peraltro, anche la Corte di Cassazione nella recente ordinanza 6 aprile 2022, n. 11113 con riferimento al regime tributario dei dividendi vigente nel periodo di imposta 1991.

D. Inoltre, nei sopra richiamati arresti (sentenza n. 21159 e ordinanza 5152; ma si veda anche la sentenza n. 21302/2022), la Corte ha ribadito che, contrariamente a quanto pervicacemente sostenuto dalla prassi accertativa, l'accesso al summenzionato "trattamento nazionale" dei dividendi transfrontalieri non è subordinato alla prova della loro effettiva tassazione nello Stato del percettore, essendo al contrario sufficiente dimostrare la comparabilità del socio estero al corrispondente socio italiano avente titolo per l'applicazione del rilevante regime tributario, comparabilità che, con riferimento alle società non residenti, si estrinseca segnatamente nella teorica "assoggettabilità" all'imposta reddituale, indipendentemente dalla effettiva esenzione dei dividendi percepiti.

Tale conclusione non può che essere accolta con favore. Come già rilevato, infatti, subordinare l'applicazione del c.d. "trattamento nazionale" alla effettiva tassazione del reddito in capo al percettore nel proprio Stato di residenza implicherebbe l'introduzione di un requisito incoerente con la finalità dell'istituto dell'esclusione recato dall'art. 89 TUIR e degli altri regimi di detassazione disciplinati dall'ordinamento italiano (quali, ad esempio, l'esenzione degli OICR mobiliari disposta dall'art. 73, comma 5-*quinquies*, TUIR e quella degli OICR immobiliari prevista dall'art. 6 D.L. n. 351/2001). Infatti, stante l'obiettivo di tali discipline interne di eliminare, o ridurre, i fenomeni di imposizione a catena degli utili societari, sarebbe affatto irrazionale limitare la loro applicazione ai casi in cui tale multipla imposizione in ogni caso permarrrebbe per effetto della tassazione estera (cfr., con riferimento all'applicazione dell'esenzione prevista dalla Direttiva Madre-Figlia, ARGINELLI P., *È davvero necessaria l'effettiva tassazione dei dividendi nello Stato della società madre per applicare l'esenzione da ritenuta nello Stato della fonte ai sensi della Direttiva Madre-Figlia?*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 679 ss.).

E. Le pronunce sopra brevemente richiamate confermano la manifesta volontà della Cassazione di affermare in modo netto i principi di diretta applicabilità e primazia del diritto dell'Unione Europea anche nel settore dei tributi non armonizzati, nonché la connessa attenzione prestata dalla Suprema Corte al rilievo di profili di incompatibilità dell'ordinamento interno con il diritto europeo. L'esplicito riconoscimento che la libera circolazione dei capitali travalica i confini unionali e si applica, anche in materia di imposte sui redditi, ai rapporti con i Paesi terzi (si pensi, oggi, all'attualità di tale approdo ermeneutico con riferimento ai rapporti con il Regno Unito) e che il diritto dell'Unione impone, non solo al giudice nazionale, ma anche alla pubblica Amministrazione, l'obbligo di disapplicare le norme interne che si pongono in contrasto con le libertà fondamentali rappresentano due importanti – ed ulteriori – approdi della giurisprudenza di legittimità nel solco ormai saldamente tracciato.

Orbene, restano ormai poche fattispecie con riferimento alle quali gli Ermellini non abbiano ancora avuto occasione di esprimersi compiutamente. Un primo caso è quello della tassazione in Italia delle plusvalenze su partecipazioni (qualificate) in società italiane conseguite da enti non residenti. Tali plusvalenze, se realizzate da società ed enti commerciali residenti (soggetti ad IRES), sono esenti al 95% da imposta ai sensi dell'art. 87 TUIR, ove i requisiti previsti da tale articolo risultino integrati. Tale esenzione, tuttavia, non si estende alle plusvalenze realizzate da comparabili soggetti esteri, così cagionando una ingiustificata restrizione alla libera circolazione dei capitali, sia ove tali soggetti siano stabiliti in altri Stati membri, sia ove gli stessi risultino localizzati in Stati terzi. Sebbene in un ampio numero di casi l'esercizio della potestà impositiva italiana sia preclusa dalle rilevanti Convenzioni per eliminare le doppie imposizioni, nei casi in cui non sia applicabile alcuna disposizione pattizia, ovvero le suddette Convenzioni ammettano la tassazione da parte dello Stato della fonte, la non applicazione del c.d. trattamento nazionale (esenzione al 95% della plusvalenza) determina una discriminazione contraria alla libera circolazione dei capitali. Così come affermato stentoreamente dalla Cassazione con riferimento ai dividendi transfrontalieri, anche in relazione alle plusvalenze su partecipazioni il fatto che la rilevante convenzione ammetta la tassazione da parte dell'Italia di tale componente reddituale non affranca l'Italia dall'obbligo imposto dalla libera circolazione dei capitali di assicurare il c.d. trattamento nazionale, ossia l'esenzione al 95% della plusvalenza in analogia a quanto previsto dall'art. 87 TUIR.

Una seconda, ancor più rilevante, questione attiene alle ricadute sulla applicazione delle norme di contrasto dell'abuso del diritto della acclarata contrarietà al diritto dell'Unione Europea delle norme interne in tema di tassazione dei dividendi transfrontalieri. Ove, infatti, si concluda che la libera circolazione dei capitali imporrebbe all'Italia applicare il c.d. trattamento nazionale, il quale tipicamente consiste nella esenzione integrale dei dividendi corrisposti a OICR esteri (anche di Paesi terzi) e nella tassazione con aliquota effettiva (oggi) dell'1,2% dei dividendi percepiti da società ed enti commerciali non residenti (anche di Paesi terzi), la valutazione in merito al fatto che le operazioni soggette al vaglio dell'Amministrazione conseguano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti attraverso la presunta interposizione di società europee nella struttura di investimento dovrebbe tener conto dell'applicazione del trattamento nazionale in caso di investimenti diretti da parte di OICR, società ed altri enti non residenti (anche di Stati terzi). Ove poi si concludesse, ciò nondimeno, per la sussistenza di una fattispecie abusiva, il trattamento nazionale dovrebbe essere comunque assunto quale parametro essenziale al fine di determinare i tributi dovuti "sulla base delle norme e dei principi elusi" come espressamente richiesto dal comma 1 dell'art. 10-bis dello Statuto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARGINELLI P., *In tema di applicabilità della libera circolazione dei capitali a dividendi provenienti da Stati terzi e relativi a partecipazioni di controllo e di collegamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 5, IV, 114 ss.

ARGINELLI P., *È davvero necessaria l'effettiva tassazione dei dividendi nello Stato della società madre per applicare l'esenzione da ritenuta nello Stato della fonte ai sensi della Direttiva Madre-Figlia?*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 679 ss.

ARGINELLI P. - COLOMBAIONI G., *L'effetto dell'accordo Brexit sull'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di diritto italiano relativo alle imposte non armonizzate*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, XVII, 493 ss.

BIZIOLI G., *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2016

DORIGO S., *Il diritto tributario nell'Unione Europea*, in CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, Padova, 2016

MELIS G., *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, 4, 1151 ss.

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2020

VIOTTO A., *Brexit, libertà fondamentali e tassazione dei redditi transnazionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, XIV, 1080 ss.

IL PUNTO SU...

La proposta di Direttiva “Unshell” contro l’abuso dei veicoli societari nell’Unione Europea

VERONICA DIANA BRACCIONI

A. La proposta di Direttiva comunitaria n. 565 del 22 dicembre 2021 (nel prosieguo la “Proposta”) in materia di *shell companies* è ancora ad oggi oggetto di dibattito in sede europea in quanto il testo non è stato ancora definitivamente approvato. L’entrata in vigore delle disposizioni nazionali di recepimento è prevista a partire dal 1° gennaio 2024, ma va sottolineato fin da subito che anche i dati e le informazioni relative all’anno in corso (2022) concorreranno alla valutazione volta a determinare se un’entità deve sottostare agli obblighi dichiarativi previsti dalla Proposta. Pertanto, ciò che accade oggi è rilevante per determinare se un’entità è una *shell company* (cfr. KLEEFSTRA S., *The [Un]intended Consequences of the Proposed Unshell Directive*, 2022, 19, *Journal Articles and Opinion Pieces*, IBFD).

La Proposta risponde ad una richiesta del Parlamento europeo intesa a sollecitare un’azione dell’UE per contrastare l’uso improprio di enti di varia natura a fini fiscali, appunto le *shell companies*, cioè quegli enti (non necessariamente e non solo società commerciali) che svolgono attività economiche senza averne presupposti idonei, come la disponibilità di personale, di attrezzature, di mezzi, di spazi fisici o altro.

Più in generale, la Commissione europea ha inteso rispondere con efficacia alle istanze di molteplici Stati membri, di imprese e della società civile, per un approccio dell’UE più efficace e coerente contro l’elusione e l’evasione fiscale. L’Explanatory Memorandum alla Proposta di Direttiva riporta infatti che «*The nature of the subject requires a common initiative across the internal market [...] The review of Member States anti-tax avoidance and evasion rules indicates fragmentation [...] The existing fragmentation could be replicated and possibly worsened, were Member States to take action individually. Such an approach would perpetuate the present inefficiencies and distortions in the interaction of distinct measures*».

Come rilevato da Assonime, inoltre, «*la proposta di direttiva rappresenta sicuramente un unicum, sia a livello europeo che a livello OCSE, differenziandosi da tutte le altre iniziative in corso che pur condividono analoghe finalità*» (cfr. ASSONIME, *Osservazioni sulla proposta di direttiva che stabilisce norme per prevenire l’uso improprio di entità di comodo ai fini fiscali - COM [2021]565 final*, Consultazioni, 6/2022).

La nuova normativa sarà applicabile a tutte le entità considerate fiscalmente residenti in Paesi UE e che per questo possono ottenere un certificato di residenza fiscale in uno Stato membro indipendentemente dalla loro forma giuridica e dal loro *status*.

Questa scelta non implica assolutamente un atteggiamento formalistico, anzi, la scelta denota una posizione estremamente pragmatica in quanto sino ad oggi la certificazione di residenza fiscale è stata il mezzo principale per ottenere i riconoscimenti ed i vantaggi fiscali previsti dalla normativa europea nonché dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

L’oggetto della Proposta risulta in qualche misura assimilato al contrasto alle “società di comodo”, evocando i contenuti delle disposizioni normative italiane contenute nell’art. 30 L. 23 dicembre 1994, n. 724 nella sua attuale formulazione.

Fermo restando che forniremo un raffronto tra la Proposta e la succitata norma italiana, abbiamo preferito evitare tale denominazione al fine di non confondere due ambiti che, come vedremo, per presup-

posti soggettivi, oggettivi e conseguenze sanzionatorie sono molto diversi, per non citare poi la diversa *ratio* che sovrintende a ciascuna di esse.

B. La Proposta introduce un test, c.d. “test della sostanza” (*substance test*) per guidare gli Stati membri nell’individuazione di casi manifesti di entità utilizzate impropriamente a fini fiscali in ambito UE.

Il test è articolato in sette fasi: (i) individuazione delle imprese tenute alla comunicazione; (ii) comunicazione; (iii) possibilità di ottenere l’esonero dalla comunicazione per mancanza di motivazioni fiscali; (iv) presunzione di mancanza di sostanza minima; (v) diritto di confutazione; (vi) conseguenze fiscali; (vii) scambio automatico di informazioni tramite la messa a disposizione dei dati in un registro centrale, ed eventuale richiesta di effettuare un audit fiscale da parte di uno Stato membro.

Nell’ambito del *substance test*, la Proposta prevede alcuni criteri che definisce “di ingresso”, ma che in realtà potrebbero definirsi “di allerta”. Si tratta infatti di condizioni tra loro cumulative e indicative (art. 6, paragrafo 1), al fine di determinare quali imprese siano da considerarsi a rischio e quindi disporre il loro assoggettamento a obblighi di comunicazione (*reporting*).

I criteri sono i seguenti:

- 1 oltre il 75% dei ricavi conseguiti dall’impresa nei due esercizi fiscali precedenti sono rappresentati da redditi pertinenti all’attività statutaria (nel prosieguo “redditi pertinenti”, tra cui rientrano, tra gli altri, interessi o altri redditi generati da attività finanziarie, comprese le criptoattività, canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale, beni immateriali o permessi negoziabili, redditi derivanti da beni immobili...);
- 2 l’impresa svolge attività transfrontaliera in base ai seguenti parametri contabili/fiscali:
 - 1.a oltre il 60 % del valore contabile degli attivi dell’impresa che rientrano nel campo di applicazione dell’articolo 4, lettere e) ed f), è situato al di fuori dello Stato membro dell’impresa nei due esercizi fiscali precedenti;
 - 1.b almeno il 60 % dei redditi pertinenti dell’impresa è generato o corrisposto a seguito di operazioni transfrontaliere;
- 3 nei due esercizi fiscali precedenti l’impresa ha esternalizzato la gestione delle operazioni ordinarie e il processo decisionale relativo a funzioni significative.

Le imprese che soddisfano i requisiti previsti dall’art. 6 hanno l’obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi la presenza o meno di tre “indicatori di sostanza” (art. 7, paragrafo 1):

- 1 utilizzo di locali propri o locali ad uso esclusivo nello Stato di residenza;
- 2 l’impresa ha almeno un conto bancario proprio e attivo nell’Unione Europea;
- 3 uno dei seguenti indicatori:
 - a uno o più amministratori dell’impresa:
 - 1.i sono residenti a fini fiscali nello Stato membro dell’impresa o a una distanza da tale Stato membro che non sia superiore alla distanza compatibile con il corretto esercizio delle loro funzioni;
 - 1.ii sono qualificati e autorizzati a prendere decisioni in relazione alle attività che generano i redditi pertinenti per l’impresa o in relazione agli attivi dell’impresa;
 - 1.iii utilizzano regolarmente in modo attivo e indipendente l’autorizzazione di cui al punto precedente;
 - 1.iv non sono dipendenti di un’impresa che non è un’impresa associata e non svolgono la funzione di amministratore o equivalente di altre imprese che non sono imprese associate;
 - b la maggior parte dei dipendenti equivalenti a tempo pieno dell’impresa sono residenti a fini fiscali nello Stato membro dell’impresa, o a una distanza da tale Stato membro che non sia superiore alla distanza compatibile con il corretto svolgimento delle loro funzioni, e tali dipendenti sono qualificati a svolgere le attività che generano i redditi pertinenti per l’impresa.

Non sono poche le perplessità emerse in dottrina in merito sia ai *gateways* sia agli indicatori di sostanza individuati nella Proposta. In particolare, sono stati sollevati numerosi dubbi interpretativi, soprattutto con riferimento al criterio della residenza degli amministratori ed al criterio dell’esterna-

lizzazione della gestione delle operazioni ordinarie e del processo decisionale relativo alle funzioni significative; a tal proposito, in sede di approvazione, sarebbe auspicabile fornire maggiori chiarimenti ai fini di una corretta applicazione degli stessi (sul punto, per una più approfondita trattazione, cfr. MORRI S. - NICOLOSI F., *Proposta di Direttiva sulle Shell Companies per prevenire l'uso improprio di entità di comodo*, in *il fisco*, 2022, 21, 2053 ss.; KLEEFSTRA S., *The [Un]intended Consequences of the Proposed Unshell Directive*, cit.; PISTONE P. ET AL., *Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market*, in *World Tax Journal*, 2022, vol. 14, no. 2; ASSONIME, *Osservazioni sulla proposta di direttiva che stabilisce norme per prevenire l'uso improprio di entità di comodo ai fini fiscali - COM [2021]565 final*, cit.).

Ad ogni modo, un'impresa che soddisfi tutti gli indicatori di sostanza e fornisca prove documentali soddisfacenti possiede una "sostanza minima" sufficiente ("minimum substance").

Viceversa, se le imprese non soddisfano uno o più indicatori di sostanza e non forniscono prove documentali soddisfacenti, si ritiene che esse non dispongano di una sostanza minima sufficiente (art. 8).

La presunzione di assenza di una sostanza minima sufficiente può essere comunque contestata.

A tal fine è necessario dimostrare che l'impresa abbia svolto le attività che hanno generato i redditi pertinenti o, in assenza di reddito, abbia comunque esercitato il controllo su tali attività e abbia sostenuto i rischi relativi.

Per dimostrare l'esistenza delle attività sopra citate è necessario fornire delle prove supplementari (art. 9), in particolare:

- 1 un documento che consenta di accertare la logica commerciale alla base della costituzione dell'impresa;
- 2 informazioni sui profili dei dipendenti, compresi il livello di esperienza, il potere decisionale nell'organizzazione generale, il ruolo e la posizione nell'organigramma, il tipo di contratto di lavoro, le qualifiche e la durata dell'impiego;
- 3 prove concrete del fatto che il processo decisionale relativo all'attività che genera i redditi pertinenti all'attività statutaria ha luogo nello Stato membro di residenza dell'impresa.

Tuttavia, le imprese possono essere esentate dagli obblighi derivanti dalla normativa in commento alla sola condizione che la loro esistenza non riduca l'imponibile fiscale dei suoi titolari effettivi o del gruppo di cui le stesse fanno parte.

L'esenzione viene concessa dalle Autorità di uno Stato membro ed è valida per un solo esercizio fiscale. Il periodo di esenzione può essere prorogato di ulteriori cinque esercizi, a condizione che la situazione di fatto e di diritto dell'impresa, inclusa quella del o dei titolari effettivi e del gruppo, rimanga invariata nel periodo di riferimento (art. 10).

Infine, la Proposta contiene un elenco di fattispecie specifiche, soprattutto nell'ambito dell'attività finanziaria regolamentata, esentate comunque dall'applicazione della normativa in discorso.

C. Il mancato possesso di una sostanza minima nello Stato membro di residenza comporta due potenziali conseguenze negative (art. 12):

- 1.1 il mancato rilascio del certificato di residenza fiscale da parte dello Stato membro cui la domanda è rivolta;
- 1.2 il rilascio da parte dello Stato membro di un certificato di residenza fiscale attestante che l'impresa non ha diritto ai benefici previsti dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, e, se vigenti, di altri accordi internazionali aventi finalità o effetti analoghi, nonché degli artt. 4, 5 e 6 della Direttiva 2011/96 UE (c.d. Direttiva Madre-Figlia, sull'esenzione dei dividendi infracomunitari) e dell'art. 1 della Direttiva 2003/49/CE (c.d. Direttiva interessi - royalties, sull'esenzione di interessi e royalties corrisposti tra società associate all'interno della UE).

Le imprese che violano le disposizioni nazionali adottate in attuazione della Direttiva incorrono anche in sanzioni dirette, che gli Stati membri sono liberi di definire alla sola condizione che esse siano effettive, proporzionate e dissuasive (art. 14).

La mancata comunicazione prevista dall'art. 6 entro il termine prescritto o la dichiarazione infedele per omissione delle comunicazioni previste dall'art. 7, comportano un aggravamento delle sanzioni. In particolare, in tali circostanze è prevista una sanzione pecuniaria amministrativa pari ad almeno il 5% del volume d'affari dell'impresa nell'esercizio fiscale di riferimento (art. 14).

Quando l'Autorità competente di uno Stato membro ha motivo di ritenere che un'impresa residente in altro Stato membro non abbia ottemperato agli obblighi previsti dalla Direttiva, il primo Stato membro può chiedere all'Autorità competente del secondo Stato membro di effettuare un accertamento fiscale su quest'ultima. La verifica deve essere avviata entro un mese dalla data di ricevimento della richiesta e andrà effettuata conformemente alle norme che disciplinano l'accertamento tributario nello Stato membro interpellato.

Deve essere altresì fornito riscontro sull'esito di tale verifica allo Stato membro richiedente entro un mese dalla data in cui l'esito sia stato reso noto (art. 15).

D. Il monitoraggio delle imprese è possibile attraverso uno scambio di informazioni stabile e trasparente tra Autorità competenti degli Stati membri.

Le informazioni oggetto di scambio devono comprendere (art. 16):

- 1 numero di imprese che soddisfano le condizioni di cui all'art. 6;
- 2 numero di imprese che hanno comunicato informazioni a norma dell'art. 7;
- 3 sanzioni imposte a norma dell'art. 14 in caso di inosservanza degli obblighi della presente Direttiva;
- 4 numero di imprese che si presume non abbiano una sostanza minima a norma dell'art. 8 e numero di imprese che hanno confutato tale presunzione a norma dell'art. 9;
- 5 numero di imprese esentate dagli obblighi previsti dalla presente Direttiva a norma dell'art. 10;
- 6 numero di accertamenti su imprese che soddisfano le condizioni di cui all'art. 6, paragrafo 1;
- 7 numero di casi in cui si è riscontrato, in particolare a seguito di un accertamento, che un'impresa che si presumeva avesse una sostanza minima non esercita un'attività sostanziale;
- 8 numero di richieste di scambio di informazioni trasmesse e numero di richieste ricevute;
- 9 numero di richieste di accertamenti fiscali trasmesse e numero di richieste ricevute.

E. Con la Proposta n. 565 il legislatore comunitario intende affinare ulteriormente i meccanismi di contrasto ai fenomeni di elusione ed evasione fiscale in ambito comunitario. Come più volte ribadito, il testo della Proposta non è ancora definitivo, ma si intravede già con nitidezza l'ossatura del provvedimento.

Anzitutto, la Proposta affronta esclusivamente fenomeni di elusione o evasione fiscale di carattere internazionale, ciò diversamente dalla disciplina italiana, che si arresta a fattispecie essenzialmente domestiche.

Inoltre, mentre la normativa italiana si applica esclusivamente alle società, la Proposta avrà impatto su una platea assai più vasta di soggetti, come peraltro specificato in premessa. I profili soggettivi risultano quindi molto diversi tra loro, più limitati quelli italiani, estremamente ampi quelli comunitari.

Diversa è anche la *ratio* di fondo delle due normative.

La disciplina italiana, in un'ottica tipica degli anni '90 (non si era ancora affermato né nella legislazione né nella giurisprudenza il principio del divieto di abuso del diritto in materia tributaria), intende contrastare il tentativo di mascherare la proprietà e lo sfruttamento di attivi celandoli dietro soggetti dotati di personalità giuridica, laddove la vera ed effettiva titolarità dei beni fa capo a persone fisiche.

L'azione di contrasto era (ed è) quindi rivolta principalmente agli "schermi societari" utilizzati in modo improprio, essenzialmente tesi ad ottenere benefici fiscali derivanti dall'erosione della base imponibile ottenuta grazie alla deducibilità di costi altrimenti non ottenibile ovvero da situazioni di perdita prolungata nel tempo e quindi ritenuta "sospetta".

Infine, l'apparato sanzionatorio italiano ha natura puramente indiretta ed è costituito sia dall'applicazione dell'imposta su di un reddito minimo presunto, disconoscendo se del caso perdite fiscali, sia indirette (diniego dei rimborsi IVA).

Per i motivi sopra esposti, è anche possibile che in sede di attuazione in Italia della Direttiva i due apparati normativi, proprio perché diversi tra loro, possano convivere. Il superamento del test di sostanza, inoltre, non costituisce un vero *safe harbour*, non essendo precluso alle Amministrazioni fiscali nazionali di applicare norme anti-abuso domestiche (cfr. BALDASCINO M. - MAZZOTTI G., *La proposta di Direttiva sulle Shell Companies: società intermedie alla prova della sostanza economica*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 581-586; MORRI S. - NICOLOSI F., *Proposta di Direttiva sulle Shell Companies per prevenire l'uso improprio di entità di comodo*, cit.).

Ciò non implica necessariamente una separatezza formale di norme, semmai una modifica o riscrittura sostanziale della norma in essere che comporti un ampliamento della sua attuale portata. Occorrerebbe anche una norma di coordinamento utile a chiarire i due diversi ambiti di applicazione ed una revisione dell'apparato sanzionatorio volto a prevenire ipotesi di possibile sovrapposizione, che comporterebbe la violazione del principio comunitario di proporzionalità.

Molto significativa nel senso di una possibile e concreta influenza della disciplina comunitaria in commento nell'ambito delle regole sulle società di comodo italiane è la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 16472 del 23 maggio scorso.

La Suprema Corte era chiamata a valutare l'idoneità della prova contraria nella disciplina delle società di comodo. La posizione della Corte è stata nel senso che a questi fini è sufficiente dimostrare lo svolgimento di un'effettiva attività economica, in ciò richiamando espressamente il principio comunitario di proporzionalità e, appunto, la coerenza con il dettato della Proposta.

In conclusione, la prevista efficacia della norma a far data dall'anno in corso rende la tematica particolarmente di attualità anche per gli ambiti puramente domestici.

Gruppi societari, società di investimento nonché soggetti che operano nel *wealth planning* dovranno riesaminare con occhio critico alcune delle strutture societarie e di investimento sino ad oggi adottate.

F. Qualche ulteriore considerazione meritano anche le connessioni tra le disposizioni della Proposta e la recente istituzione in Italia del registro dei titolari effettivi, di cui al D.M. 11 marzo 2022, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 23 maggio scorso.

Il registro dei titolari effettivi è stato istituito nell'ambito del *corpus* normativo di fonte comunitaria volto alla prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e finanziamento del terrorismo, di cui al D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231.

In estrema sintesi, il registro dei titolari effettivi conterrà gli estremi identificativi dei soggetti qualificati tali dalla normativa antiriciclaggio; i dati relativi dovranno essere forniti in termini perentori alle Camere di Commercio da tutte le persone giuridiche, trust compresi, con le modalità tecniche previste dal decreto.

Ora, in base all'art. 5, comma 4 del decreto ministeriale in commento, l'accesso ai dati del registro è consentito anche alle Autorità preposte al contrasto dell'evasione fiscale, così come menzionate all'art. 21, comma 2, lett. d), e comma 4, lett. c), D.Lgs. n. 231/2007, le quali dovranno attestare formalmente che l'accesso ai dati del registro è appunto giustificato da queste ragioni.

Ci pare quindi evidente che nell'ipotesi di *shell companies* residenti in Italia, l'utilizzo distorto di veicoli societari come schermo di soggetti e attività finalizzate all'evasione fiscale trova nell'istituzione del registro dei titolari effettivi un'ulteriore, efficace, forma di contrasto.

Va anche considerato che, nel contempo, tenuta presente l'esenzione dall'applicazione della Proposta nell'ipotesi in cui i titolari effettivi non ottengano benefici fiscali dalla presenza di *shell companies*, il registro dei titolari effettivi rende l'analisi più chiara e meno controversa, lasciando potenzialmente minore spazio ad interpretazioni arbitrarie. Tale maggiore chiarezza e trasparenza costituisce una tutela in più per il contribuente in buona fede.

Un'ultimissima considerazione, anche se l'oggetto del presente lavoro non è la sede più idonea per ulteriori approfondimenti.

Ci pare che ancora una volta le due "strade" della normativa antiriciclaggio e della normativa fiscale si incrociano e si rendono in qualche misura interdipendenti tra loro.

La nostra considerazione finale è che fino a quando questi incroci saranno solo occasionali o casuali, la lotta al riciclaggio e all'evasione/elusione fiscale resterà comunque debole e saranno sempre necessari nuovi interventi e aggiornamenti.

Noi riteniamo che solo quando le due “strade” si incroceranno per una volontà legislativa comunitaria che tenda a creare un coordinamento sistematico tra loro, i fenomeni distorsivi gravi del riciclaggio e dell'evasione fiscale potranno essere combattuti con maggiore efficacia e con minori sforzi di *compliance*: anche questa è parte della *governance* comunitaria e quindi dei criteri ESG.

IL PUNTO SU...

I trust nelle imposte indirette alla luce della recente circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)

VALENTINA BUZZI E GIULIA SORCI

A. Dopo una consultazione durata oltre un anno, il 20 ottobre scorso l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la versione definitiva della circolare sulla disciplina fiscale dei *trust*. A una prima analisi, le osservazioni e i commenti forniti nel corso dei mesi dalla dottrina, dai professionisti e dalle associazioni di categoria parrebbero essere stati in larga parte recepiti. Nel prosieguo, si analizzeranno solo gli aspetti di maggior interesse relativi alla tassazione dei *trust* nel comparto delle imposte indirette, riservandoci sin d’ora l’effettuazione in futuro di altre osservazioni sui profili di contorno più significativi.

B. Nel documento di prassi, l’Amministrazione è ritorna in primo luogo sul trattamento fiscale dei *trust* interposti, così come richiesto da molti in sede di consultazione, ribadendo che, ai fini delle imposte dirette, le attribuzioni effettuate da tali *trust* non generano redditi imponibili per l’interponente (anche se il *trust* è istituito in un Paese a fiscalità privilegiata) a condizione che, e nella misura in cui, derivino da redditi che, in ragione dell’interposizione, siano già stati assoggettati ad imposizione in Italia secondo le categorie previste dall’art. 6 TUIR.

La novità sul punto è che, secondo l’Agenzia, tale approccio “*look-through*” dovrebbe applicarsi, *mutatis mutandis*, anche ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni nell’ipotesi di decesso del disponente/interponente.

Questa soluzione, che di primo acchito potrebbe apparire lineare e condivisibile, presta il fianco in realtà ad alcuni rilievi se si cerca una lettura sistematica della stessa.

B1. In passato, l’Agenzia delle entrate è già intervenuta sulla nozione di “*trust interposto*”, fornendo una sorta di “*criterio guida*” ai fini delle imposte dirette (cfr. circ. 27 dicembre 2010, n. 61/E) che – come osservato da una parte della dottrina – “dovrebbe” poggiare sul concetto di “inesistenza giuridica” («*sempreché a essa abbia inteso, in effetti, fare riferimento l’Agenzia nell’utilizzare il termine “inesistenza”*»): in linea generale, sulla base di tale impostazione e della terminologia utilizzata, un *trust* dovrebbe pertanto considerarsi “*inesistent[e] in quanto interpost[o]*” nel momento in cui il disponente privi *de iure o de facto* il *trustee* delle proprie prerogative, eterodirigendolo (cfr. CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, II, 317 ss.; la citata circolare è stata commentata anche da, anche da STEVANATO D., “*Stretta*” dell’Agenzia delle entrate sulla fiscalità dei *trust*: a rischio un sereno sviluppo dell’istituto?, in *Corr. trib.*, 2011, 7, 537 ss.).

Ciò si verifica, ad esempio, nei casi in cui l’ingerenza del disponente sia tale che i beni in *trust* appaiono ancora sotto il suo controllo, ovvero nella circostanza in cui il disponente trattenga per sé alcuni diritti e facoltà spogliando di fatto la funzione del *trustee* (come peraltro confermato dalla stessa Convenzione dell’Aja). La mancanza dell’effettivo passaggio dei beni sotto il controllo del *trustee* fa venir meno uno degli elementi distintivi propri del *trust* secondo la Convenzione dell’Aja (art. 2), in difetto del quale non è possibile identificare giuridicamente il *trust* né ai fini della Convenzione, né tantomeno riconoscerlo come tale ai fini del diritto interno.

Tuttavia, il “criterio guida” delineato dall’Amministrazione finanziaria non collima con taluni dei postulati (o indicatori) utilizzati a “supporto” dello stesso e per individuare, nella citata circolare n. 61/E/2010, le fattispecie interpositorie.

A ben vedere, quando il disponente “decide”, ad esempio, di riservarsi qualche prerogativa (*i.e.* limitare il potere del *trustee* di alienare taluni beni ritenuti strategici ovvero non compiere taluni investimenti reputati eccessivamente rischiosi), così come nel caso in cui figuri tra i beneficiari del *trust* al fine di percepire una rendita dopo essersi spogliato dei suoi beni, il *trust* non dovrebbe dirsi giuridicamente inesistente. Infatti, tali elementi singolarmente considerati – ed opportunamente circoscritti – non dovrebbero incidere di per sé sul reale passaggio del controllo dei beni al *trustee* e sulle prerogative gestorie spettanti a quest’ultimo e pertanto non dovrebbero minare gli elementi su cui la Convenzione costruisce la nozione di *trust* (cfr. ancora CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, cit.).

Il contrasto argomentativo dell’Agenzia, che comporta l’inclusione – per elencarne alcune – di queste situazioni tra le fattispecie considerate interpositorie, sembra “figlia” dell’evoluzione interpretativa in campo tributario della nozione di “interposta persona”, che risulta strettamente correlata a quella di soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi.

In tale prospettiva, benché il *trust* persegua interessi meritevoli di tutela e risulti compatibile con le regole del sistema giuridico privatistico, per qualificarsi quale soggetto non interposto ai fini delle imposte dirette lo stesso deve possedere taluni requisiti ulteriori, quali l’essere riconducibile ad un’organizzazione di beni non appartenenti ad altro soggetto passivo ed essere dotato di autonomia, requisiti peraltro esistenti già da tempo nell’ordinamento e invocati in passato (cfr. delibera del Secit 11 maggio 1998, n. 37).

In forza di tale impostazione – e superando la tradizionale dicotomia civilistica interposizione fittizia e interposizione reale – l’Amministrazione finanziaria parrebbe riconoscere come interposti quei *trust* che non possono identificarsi quale centro autonomo di imputazione dei redditi per assenza di autonomia nell’amministrazione e nella disposizione dei beni (nonché dei redditi prodotti) in capo al *trustee* rispetto agli attori coinvolti (*i.e.* disponenti, beneficiari, ecc.). L’effetto dell’adozione di tale approccio finisce con l’essere quello di disporre di un concetto di interposizione in grado di adattarsi meglio, quasi plasticamente, alle molteplici fattispecie che quotidianamente si pongono nella pratica, vista l’estrema duttilità del *trust* (per una disamina, cfr. MASSAROTTO S. – VICARI A., *Il trust e la soggettività passiva, un’analisi realistica del concetto di interposizione fittizia nelle imposte sui redditi*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2020, 49, 41 ss., nonché Risposta ad interpello n. 381/2019).

B2. Delineato rapidamente il perimetro nelle imposte dirette, è possibile passare al comparto delle indirette, visto che – come anticipato in apertura – l’Agenzia ha ritenuto che la nozione di *trust* interposto, nella conformazione delineata, dovrebbe valere anche in questo diverso settore dell’imposizione.

A caldo, l’impressione è che, nell’illustrare le ipotesi di *trust* “da ritenere inesistenti in quanto interposti” nei precedenti documenti di prassi e nella recente circolare n. 34/E/2022, l’Amministrazione non abbia tenuto in debita considerazione il tributo successorio.

Se si intende il termine “inesistenza” utilizzato dall’Agenzia come “inesistenza giuridica” per difetto di uno o più degli elementi costitutivi della nozione di *trust* delineata dalla Convenzione dell’Aja, un *trust* che per l’Agenzia delle Entrate è inesistente ai fini delle imposte sui redditi è giocoforza e pacificamente inesistente anche ai fini delle imposte indirette (cfr. CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, cit.).

Il problema è che l’Agenzia non sembra allineata a tale impostazione, sposando una diversa e ibrida nozione, donde la necessità di chiedersi quale sia il trattamento da riservare nelle imposte indirette a quei *trust* che non possono dirsi giuridicamente inesistenti secondo i dettami della Convenzione dell’Aja ma che l’Amministrazione ricomprende tra le ipotesi di *trust* “interposti in quanto inesistenti” ai fini delle imposte dirette.

Rimane oscuro se i precedenti di prassi (cfr. Risposta ad interpello n. 359/2022), che imponevano una sorta di doppio “binario” circa il disconoscimento del *trust* in funzione del compartimento impositivo di interesse, possano considerarsi davvero “superati” o all’opposto sia conveniente ritornare nuovamente sull’argomento circostanziando, anche tramite un approccio “*tailor-made*”, i casi in cui il *trust* può essere disconosciuto non solo ai fini delle imposte sui redditi ma anche ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni.

C. In relazione all’altro tema ampiamente dibattuto in dottrina (la produzione è sterminata) e in sede di consultazione della bozza di circolare, ossia l’individuazione del “momento impositivo” ai fini del tributo successorio, l’Agenzia si è definitivamente “piegata”, salva un’interessante e ineccepibile novità, alle conclusioni raggiunte dalla oramai monolitica giurisprudenza di legittimità, lasciando aperta tutta via la strada a talune legittime ipotesi di pianificazione patrimoniale.

In particolare, l’Amministrazione finanziaria ha recepito l’interpretazione giurisprudenziale (che, per amor del vero, è sostenuta da più di 15 anni sia dalla quasi totalità della dottrina tributaria sia dalla quasi totalità della giurisprudenza di merito) secondo cui l’applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni e sui vincoli di destinazione scatta al momento del “*reale trasferimento di beni o diritti (...)*” e quindi del “*reale arricchimento dei beneficiari*”, abbandonandosi la tesi originaria, sostenuta senza distinzioni, della immediata tassazione al momento del trasferimento dei beni dal disponente al *trustee* (cfr. circ. 6 agosto 2007, n. 48/E nonché circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E).

Adesso, l’Agenzia ammette che la dotazione di beni e diritti in *trust* non integra più di per sé, e in ogni caso, un trasferimento imponibile, ma rappresenta un atto generalmente neutro, che non dà luogo ad un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta. Per l’Agenzia, un trasferimento di ricchezza per dirsi “imponibile” necessita sempre che si configuri come attribuzione “stabile” di beni compiuta dal *trust* in favore del beneficiario. E ciò va verificato attraverso un’analisi accurata delle clausole statutarie che disciplinano il concreto assetto degli interessi patrimoniali e giuridici dell’istituto in esame.

Ma vi è di più.

Come si è anticipato, l’Amministrazione si è distaccata dalla soluzione “assolutista” sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità, che non tiene in effetti conto dell’eterogeneità degli assetti che si possono realizzare con il *trust*, precisando che l’imposta sulle successioni e donazioni potrebbe applicarsi anche al momento della costituzione e dotazione del *trust* se in tale momento si verifica un arricchimento imponibile, ossia un’attribuzione che possieda il carattere di stabilità già con l’atto di costituzione o dotazione del *trust* e in presenza di beneficiari individuati (o individuabili) che risultino titolari di diritti pieni e esigibili.

Questa soluzione esegetica, che ha suscitato scalpore tra gli operatori, non è in verità nuova.

Essa è stata infatti sostenuta in dottrina sin dal momento del “ripristino” dell’imposta sulle successioni e donazioni da parte del legislatore con l’art. 2, commi da 47 a 50 D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (v. CONTRINO A., *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trust familiari*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 5, I, 529 e, in parziale accoglimento, FEDELE A., *Il trasferimento dei beni al trustee nelle imposte indirette*, in FRANSONI G. - DE RENZIS SONNINO N., a cura di, *Teoria e Pratica delle fiscalità dei trust*, Milano, 2008; limitatamente ai *trust* nudi, di recente, TASSANI T., *Le diverse tipologie di trust tra imposizione in “entrata” ed in “uscita”*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2020, 4, 361) ed è stata ribadita, con alcuni, anche nel periodo in cui era in consultazione la bozza di circolare sulla tassazione dei *trust*, che non conteneva alcun riferimento in merito (v. CONTRINO A., *Contributo al completamento della teoria giurisprudenziale di tassazione dei trust ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti con uno sguardo indietro di tre lustri*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, 1217 ss.).

Secondo tale orientamento dottrinale, l’applicazione del tributo successorio-donativo – per i vincoli di destinazione, in generale, e per i *trust*, nello specifico – non deve essere collegata sempre e solo alla mera creazione del vincolo, come pretendeva l’Amministrazione finanziaria, ma neanche sempre e solo al successivo trasferimento al beneficiario dei beni e diritti in *trust*, dovendosi ancorare l’applicazione

dell'imposta sulle successioni e donazioni all'arricchimento attuale ed effettivo di un soggetto diverso dal disponente. E, per tale via, il tributo si ritiene immediatamente applicabile al momento della costituzione del *trust*, con devoluzione dei beni, in tutti i casi in cui *trust* subisce il definitivo arricchimento (si pensi ai *trust* costituiti a fini caritatevoli, che sono privi di beneficiari in senso giuridico, ma esistendo solo in senso economico) o i beneficiari acquisiscono un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale certo e determinabile, e dunque attuale, sul fondo in *trust*, ancorché la materiale apprensione sia differita a un momento successivo.

E questa soluzione esegetica sembra proprio quella fatta propria dall'Amministrazione nella recente circolare in commento.

In definitiva, il tributo dovrebbe essere applicato al momento di trasferimento finale dei beni in *trust* ai beneficiari se l'effettivo ampliamento del patrimonio di questi ultimi si concretizza soltanto in questa sede. Tuttavia, nei casi di *trust* non onerosi o familiari che determinano fin dall'istituzione, e quale loro mero effetto, la nascita in capo al beneficiario di un vero e proprio "diritto soggettivo" nei confronti del *trustee*, latore di un arricchimento attuale, il tributo dovrà essere applicato al momento della costituzione del vincolo, poiché è in tale momento iniziale che si verifica l'immediato ed automatico incremento del patrimonio del beneficiario medesimo.

IL PUNTO SU...

La natura dei termini nei controlli formali e le conseguenze del mancato invio della preventiva comunicazione di irregolarità

ALBERTO MARIA GAFFURI

A. È noto che i controlli dell'Amministrazione eseguibili sulle informazioni fornite in sede di dichiarazione si articolano in due distinte metodologie procedurali: formale e sostanziale.

L'atto formulato dall'Ufficio in esito al controllo produce, in ogni caso, un effetto immediatamente modificativo sugli elementi contenutistici della dichiarazione. La parte dispositiva del provvedimento sostituisce, in modo diretto, un corrispondente segmento delle comunicazioni spontanee del dichiarante.

La differenza tra i due tipi di indagine riposa, come è risaputo, sulla natura e sull'evidenza dell'errore che si va a correggere.

Lo sbaglio cui viene posto rimedio con il controllo formale emerge incontestabilmente dal testo della dichiarazione o dal confronto meccanico di questo con il contenuto di altre fonti informative in possesso del Fisco (per esempio, le dichiarazioni relative a periodi d'imposta anteriori). È un errore rilevabile immediatamente sulla scorta delle conoscenze a disposizione dell'Ufficio, ponendo a raffronto le risultanze delle varie sezioni che compongono il documento dichiarativo o provvedendo a coordinare quelle risultanze con le informazioni evincibili da altre fonti documentali acquisite dall'Ufficio per effetto degli adempimenti, spesso di carattere seriale, posti a carico del contribuente, non in conseguenza di indagini specifiche e circostanziate attuate dall'Amministrazione.

Si tratta di uno sbaglio il cui disvelamento non richiede un'attività di ricognizione e di valutazione della situazione fattuale, sottostante alla descrizione del dichiarante, al contrario di quanto invece accade nei controlli c.d. sostanziali. In sostanza, il Fisco non "scava" nel dato dichiarato per comprendere la sua giustificazione sotto il profilo sostanziale, ovvero sotto il profilo della corretta rappresentazione del fatto della vita economica cui fa riferimento il dato medesimo e del rispetto delle condizioni oggettive per inquadrare tale fatto nel presupposto imponibile o per considerarne gli esiti nella liquidazione della base imponibile o del tributo; l'analisi del Fisco si arresta alla valutazione dell'esattezza del valore numerico esposto nella dichiarazione (con la rimozione di scorrettezze di scrittura o di calcolo) e alla verifica della coerenza di tale valore con il complesso delle notizie sull'esecuzione di versamenti e sul rispetto di altri doveri o oneri che interessano la sfera tributaria (per esempio, l'esecuzione e la certificazione delle ritenute alla fonte o la conservazione dei giustificativi riguardanti le spese deducibili o detraibili sostenute), fornite in ottemperanza dei obblighi di comunicazione, anche con sistemi automatizzati, imposti dall'ordinamento al contribuente o a terzi.

Nei controlli formali in senso proprio, *ex art. 36-ter* D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione può richiedere al contribuente l'esibizione di documenti concernenti crediti, deduzioni o detrazioni oggetto di evidenziazione nella dichiarazione: tali documenti costituiscono, comunque, naturali complementi illustrativi delle indicazioni numeriche rese dal dichiarante e servono per verificare pur sempre l'esattezza dei conteggi operati dall'autore della dichiarazione e dei valori comunicati al Fisco con essa.

B. Quando dall'esecuzione di una verifica formale emerge un errore, l'Ufficio deve informare il contribuente (anche per evitare la ripetizione dello sbaglio), inviando un'apposita comunicazione di ir-

regolarità: secondo la tesi accolta prevalentemente in letteratura, questo atto informativo avrebbe natura endoprocedimentale, essendo emesso in una fase preliminare rispetto all'iscrizione a ruolo delle somme di cui si reputa creditrice (INGRAO G., *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. trib.*, 2005, 3, 940 ss.).

Ricevuta la comunicazione innanzi citata, il contribuente può scegliere di comportarsi in uno dei seguenti modi: *a)* spontaneamente o su invito dell'Ufficio, può fornire spiegazioni e produrre documentazione, al fine di ottenere, a seguito di un riesame in autotutela della comunicazione di irregolarità, una rideterminazione dell'importo dovuto; *b)* entro lo stesso termine (trenta giorni) concesso per domandare la revisione degli esiti del controllo, può invece pagare la maggiore imposta liquidata nella comunicazione, ottenendo una riduzione delle sanzioni; *c)* infine, può attendere la notifica – nel termine di decadenza previsto dal citato art. 25 D.P.R. n. 602/73 – della cartella di pagamento relativa all'intero tributo e alla sanzione e pagare, oppure ricorrere in via giudiziale per ottenere l'annullamento del provvedimento (v., in tema, PIERRO M., *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, 6, 1574 ss.).

Per la Corte di Cassazione non sarebbe sempre necessario l'invio della predetta comunicazione, in quanto è suo convincimento che l'obbligo di rendere edotto il contribuente dell'esito del controllo amministrativo, prima dell'emissione della cartella, non abbia valore assoluto.

È opinione della Corte che il provvedimento esattivo da ultimo citato possa rappresentare, talora, anche il primo atto attraverso il quale il dichiarante è messo al corrente delle imprecisioni commesse nel documento descrittivo che ha compilato. Invero, come affermato in Cass., 5 ottobre 2016, n. 19861, «*la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso (Cass., Sez. 5, n. 8342 del 25/05/2012, Rv. 622681; v. anche Sez. 6 - 5, Ord. n. 15584 del 08/07/2014, Rv. 631667; Sez. 5, n. 12023 del 10/06/2015, Rv. 635672)*».

La dottrina di settore è prevalentemente contraria alla tesi della giurisprudenza di legittimità.

Si argomenta, infatti, che la comunicazione in esame chiude la fase iniziale dell'attività liquidatoria dell'Ufficio e possiede un autonomo rilievo: essa è un atto necessario, che consente al contribuente, informato dell'esito dell'intervento correttivo, di orientare opportunamente il suo comportamento (BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 11, 871 ss.; MARCHESELLI A., *Ancora sul controllo formale delle dichiarazioni: oneri degli uffici tributari nel caso di minore eccedenza a credito*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 5, 487 ss.; CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 286 ss.; PIERRO M., *op. cit.*, 1574 ss.; COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni [artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973]*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1497 ss.; GUIDARA A., *Il contraddittorio nei procedimenti di liquidazione della dichiarazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 4, 323 ss.; ID., *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 23, 1820 ss.; CARPENTIERI C., *Termini per l'iscrizione a ruolo ex art. 36-bis e per la notifica della cartella esattoriale: avviso bonario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 5, 1503 ss.).

È predominante tra gli interpreti il pensiero che l'avvertimento bonario di cui si discorre non sia atto autonomamente impugnabile (cfr. TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, 62; TABET G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TAR SU*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 4, 324; PURI P., *I confini della giurisdizione tributaria nella riscossione dei tributi*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A., a cura di, *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 385-386; per ulteriori approfondimenti in merito alla question dell'impugnazione degli avvisi bonari e delle comunicazioni di

irregolarità si rinvia a CARINCI A., *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, I, 274; RANDAZZO F., *“Avvisi bonari” ed esercizio informale di funzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2008, 2, 468 e COPPA D., *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2007, 45, 3696).

C. I controlli formali, essendo indirizzati a correggere errori rilevabili con immediatezza, per mezzo di confronti elementari e talora automatizzati, incidono di regola su segmenti del processo determinativo dell'imposta posteriori alle fasi - più complesse e delicate - dell'individuazione del presupposto impositivo e della determinazione della base imponibile (ad eccezione degli oneri deducibili).

I controlli formali vanno, pertanto, completati entro un certo lasso temporale più breve del termine stabilito dalla legge per attuare i controlli di natura sostanziale, essendo i primi di esecuzione più semplice e agevole.

In forza dell'art. 28 L. n. 449/1997, l'arco di tempo concesso dall'art. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 deve essere considerato di natura meramente ordinatoria (su tale profilo, in dottrina, SAMMARTINO S., *In tema di prescrizione del diritto al rimborso*, in *Norma - quotidiano di informazione giuridica*, 2012, 8).

L'art. 28 menziona espressamente solo il procedimento di controllo di cui all'art. 36-*bis* e non contiene alcun accenno alle altre due metodologie di analisi e rettifica della dichiarazione che completano il quadro dei poteri di intervento correttivo c.d. formali, disciplinati dall'art. 36-*ter* dello stesso D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972.

Ragioni di ordine sistematico indurrebbero a ritenere inevitabile l'estensione della precisazione di cui all'art. 28 alle barriere temporali entro cui deve essere ultimata l'azione, volta a rimediare alle inesattezze che affliggono la dichiarazione, regolata dalle due norme da ultimo citate.

Pur tuttavia, l'argomento sistematico non appare risolutivo, se si considera che gli interventi riparatori degli errori dichiarativi che possono essere esplicitati in forza delle tre disposizioni in esame, pur accomunati dalle medesime modalità procedurali, hanno un ambito applicativo in gran parte ma non perfettamente coincidente (in caso contrario, del resto, sarebbe stato inutile dedicare a ciascuno una disciplina specifica, racchiusa in una norma distinta).

In verità, per ampliare la portata del precetto dell'art. 28 sulla natura non cogente del periodo temporale stabilito per compiere i controlli di cui all'art. 36-*bis* – l'unica norma in esso espressamente nominata – ai termini per eseguire le procedure di controllo regolate dagli artt. 36-*ter* e 54-*bis* bisognerebbe sostenere che l'omesso richiamo di tali ultime norme sia frutto di una svista e, dunque, opinare che quell'omesso richiamo abbia generato un'involontaria lacuna precettiva riguardante casi similari a quello espressamente disciplinato, che deve essere colmata.

Ma l'estensione in via analogica ai termini stabiliti per i controlli eseguibili *ex art.* 36-*ter* e 54-*bis* del riconoscimento della natura non perentoria, operato a proposito del termine apposto alle attività di indagine previste dall'art. 36-*bis*, è ostacolata dal perimetro non perfettamente coincidente di tutti questi controlli.

Inoltre, l'art. 28 sembrerebbe una previsione normativa consapevolmente eccezionale.

La formulazione lessicale degli artt. 36-*bis*, 36-*ter* e 54-*bis*, invero, non lascia apparentemente adito a dubbi: l'eventuale errore va comunicato al contribuente entro un preciso periodo di tempo, non oltrepassabile. Quindi, decorso quel periodo di tempo, all'Amministrazione dovrebbe essere preclusa l'adozione di iniziative volte a correggere la dichiarazione. Alla naturale impossibilità di superare la barriera temporale fissata dalla legge farebbe eccezione, appunto, ai sensi del precetto peculiare dettato nell'art. 28, solo il termine cui è soggetto l'esercizio dei compiti di controllo affidati al Fisco dall'art. 36-*bis*.

Per completare il ragionamento bisogna considerare, peraltro, che nessuna disposizione attribuisce in modo espresso natura perentoria ai termini fissati per eseguire i controlli formali. Il convincimento circa gli effetti preclusivi che deriverebbero dal decorso di tali termini si può trarre solo adottando una metodologia interpretativa che trascende il tenore letterale dei testi normativi, nei quali non è rintracciabile alcuna specifica ammissione in tal senso.

L'unica decadenza comminata esplicitamente dal potere di recuperare le maggiori imposte dovute ma non versate, a causa di un errore commesso nella predisposizione della dichiarazione e corretto attraverso le procedure di controllo formale, riguarda la notifica, entro un certo lasso di tempo, della cartella di pagamento (cfr. art. 25 D.P.R. n. 602/1073).

D. In definitiva, occorre coordinare l'obbligo – sancito dagli artt. 36-*bis*, 36-*ter* e 54-*bis* - di rendere edotto il dichiarante dell'esistenza e della natura dell'errore scoperto dall'Ufficio (informazione da cui originano per il contribuente una serie di diritti e di facoltà tanto di interloquire con l'Amministrazione quanto di definire in modo agevolato la vertenza tributaria) sia con l'assenza di espressi divieti di oltrepassare - pena la revoca per legge del potere correttivo - le barriere temporali fissate per l'invio della comunicazione informativa all'autore dell'inesattezza, sia con la previsione però dell'impossibilità di far valere la pretesa impositiva (che trae fondamento dalla rettifica di un errore formale), ove non sia rispettato il termine per la notificazione della cartella.

Una ricostruzione equilibrata e coerente dei vari precetti conduce alle seguenti conclusioni:

- non è necessario rispettare i termini – che nessuna norma qualifica espressamente come cogenti - per l'invio dell'avviso riguardante l'errore in cui è incorso il dichiarante. Anche se questa soluzione stride in apparenza con uno sviluppo del procedimento di controllo ben ordinato e pienamente rispettoso delle esigenze di protezione degli interessi del contribuente autore di un errore dichiarativo, l'Ufficio, se non inoltra alcuna comunicazione informativa, non incorre in decadenze;
- da un canto, il contribuente deve essere reso edotto dell'errore, dall'altro non vi è un limite temporale insuperabile entro cui questo obbligo informativo deve essere adempiuto e l'unico atto che deve essere notificato a pena di decadenza è la cartella;
- ne deriva che i chiarimenti relativi alla scorrettezza dichiarativa possono essere forniti anche nel provvedimento riscossivo;
- la cartella, qualora non preceduta dall'avvertimento relativo all'esito della verifica operata dall'Ufficio, non può che svolgere preliminarmente la funzione dell'atto chiarificatore mancante. Quindi, il provvedimento notificato dall'Agente della riscossione non può limitarsi a contenere l'ingiunzione di pagare le somme pretese dal Fisco entro sessanta giorni, ma deve assolvere ad una serie di compiti aggiuntivi, ovvero: deve informare adeguatamente il destinatario circa la tipologia e la genesi dello sbaglio commesso; deve dar modo al contribuente di esercitare la facoltà di instaurare un contraddittorio con l'Amministrazione, presentando osservazioni e documenti, al fine di dimostrare l'inconsistenza dei rilievi che gli vengono mossi, oppure di aderire alle valutazioni dell'Ufficio, beneficiando della riduzione delle sanzioni.

Questo accrescimento delle funzioni concerne necessariamente qualunque cartella che scaturisca da un controllo formale, indifferentemente se compiuto *ex art.* 36-*bis*, 36-*ter* o 54-*bis*, allorché il provvedimento della fase riscossiva non sia preceduto da una comunicazione illustrativa preliminare.

Quando la cartella è il primo atto ricevuto dal contribuente, è la sua notifica che fa sorgere i presupposti per l'esercizio delle prerogative che l'ordinamento riserva al dichiarante cui si imputa un errore a tutela dei suoi interessi: se non fosse possibile mettere in moto l'esercizio di quelle prerogative, la posizione soggettiva del dichiarante verso il Fisco finirebbe col subire un'inammissibile lesione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 11, 871 ss.
 CARINCI A., *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, I, 243 ss.
 CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 286 ss.
 CARPENTIERI C., *Termini per l'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis e per la notifica della cartella esattoriale: avviso bonario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 5, 1503 ss.
 COPPA D., *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2007, 45, 3687 ss.

- COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1475 ss.
- GUIDARA A., *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 23, 1819 ss.
- GUIDARA A., *Il contraddittorio nei procedimenti di liquidazione della dichiarazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 4, 323 ss.
- INGRAO G., *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. trib.*, 2005, 3, 940 ss.
- MARCHESELLI A., *Ancora sul controllo formale delle dichiarazioni: oneri degli uffici tributari nel caso di minore eccedenza a credito*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2003, 5, 487 ss.
- PIERRO M., *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, 6, 1574 ss.
- PURI P., *I confini della giurisdizione tributaria nella riscossione dei tributi*, in BASILAVECCHIA M. - CANNIZZARO S. - CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 385-386
- RANDAZZO F., *"Avvisi bonari" ed esercizio informale di funzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2008, 2, 460 ss.
- SAMMARTINO S., *In tema di prescrizione del diritto al rimborso*, in *Norma - quotidiano di informazione giuridica*, 2012, 8
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, 62
- TABET G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 4, 320 ss.

Il chiamato non è soggetto passivo dell'imposta di successione; ma la Suprema Corte non riesce a saltare il guado

SIMONE GHINASSI

Alcuni anni fa su questa Rivista Telematica si è già intervenuti sulla tematica in oggetto, con riferimento a fattispecie nella quale la Corte di Cassazione, pur aprendo una sensibile breccia nell'atavico e traluzio pregiudizio che vede nel chiamato all'eredità un vero e proprio soggetto passivo dell'imposta sulle successioni, non riteneva di saltare definitivamente il guado, concludendo nel senso che «*con riferimento all'applicazione dell'imposta di successione il sistema normativo sembra dare prevalenza - sia pur provvisoria - alla delazione sull'accettazione*» (Cass., sez. VI, 17 luglio 2018, n. 19030 da me commentata su questa Rivista, *supplemento online, Il chiamato all'eredità è soggetto passivo dell'imposta sulle successioni?*, 2018, 2, VIII, 87 ss.).

La sentenza n. 11832/2022, al contrario, avrebbe potuto costituire un definitivo superamento da parte della Suprema Corte dei precedenti orientamenti, appiattiti su tetragoni assiomi dell'Agenzia delle entrate, aderendo così all'assolutamente prevalente tesi dottrinale che esclude la soggettività passiva (quanto meno piena) del chiamato all'eredità in relazione all'imposta in oggetto. Ma anche questa volta la Corte, pur di salvare in astratto il predetto principio, finisce inevitabilmente per contraddire sé stessa.

Ma ripercorriamo brevemente i termini della questione (efficacemente sintetizzata, da ultimo, da ALBERTINI F.V., *I soggetti passivi e la coobbligazione solidale dell'imposta sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettiva di riforme*, in NEOTEPA, 2020, 2, 72 ss.).

Come è noto, l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto che il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni sia costituito dalla mera apertura della successione e non già dall'effettivo trasferimento dei beni e diritti all'erede a seguito dell'accettazione dell'eredità. Da ciò si ritiene di far coerentemente discendere che vero e proprio soggetto passivo debba già essere considerato il mero chiamato all'eredità (v. in tal senso ris. 24 agosto 2009, n. 234/E, con riferimento alla peculiare fattispecie di apertura della successione del chiamato a brevissima distanza di tempo dalla precedente successione senza che il chiamato stesso, non in possesso di beni ereditari, avesse avuto il tempo di effettuare atti di accettazione).

Quanto sopra anche dopo l'entrata in vigore del Testo Unico del 1990 (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) che ha finalmente, agli artt. 28 e 36, disciplinato espressamente la posizione del chiamato, adrendo in sostanza alla migliore dottrina che già precedentemente riteneva il chiamato non soggetto passivo in senso proprio, ma una sorta di responsabile, in determinate fattispecie, per adempimenti formali e/o sostanziali collegati all'applicazione del tributo successorio (v. GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, 87 ss. ed ora *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 52 ss.; cfr. altresì, per più ampi riferimenti dottrinali, il nostro *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014, 26 ss. e 122 ss.).

La tesi dell'Amministrazione finanziaria è stata per lunghi anni avallata, in modo in realtà piuttosto acritico, dalla Suprema Corte che ha più volte affermato il principio in base al quale presupposto dell'imposta in oggetto sia la mera apertura della successione e, conseguentemente, soggetto passivo il

mero chiamato (v. Cass., sez. trib., 10 marzo 2008, n. 6327 e 9 ottobre 2014, n. 21394, che assimilano *in toto* il chiamato all'erede, nonché, in linea di principio, la pronuncia n. 19030/2018 sopra citata).

La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte nella pronuncia in esame e le conclusioni cui la stessa è giunta avrebbero dunque potuto costituire finalmente l'occasione per, come sopra si diceva, varcare il guado, riconoscendo che al chiamato non può essere riconosciuta la qualità di soggetto passivo, bensì solo quella di responsabile per taluni obblighi formali e/o sostanziali prodromici e provvisori in ordine all'applicazione del tributo, come la migliore dottrina da anni sostiene.

Si discuteva infatti nella controversia giunta in Cassazione sulla possibilità per un chiamato all'eredità, destinatario di un avviso di liquidazione di imposta di successione non impugnato e quindi definitivo, di eliminare ogni proprio obbligo fiscale inerente detto tributo attraverso un atto di rinuncia all'eredità che, in base alla natura retroattiva della stessa (art. 521 c.c.), avrebbe cancellato *ab origine* la posizione di chiamato all'eredità del soggetto in questione e, pertanto, la debenza del tributo da parte dello stesso.

Orbene, la Suprema Corte, così come nel precedente del 2018 sopra citato, perviene ad una corretta soluzione della questione esaminata in senso positivo per il contribuente, ritiene cioè efficace, ai fini di cui sopra, la rinuncia del chiamato, ma attraverso una motivazione in parte criticabile e, comunque, pretendendo di tener fermo il principio generale in base al quale presupposto impositivo sia la mera chiamata; il che, inevitabilmente, porta la stessa Corte a contraddire sé stessa nella medesima motivazione.

Invero ed in primo luogo, la Suprema Corte esordisce in motivazione citando dei propri precedenti giurisprudenziali nei quali si era ritenuto (giustamente) che il chiamato all'eredità, a seguito della rinuncia, non risponde dei debiti ereditari del defunto. Orbene, tale principio è senz'altro corretto dal punto di vista civilistico, ma sembra che poco abbia a che fare con la problematica in esame, in quanto il debito per imposta di successione non è debito ereditario, bensì debito dell'erede (e, secondo l'Amministrazione, del chiamato). Si tratta pertanto di questioni nettamente distinte.

Ciò premesso ed esclusa pertanto ogni forza argomentativa a tale parte della motivazione della sentenza, la Suprema Corte ritiene di affermare più avanti quanto segue: «*Secondo la corretta applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7, in tema di imposta di successione, il presupposto dell'imposizione tributaria va individuato nella chiamata all'eredità e non già nell'accettazione; tale individuazione resta tuttavia condizionata al fatto che il chiamato acquisti poi effettivamente la qualità di erede, per cui l'imposta va determinata considerando come eredi i chiamati che non provino di aver rinunciato all'eredità o di non avere titolo di erede legittimo o testamentario. Sebbene ai fini della legittimazione passiva di tale imposta sia sufficiente essere chiamati all'eredità, l'efficacia retroattiva della rinuncia, legittimamente esercitata, determina il venir meno con effetto retroattivo anche della legittimazione passiva*».

Come è evidente la Corte coglie a pieno la sostanza del problema, nel senso di ritenere che l'applicazione dell'imposta possa avvenire solo nei confronti del chiamato che abbia acquisito la qualità di erede, ma pretende di arrivare a tale conclusione mantenendo fermo il principio in base al quale presupposto dell'imposta sia la mera apertura della successione e, di conseguenza, soggetto passivo il mero chiamato.

Ancora e giustamente la Suprema Corte argomenta che «*sarebbe infatti contrario all'art. 53 Cost., assoggettare ad imposta un soggetto rispetto al quale il presupposto impositivo, rappresentato dalla trasmissione di beni mortis causa, non sia addirittura mai sorto per effetto della rinuncia*».

Ma allora come è possibile, senza contraddire sé stessi, ritenere costituzionalmente legittimo un impianto normativo che ancori, in linea di principio, alla mera apertura della successione ed alla mera chiamata il presupposto e la soggettività passiva del tributo? Né l'una né l'altra invero, come la Suprema Corte insegna, possono costituire completa e definitiva manifestazione di capacità contributiva.

In definitiva, se non si vuole che le proprie argomentazioni risultino la mera riproduzione di vecchi stereotipi che conducono a risultati contraddittori ed in contrasto con i principi costituzionali, non può che concludersi, con la migliore dottrina, nel senso che il chiamato all'eredità non possa definirsi soggetto passivo in senso proprio (così come non è la mera apertura della successione presupposto del tributo), bensì soggetto che in determinati situazioni, oggi ben delineate dagli artt. 28, commi 2 e 4, e 36, comma

3, D.Lgs. n. 346/1990, assume talune obbligazioni formali (e talora anche sostanziali) in ordine all'applicazione del tributo e che, come tale, è da alcuni avvicinato alla figura del responsabile d'imposta.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBERTINI F.V., *I soggetti passivi e la coobbligazione solidale dell'imposta sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettiva di riforme*, in NEOTEPA, 2020, 2, 72 ss.

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008

GHINASSI S., *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014

GHINASSI S., *Il chiamato all'eredità è soggetto passivo dell'imposta sulle successioni?*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 2018, 2, VIII, 87 ss.

IL PUNTO SU...

Popper, “PRODIGIT” e giustizia predittiva

ENRICO MARELLO

A. Il progetto PRODIGIT sta suscitando un grande interesse nella comunità scientifica e nella comunità applicativa del diritto tributario. Su questa rivista, per esempio, analizzano diversi profili della questione Francesco Farri (in questa Rivista, 12 ottobre 2022) e Alberto Marcheselli (in questa Rivista, 20 ottobre 2022).

Il progetto PRODIGIT «*si propone di attuare un importante processo di innovazione della Giustizia Tributaria, con il supporto della tecnologia digitale e della intelligenza artificiale, ed è volto a realizzare un miglioramento della trasparenza e della efficienza della stessa, mediante la realizzazione di cinque linee di intervento: 1. digitalizzazione dei processi interni del CPGT; 2. reingegnerizzazione del sito internet istituzionale del CPGT; 3. implementazione della Banca dati nazionale di giurisprudenza di merito accessibile gratuitamente e pubblicamente dal sito internet istituzionale del CPGT; 4. realizzazione di un modello di c.d. giustizia predittiva; 5. creazione sperimentale, in otto Regioni italiane (Emilia Romagna, Lazio, Liguria, Marche, Puglia, Sardegna, Sicilia e Veneto), e presso la Corte di Giustizia tributaria di I grado di Brescia, del laboratorio digitale del giudice tributario denominato “TRIBHUB”*» (cfr. il bando sul sito /oppure cfr. il bando di selezione esperti per la disciplina ed il funzionamento del laboratorio digitale del giudice tributario, pubblicato sul sito del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria www.giustizia-tributaria.it, 22 settembre 2022).

Ad oggi, il progetto è in fase di avvio e i tratti realizzativi concreti del progetto non sono conosciuti.

B. Dalle prime informazioni, risulta che il progetto, sfruttando anche l’esperienza pregressa (e *on-going*) di altri progetti di Analytics for Decisions of Legal Cases, si indirizzerà, in questo primo momento, verso la massimazione di un numero rilevante di sentenze tributarie (si dice un milione).

Al momento, i metodi di questa operazione di *summarization* non sono noti, così come non è noto il modo in cui lo strumento prodotto sarà messo a disposizione dei giudici tributari e degli operatori tutti.

Si tratta di un momento cruciale e fondativo di un nuovo modo di intendere la giustizia tributaria. Siamo dinanzi all’introduzione di strumenti che cambieranno il modo di decidere e difendere.

Non è il caso di indulgere in ciechi tecno-ottimismo e neppure di brontolare sulla superiorità assiologica di strumenti e procedimenti decisionali che saranno presto marginalizzati, come lo è stato il cavallo, inteso come mezzo di locomozione.

È, invece, il momento di mettere in chiaro alcuni principi fondanti la logica e la filosofia di questa operazione.

La comprensione, la condivisione e, soprattutto, l’applicazione di questi principi possono rendere possibile l’utilizzo ragionato dei nuovi strumenti da parte della comunità di applicazione e di studio.

Mi soffermo su due di questi principi, che regolano la fase di costruzione del nuovo sistema, per come possono essere brevemente formalizzati.

(I) PARZIALITÀ

Ogni strumento tecnologico ha, per il profano, l’aura dell’oggettività e della necessità: lo strumento proposto appare come il frutto necessario ed unico di un progresso che non poteva muoversi altrimenti. Non appena si acquisisce qualche consapevolezza dello strumento, si comprende, al contra-

rio, la sua parzialità e la sua dipendenza da un progetto e da ipotesi teoriche (e realizzazioni pratiche) fortemente soggettive.

Anche nel caso di PRODIGIT deve essere chiaro che il prodotto finale (qualunque esso sia) dipenderà strettamente: (1) dalle persone che hanno realizzato il progetto e che hanno accettato alcune ipotesi teoriche e non altre e (2) dagli strumenti tecnici adoperati per realizzare le ipotesi.

Supponiamo che la prima operazione di PRODIGIT sia davvero solo la creazione di un grande massimario (semi-automatizzato nella sua creazione?). Bene, deve essere chiaro a tutti noi che altre persone e altri strumenti avrebbe creato risultati differenti.

Quindi, se il nuovo massimario, in relazione ad una certa ipotesi, ci offrirà un certo grado di informazioni (per esempio che la stessa fattispecie è stata decisa un numero x di volte, con un certo risultato α , con certe frequenti ricorrenze testuali – le massime), dobbiamo sempre tenere a mente che questa è una delle molte ricostruzioni possibili e che progetti diversi avrebbero proposto come prodotto finale informazioni diverse.

Diverse ipotesi di partenza, diverse persone e diverse tecnologie possono raggiungere risultati differenti: lo ripeto, perché va cristallizzato.

Ed è nella logica di base della scienza che questi diversi risultati si confrontino, per valutare l'accuratezza, la correttezza, la fondatezza delle ipotesi assunte.

Il che ci conduce al secondo principio fondante questo momento di scoperta.

(II) RIPRODUCIBILITÀ

La logica e la filosofia della scienza ci insegnano alcune lezioni basilari, utili per mantenerci nell'ambito della razionalità critica.

Ci sono alcuni termini, come verificabilità, falsificabilità, comparabilità, con i quali dobbiamo iniziare a familiarizzare, vestendoli pur sempre di abiti giuridici.

Ecco alcune variazioni sul principio di riproducibilità:

II.1. Trasparenza delle ipotesi di partenza.

Ogni operazione di questo tipo dipende da una serie di ipotesi di studio che devono essere formulate dal gruppo di ricerca. Per fare un esempio cui siamo avvezzi: se massimazione sarà, si dovrà definire cosa intendiamo per massima (e quale il rapporto tra la massima e il *decisum*), il che non è operazione banale, come sa chiunque si sia fatto le ossa in quelle riviste dove la massimazione era operazione quasi sacra. Come è necessario chiarire l'ipotesi definitoria di massima, sarà opportuno che siano chiariti tutti gli assunti di partenza che indirizzeranno il lavoro: si tratta di ipotesi giuridiche, logiche, tecnologiche.

Queste dovranno essere rese pubbliche: alcune prima che inizi il lavoro, altre al termine, nessuna potrà essere taciuta.

La pubblicità di queste ipotesi consentirà il primo vaglio critico sulla correttezza dell'impostazione iniziale.

II.2. Disponibilità del dataset di lavorazione.

PRODIGIT lavorerà su alcuni dataset di sentenze: presumibilmente ci sarà un *training* dataset e un dataset di applicazione (il "milione di sentenze").

Questi dataset devono essere disponibili e trasparenti. Devono essere messi a disposizione di tutti coloro che, con finalità di studio e ricerca, intendono verificare l'integrità, la validità e l'utilizzabilità dei dati (come ha già detto bene Alberto Marcheselli: quante di quelle sentenze sono davvero utilizzabili agli occhi di un operatore esperto?) e che intendono testare con altre ipotesi e altri strumenti la producibilità di risultati differenti.

A scanso di equivoci, si può dire *sin d'ora apertis verbis* che il nostro gruppo di ricerca, finanziato dal Ministero dell'Università e della Ricerca (Progetti di ricerca di rilevante interesse nazionale – PRIN 2020 – La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria), è interessato ad avere accesso al dataset di lavorazione, per studiare e verificare i dati (le sentenze utilizzate) e ricercare sistemi alternativi che possano essere comparati con quanto prodotto da PRODIGIT.

Il dataset di lavorazione dovrebbe essere messo a disposizione nel momento stesso in cui PRODIGIT inizierà l'elaborazione, per consentire la simultaneità nello sviluppo dei progetti (ed evitare capzio-

si e purtroppo non infrequenti adeguamenti del dataset ai risultati, sulla scorta dell'adagio secondo cui "se i fatti non rispecchiano la teoria, cambia i fatti").

Se non si consentirà l'accesso e l'utilizzo dei dataset, l'operazione non avrà alcun carattere scientifico, perché mancherà di uno dei caratteri fondanti: la riproducibilità.

III.3. Trasparenza degli strumenti adottati.

L'operazione farà uso di metodi statistici e strumenti informatici.

Tutti questi strumenti devono essere resi disponibili. Nella pubblicistica dell'intelligenza artificiale, i lavori dicono e non dicono, il che è comprensibile: sono spesso in ballo rilevanti interessi economici e segreti industriali.

Qui, invece, si sta creando uno strumento che influirà sul modo di assumere decisioni tributarie che, oggi come domani, sono potenzialmente distruttive dei risparmi, dei redditi e delle attività dei cittadini. Il tutto è parte di un procedimento democratico, come ha ben ricordato Alberto Marcheselli, notando che la giustizia, ieri oggi e domani, continua ad essere amministrata nel nome del popolo italiano.

I margini di opacità non sono tollerabili.

C. Nella soluzione che personalmente preferisco, in un sistema pubblico, applicato alla decisione giudiziale, dovrebbe essere resa disponibile ogni singola riga di codice utilizzato. Se la soluzione appare estrema, se non ogni singola riga di codice, dovranno comunque essere sufficientemente descritte le componenti del codice, le variabili assunte ecc.

Il motivo di questa trasparenza è presto detto: se la razionalità e il fondamento della decisione creano uno *shifting* (almeno parziale) verso la fiducia nello strumento che ha creato l'informazione di base, una parte della critica alla decisione giudiziale si sposterà verso la critica al codice che ha creato l'informazione su cui la decisione si è fondata.

Realizzare uno strumento che non consenta di falsificare le ipotesi su cui si fonda e di criticare i mezzi adottati non è scienza o progresso, ma oscurantismo magico ("sembra il medioevo, più smart e più fashion", come canta Willie) e noi tutti confidiamo che PRODIGIT resti nella luminosa logica della scoperta scientifica.

La residenza fiscale dei trust opachi alla luce della recente circolare

STEFANO MORRI - FRANCESCO NICOLOSI

A. Com'è noto, il trust è annoverato tra i soggetti IRES ai sensi dell'art. 73 TUIR e, come tale, se residente in Italia è assoggettato a tassazione per i redditi ovunque prodotti; se non residente, è assoggettato a tassazione solo con riferimento ai redditi prodotti in Italia.

I redditi distribuiti da trust opachi non residenti, non commerciali e non soggetti ad una tassazione congrua sono imponibili in capo al beneficiario italiano, ai sensi dell'art. 44 TUIR. Il livello di tassazione rilevante è determinato in base ad un rinvio all'art. 47-*bis* TUIR. In base a tale rinvio, dovrebbero assumere rilievo i redditi distribuiti da trust soggetti ad un livello di tassazione nominale inferiore alla metà di quello applicata in Italia (cfr. circ. n. 34/E/2022). Fatte salve le precisazioni che si effettueranno nel prosieguo, non dovrebbero essere rilevanti i proventi distribuiti da trust residenti nell'Unione Europea/Spazio Economico Europeo ("UE").

In base all'attuale assetto normativo, la determinazione della residenza del trust rileva ai fini:

- dell'individuazione dei trust residenti in Italia o all'estero;
- dell'individuazione dello Stato estero di residenza del trust, al fine di determinare l'aliquota nominale applicata, nell'ottica di stabilire se le distribuzioni nei confronti di beneficiari italiani siano o meno imponibili.

Nel prosieguo si esaminano le tematiche connesse all'applicazione in concreto dei criteri dettati per la residenza fiscale del trust, valutando le soluzioni adottate dall'Agenzia delle Entrate nella recente circ. n. 34/E/2022, limitatamente ai trust opachi non commerciali: salve alcune differenze, le osservazioni svolte valgono, in quanto compatibili, anche per i trust trasparenti e i trust opachi commerciali che non formano oggetto specifico di indagine.

B. Dei tre criteri di collegamento previsti dall'art. 73, comma 3, TUIR, che notoriamente sono alternativi fra di loro, il primo della sede legale trova difficilmente applicazione con riferimento ai trust. Si tratta di un criterio piuttosto applicabile agli enti societari.

Nella maggioranza dei casi, la residenza del trust verrà determinata in base alla sede dell'amministrazione o all'oggetto principale dell'attività, come riconosce anche la stessa Agenzia delle Entrate nelle circ. n. 48/E/2007 e n. 34/E/2022.

La sede dell'amministrazione coincide, normalmente, con il luogo di residenza del trustee. È in linea di principio da tale luogo che promanano gli impulsi volitivi attinenti alla gestione del trust. Laddove il trustee operi come tale in uno Stato diverso da quello di residenza, assumerà rilievo tale secondo Stato.

Nei casi di doppia residenza del trustee dovranno applicarsi le ordinarie *tie breaker rules* previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia. Ad oggi, l'unica Convenzione che espressamente comprende i trust tra le persone cui si applica la Convenzione stessa è quella con gli Stati Uniti d'America.

Ad ogni modo, poiché è annoverato tra i soggetti passivi IRES, ai fini convenzionali, quantomeno nell'ottica italiana, il trust deve essere considerato come "*persona*" ("*una persona diversa da una persona fisica*") di cui all'art. 4, comma 3, Modello OCSE di Convenzione), anche se non menzionato nelle

single Convenzioni: questa soluzione è accolta anche dall' Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 48/E/2007 e n. 34/E/2022).

C. L'oggetto principale ai sensi dell'art. 73 va determinato in base all'attività concretamente svolta, circostanza, questa, che è fonte di notevoli incertezze.

Particolarmente problematica è la determinazione dell'oggetto principale ove il trust fund sia localizzato in luogo diverso da quello dove il trust svolge la propria attività di gestione dei relativi beni.

La questione è quantomai vasta e travalica la tematica del trust, riguardando piuttosto le società in generale. Da sempre, ad esempio, ci si chiede se possa essere considerata residente in Italia una *holding* estera che detiene solo beni immobili o partecipazioni in Italia.

Riassumendo un dibattito estremamente articolato, si può dire che, come regola generale, non dovrebbe assumere rilievo decisivo il luogo di ubicazione dei beni, quanto lo svolgimento dell'attività gestionale propria dell'Ente.

A tal fine, occorre avere riguardo ai rapporti economici intrattenuti dall'Ente, nonché al complesso delle attività esercitate (cfr. Assonime, circolare n. 67 del 31 ottobre 2007, par. 2.2.; STEVANATO D., *Holding di partecipazioni e presunzione di residenza*, in *Corr. trib.*, 2008, 1, 70 ss.; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009; ROSSI L., *La residenza fiscale delle holding di partecipazione*, in *Temi di fiscalità nazionale ed internazionale*, Milano, 2014; MELIS G., *Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1, I, 29 ss.; GRILLI S., *Residenza delle società*, in Avolio D., a cura di, *Fiscalità Internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021, 9 ss.; si veda, inoltre, Cass. n. 1439/1990; n. 12113/2002; n. 13579/2007; n. 7739/2011). Di particolare interesse sono al riguardo le considerazioni contenute nella sentenza Cass. n. 11709/2022, la quale chiarisce che il luogo di svolgimento dell'oggetto sociale «*non integra tanto un criterio a sé stante e contrapposto a quello del place of effective management, ma contribuisce ad identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva*». In altre parole, il criterio dell'oggetto principale si sovrapporrebbe, sotto certi profili, con il luogo di sede dell'amministrazione. Naturalmente, il luogo di principale localizzazione dei beni detenuti dalla società non sarà totalmente irrilevante, rappresentando comunque un utile indizio al fine di desumere il luogo di svolgimento dell'attività. Ciò è particolarmente vero nelle società di mera gestione c.d. "statica" immobiliare o finanziaria, per le quali, nella maggioranza dei casi, il luogo di svolgimento dell'attività tenderà a coincidere con il luogo di localizzazione dei beni.

Le considerazioni sopra esposte trovano applicazione anche con riferimento ai trust.

Al riguardo, nella circ. n. 48/E/2007 e n. 34/E/2022, l'Agenzia delle Entrate precisa che con riferimento ai trust immobiliari occorre avere riguardo al luogo di prevalente localizzazione degli immobili, mentre con riferimento ai trust mobiliari occorre avere riguardo all'effettiva attività esercitata.

Si tratta di conclusioni condivisibili e in linea con il dibattito sul tema.

Ci si limita a precisare che il luogo di ubicazione degli immobili potrebbe, come detto, non essere decisivo nel caso (invero piuttosto raro nel caso di trust) di gestione attiva dell'immobile. Interessante è poi il riferimento all'attività esercitata, che sembrerebbe rappresentare un'indiretta conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate del fatto che la localizzazione in Italia delle partecipazioni detenute non determina, in quanto tale, l'attrazione della residenza in Italia del possessore. Sembra possibile, dunque, fare riferimento al luogo dove il trustee svolge la propria attività.

D. Analogamente a quanto si verifica in tema di società, il trust può essere considerato residente in più Stati, ad esempio, aventi aliquote nominali diverse.

Ciò potrebbe in primo luogo accadere in caso di due co-trustee residenti in Stati diversi.

In tal caso, si determinerebbe un conflitto di residenza per risolvere il quale è di ausilio il par. 24 del Commentario all'art. 4, in cui l'OCSE attribuisce rilievo al luogo a) del "day to day management" della persona giuridica; b) dell'*headquarter* della persona giuridica; c) a cui si riferisce la legislazione

applicabile alla persone giuridica; *d*) in cui è tenuta la contabilità; *e*) in cui si riuniscono i membri del Consiglio di Amministrazione; *f*) in cui il CEO normalmente svolge le proprie funzioni.

Si tratta di una serie di criteri esemplificativi che impongono l'effettuazione di una comparazione al fine di elaborare una valutazione sintetica. Tali criteri possono essere di difficile applicazione con riferimento al trust, essendo dettati in linea di principio per soggetti di natura societaria. Ad ogni modo, in base a tali criteri, nella maggioranza dei casi, si potrà avere riguardo al luogo dove i due co-trustee si riuniscono per assumere gli impulsi volitivi.

Un secondo esempio di conflitto di residenza si verifica nei casi in cui la sede dell'amministrazione sia localizzata all'estero e l'oggetto principale in Italia: ad esempio, gli immobili potrebbero essere localizzati in Italia ed il trustee all'estero (difficilmente si verificherà la situazione opposta in quanto raramente l'oggetto principale assume rilievo per l'attrazione della residenza da parte degli ordinamenti esteri).

Nel primo caso, il conflitto di residenza dovrebbe ragionevolmente essere risolto sulla base della sede dell'amministrazione.

Più delicato è il caso in cui il conflitto di residenza coinvolga l'Italia, perché, come noto, l'Italia, nella soluzione dei conflitti di doppia residenza continua di fatto ad applicare anche il criterio dell'oggetto principale (per un esame della questione, cfr. GRILLI S., *op. cit.*). L'applicazione di tale riserva nella soluzione dei conflitti di residenza potrebbe determinare una soluzione di stallo. Ciò in quanto la c.d. *tie breaker rule* rappresentata dalla sede dell'amministrazione potrebbe non essere sufficiente a risolvere il conflitto laddove l'oggetto principale fosse ritenuto localizzato in uno Stato diverso (cfr. MELIS G., *op. cit.*).

Tale stallo dovrebbe essere risolvibile sulla base del fatto che, come detto, l'oggetto principale non deve essere ritenuto coincidente con la localizzazione dei beni, ma deve essere identificato con il luogo dove viene effettuata la gestione (venendo in tal modo a sovrapporsi con la sede dell'amministrazione). In caso di trust mobiliari, dunque, in linea di principio dovrà aversi riguardo al luogo dove il trustee svolge la propria attività. Più delicata è la questione con riferimento ai trust immobiliari, in quanto l'Agenzia delle Entrate sembra considerarli, come visto, a priori residenti in Italia ove aventi ad oggetto immobili localizzati in Italia.

E. Nell'ambito dell'art. 73 TUIR, il legislatore ha anche introdotto due presunzioni legali di residenza del trust. In base a tali presunzioni si considerano residenti in Italia i trust istituiti in Stati *black list*:

- quando almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato;
- quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

Quanto alla prima, la residenza del disponente o del beneficiario non si devono necessariamente riscontrare nello stesso periodo di imposta. La regola si applica anche se la residenza in Italia del disponente o del beneficiario viene acquisita in momenti successivi. Essa ad ogni modo non dovrebbe applicarsi laddove in un dato periodo di imposta si perda ogni collegamento (residenza in Italia del disponente o del beneficiario) con lo Stato italiano.

Quanto alla seconda, il soggetto apportante non deve necessariamente coincidere con disponente. Eventuali successivi mutamenti di residenza dell'apportante sono irrilevanti: la presunzione si applica anche nel caso in cui l'apportante perda la residenza fiscale in Italia successivamente all'apporto. Come chiarito dalla circ. n. 48/E/2007, ai fini dell'attivazione della presunzione gli immobili devono essere localizzati in Italia.

La citata circolare chiarisce che si tratta di una presunzione relativa e, dunque, laddove applicata, il trustee potrà fornire la prova contraria dimostrando la non residenza in Italia in base ai criteri ordinari esposti nei paragrafi precedenti.

In particolare, si presumono residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in Stati diversi da quelli di cui alla *white list* emanata ai sensi dell'art. 168-*bis* TUIR. Tale *white list* non è mai stata emanata e, nel 2015, è stato abrogato anche l'art. 168-*bis*, TUIR. Tale abrogazione determina alcuni problemi di coordinamento

Sembra ragionevole ritenere che la presunzione di residenza dei trust di cui all'art. 73, comma 3, TUIR debba continuare ad essere applicata con riferimento alla *white list* di cui al D.M. 4 settembre 1996 (per un esame della questione, sia consentito rinviare a NICOLOSI F., *Distribuzioni da trust opachi non residenti: questioni problematiche e problemi irrisolti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, 879 ss.).

F. Alcune riflessioni paiono opportune con riferimento al momento in cui va accertata la residenza fiscale del trust. Il problema si pone, naturalmente, per individuare i trust che sono da considerarsi a regime fiscale privilegiato, in quanto soggetti ad un'aliquota nominale inferiore alla metà rispetto a quella italiana.

L'art. 44 TUIR fa riferimento alle attribuzioni effettuate da trust "*stabiliti*" in Stati a regime fiscale privilegiato: in questo senso, l'aliquota nominale applicata dovrebbe essere valutata al momento della distribuzione.

La circ. n. 34/E/2022 precisa che «*occorre confrontare il livello nominale di tassazione del reddito prodotto dal trust nell'ordinamento fiscale nel quale il trust è stabilito, al momento di produzione del reddito, con l'aliquota Ires vigente nel medesimo periodo d'imposta, indipendentemente dalla natura commerciale o meno del trust*». Ma in un ulteriore passaggio chiarisce che «*(p)er quanto concerne il termine "stabiliti" utilizzato dal legislatore, si rileva che, in generale, lo stesso deve essere inteso con riferimento alla giurisdizione di residenza del trust in base alle relative regole, quale risultante al momento della "attribuzione" al beneficiario residente, fermo restando che il reddito distribuito sia stato tassato in capo al trust, al momento della produzione, nel rispetto del livello minimo di tassazione previsto dal citato articolo 47-*bis* del Tuir*».

Dai due passaggi sopra riportati sembrerebbe che, ai fini della disapplicazione della regola, l'Agenzia delle Entrate richieda la verifica di un'aliquota nominale superiore a quella italiana sia nel momento di distribuzione che nel momento di produzione. Ai fini del confronto rileva l'aliquota vigente in Italia nei due momenti considerati. Si tratta di una regola sotto certi profili simile, pur con alcune distinzioni, a quella prevista per i dividendi dalla circ. n. 35/E/2016.

G. Un'altra questione di estremo interesse è rappresentata dall'imponibilità delle distribuzioni da parte di trust UE/SEE, laddove soggetti ad un'aliquota nominale inferiore alla metà di quella italiana.

In effetti, come detto, ai sensi dell'art. 44 TUIR sono imponibili le sole distribuzioni effettuate da trust istituiti in Stati a regime fiscale privilegiato ai sensi dell'art. 47-*bis* TUIR. Tale norma esclude dalla nozione di Stato a fiscalità privilegiata gli Stati UE/SEE. Ne dovrebbe derivare la non imponibilità delle distribuzioni dei trust UE/SEE.

La circolare sembra in effetti avallare tale interpretazione, pur argomentando *a contrariis*. Essa precisa, infatti, che: (i) «*lo stabilimento (rectius, residenza) in uno Stato membro dell'Unione europea o aderente allo SEE, individuato nella prospettiva italiana sulla base dei criteri di cui all'articolo 73 del Tuir, non è in grado di disattivare l'applicazione della lettera g-*sexies**), nella ipotesi in cui il trust, in virtù della norma interna di tale Stato oppure della eventuale convenzione per evitare le doppie imposizioni da esso sottoscritta con uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, risulti residente in quest'ultimo Stato»; (ii) «*Nel caso in cui il trust non sia considerato fiscalmente residente in uno Stato, secondo la legislazione di detto Stato, nonostante l'attività di amministrazione del trust sia ivi prevalentemente effettuata, ai fini dell'applicazione della norma in oggetto, il trust deve comunque considerarsi "stabilito" in quel Paese (ad es. i trust "resident but not domiciled") qualora i redditi prodotti dal trust non subiscano in tale Paese alcuna imposizione né in capo al trust né in capo agli eventuali beneficiari residenti Italia. (...) Analoghe considerazioni valgono anche nel caso in cui il trust sia considerato sta-*

bilito in uno Stato UE o SEE, se beneficia di un regime fiscale (di esenzione) previsto per i trust offshore (es. i trust stabiliti a Cipro)».

In sintesi, le distribuzioni effettuate da un trust opaco UE soggetto ad aliquota nominale inferiore alla metà di quella italiana non saranno imponibili laddove:

- l'applicazione di eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni non comporti la residenza del trust al di fuori dell'UE;
- il trust non benefici, ad esempio, di regimi di esenzione specifici previsti per i trust *offshore*.

La prima circostanza non pone particolari problemi.

Alla luce di essa deve essere interpretato il passaggio della circ. n. 34/E/2022, invero un po' oscuro, in base al quale «*per il caso di più trustee, localizzati in Stati diversi, di cui uno UE/SEE e l'altro a fiscalità privilegiata, la Circolare precisa che il trust si considererà localizzato nello Stato ove è effettivamente assoggettato a imposizione*». Tale precisazione dovrebbe significare, semplicemente, che, per essere qualificato come UE, il trust deve essere considerato come residente in base alla Convenzione applicabile; non sembra corretto ritenere necessario un effettivo assoggettamento ad imposizione. Una diversa interpretazione, infatti, si porrebbe in contrasto con il diritto unionale, come si evidenzierà *infra*.

Maggiori riflessioni merita la seconda circostanza.

In base al diritto unionale, uno Stato non può limitare il diritto del contribuente a stabilirsi all'interno dell'UE, prevedendo le società UE un regime più gravoso di quello previsto per le società italiane. Il medesimo principio previsto per le società si applica ai trust (cfr. causa C-196/04, 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes; C-646/15 del 14 settembre 2017). Sono ammesse, tuttavia, restrizioni volte a colpire le costruzioni di puro artificio.

Dal momento che, ai sensi dell'art. 44 TUIR, sono imponibili le sole distribuzioni effettuate da trust esteri, senza contemplare quelli italiani, tale norma, in linea di principio, determina una violazione della libertà di stabilimento laddove applicata a trust UE, che sarebbe tollerabile solo in presenza di costruzioni di puro artificio.

A tale riguardo, secondo la Corte di Giustizia UE, «*la constatazione dell'esistenza di una tale costruzione richiede, infatti, oltre ad un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento, quale esposto ai punti 54 e 55 della presente sentenza, non è stato raggiunto*» (v., in tal senso, sentenze 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke, Racc. I-11569, punti 52 e 53, e 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. I-1609, punti 74 e 75). In particolare, «*tale costituzione deve corrispondere a un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento*». A tal fine, «*questa constatazione deve poggiare su elementi oggettivi e verificabili da parte terzi, relativi, in particolare, al livello di presenza fisica della SEC in termini di locali, di personale e di attrezzature*». Ciò in quanto «*la libertà di stabilimento intende, a tal fine, permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio (sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 25)*». I medesimi principi sono accolti anche dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 18/E/2021, in tema di disciplina c.d. "CFC", ex art. 167 TUIR.

H. Alla luce di ciò, eventuali limitazioni alla libertà di stabilimento non possono trovare applicazione con riferimento a trust che costituiscono insediamenti reali, svolgono attività economiche effettive e sono dotati di una struttura idonea in termini di personale, attrezzature, attivi e locali. È necessario che il trust sia compenetrato alla vita economica dello Stato di costituzione.

Si tratta di appurare che la soluzione dell'Agenzia delle Entrate sia coerente con tale impostazione.

Al riguardo ci si limita ad alcune considerazioni generali, essendo necessaria una valutazione caso per caso.

I trust c.d. "offshore" sono accomunati in generale dal fatto di essere costituiti da disponenti non residenti a favore di beneficiari non residenti per la gestione di attività estere (cfr. sez. 2 della *Interna-*

tional trust law di Cipro): l'unico criterio di collegamento con lo Stato di stabilimento è, normalmente, rappresentato dalla residenza del trustee.

Tale fattispecie non sembra qualificabile come costruzione di puro artificio nell'ipotesi in cui il trustee eserciti la propria attività mediante una struttura all'uopo dedicata.

L'operatività c.d. "estero su estero", in quanto tale non preclude la configurazione di un'attività economica effettiva (cfr. circ. n. 18/E/2021, p. 87). In tale contesto, un *family office* dedicato, residente a Cipro, non dovrebbe costituire una costruzione di puro artificio. Sennonché, nella quasi totalità dei casi il trustee è una figura professionale che opera per una pluralità di trust. Si tratta di un fenomeno sotto certi profili assimilabile a quello che nelle società prende il nome di *outsourcing* delle funzioni.

La domanda è, dunque, se l'attività di un trustee professionale, e come tale non svolta in esclusiva, possa rappresentare ai fini del diritto unionale un'attività economica effettiva.

Non risultano allo stato attuale chiarimenti sul punto. Alcune utili indicazioni possono tuttavia rinvenirsi nella recente proposta di Direttiva in tema di c.d. "shell companies".

La futura Direttiva dovrebbe fornire dei criteri per individuare le strutture artificiose come tali non legittimate a fruire dei benefici del diritto unionale. Sebbene i principi della CGUE in tema di "costruzioni di puro artificio" non vengano espressamente citati, la Direttiva in esame sembra applicare i medesimi principi. Per quanto di rilievo, in base alla proposta di Direttiva sembra che i benefici del diritto unionale non possano essere negati laddove si possa dimostrare che, pur in assenza di una struttura dedicata, quantomeno il processo decisionale sia localizzato nel territorio di stabilimento (per un approfondimento sul tema, sia consentito il rinvio a MORRI S. - NICOLOSI F., *Proposta di direttiva sulle shell companies per prevenire l'uso improprio di società di comodo*, in *il fisco*, 2022, 21, 2053 ss.).

Se questo è il quadro, i benefici previsti per i trust UE non dovrebbero essere negati in tutte le ipotesi in cui, nonostante l'operatività estero su estero, si possa dimostrare che il trustee sia effettivamente localizzato in uno Stato UE gestendo in maniera attiva il processo decisionale.

Le operazioni straordinarie che coinvolgono le società CFC alla luce dei chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

RAUL-ANGELO PAPOTTI E GIUSEPPE ZORZI

A. Il 27 dicembre 2021, ad esito del procedimento di consultazione pubblica iniziato il 5 luglio 2021, l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la versione definitiva della circ. n. 18/E (la “Circolare 18”) avente ad oggetto alcuni chiarimenti relativi alla disciplina di cui all’art. 167 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (“TUIR”) in materia di società controllate estere, anche a seguito all’introduzione delle disposizioni di cui all’art. 4 D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142 (c.d. “Decreto ATAD”), che recepisce la Direttiva UE 12 luglio 2016, n. 1164 (“Direttiva ATAD”).

Con tale intervento interpretativo l’Agenzia delle Entrate affronta per la prima volta le interazioni tra il regime CFC e le operazioni straordinarie, con un particolare *focus* alle operazioni di:

- i trasferimento di sede della CFC verso uno Stato estero;
- ii “rimpatrio” della CFC;
- iii fusione e scissione che interessano società CFC; e
- iv conferimento di azienda.

È apprezzabile l’intento di fornire alcune indicazioni - certamente innovative perché mai affrontate in precedenza -, soprattutto alla luce dei contributi ricevuti dall’Amministrazione finanziaria nell’ambito del procedimento di consultazione pubblica; indicazioni che successivamente sono state anche chiarite con la Circolare 18 per mezzo della successiva circ. 28 luglio 2022, n. 29/E (la “Circolare 29”); ciò premesso, si ritengono comunque necessari ulteriori chiarimenti alla luce della complessità delle tematiche affrontate.

B. La Circolare 18 offre anzitutto alcune indicazioni circa il regime applicabile nel caso di trasferimento della sede della CFC in un altro Stato estero, qualificando tale operazione quale semplice «*cam-biamento di regime fiscale della società stessa*», a cui consegue, quindi, l’inapplicabilità del regime di *exit tax* di cui all’art. 166 TUIR, atteso che tale previsione è applicabile unicamente ai casi in cui si verifichi «*un trasferimento di sede al di fuori del territorio italiano*».

Tale conclusione, che si condivide, è del tutto allineata alla meccanica propria del regime di tassazione di cui all’art. 167 TUIR: se infatti, a seguito del trasferimento di sede, la controllata estera non integrasse (più) i requisiti di cui all’art. 167 TUIR, nessun prelievo potrebbe essere operato a valere sui redditi originati da tale società; mentre invece, qualora proprio a seguito del trasferimento la stessa continuasse ad essere soggetta al regime di tassazione per trasparenza, l’Italia manterrebbe invariata la propria potestà impositiva alla luce del citato art. 167. Tali circostanze non consentono quindi di considerare integrato il presupposto fondante dell’art. 166 TUIR, ossia l’applicazione di un prelievo a fronte della totale perdita di potestà impositiva a valere sui redditi futuri generati dalla società trasferita (cfr. Risposta a interpello n. 694/2021).

Nello specifico la Circolare afferma che, ove la società trasferita continui ad essere soggetta al regime CFC anche nel Paese di “destinazione”, il reddito della stessa sarà determinato utilizzando quali valori fiscalmente riconosciuti gli stessi che avevano rilevanza nello Stato di origine. Ciò sulla base del

principio di continuità di valori fiscali rispetto a quelli in precedenza utilizzati ai fini della tassazione per trasparenza quando la società era ancora residente nel Paese di origine; corollario di ciò è che nel Paese di “destinazione” non potrà essere invece applicato il regime di *entry tax* di cui all’art. 166-*bis* TUIR. Con un chiarimento condivisibile, l’Amministrazione finanziaria consente poi il riporto anche nello Stato di “destinazione” delle eventuali perdite pregresse maturate dalla partecipata estera, che potranno pertanto essere utilizzate ad abbattimento del reddito imponibile di successivi periodi di imposta, oltre alla possibilità di riportare anche le eventuali eccedenze di interessi passivi deducibili e le eventuali eccedenze di interessi attivi e di ROL indicate nelle precedenti dichiarazioni. Tuttavia, giova sottolineare che subordinare il riporto delle perdite alla preventiva indicazione delle stesse nel quadro FC delle precedenti dichiarazioni potrebbe in alcuni casi pregiudicare il riporto delle perdite, ad esempio nelle ipotesi di CFC cosiddetta “intermittente”. In tale ottica, impedire lo scomputo di perdite realizzate durante l’applicazione del regime CFC, perché non siano state indicate nel quadro FC della dichiarazione potrebbe originare fenomeni di doppia imposizione in netto contrasto con le finalità ultime della disciplina in commento. Forse sarebbe a tal fine sufficiente il tracciamento delle stesse sulla base di una documentazione “extracontabile” da esibirsi in caso di controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria.

È inoltre importante sottolineare che è stata aggiornata la posizione espressa dall’Amministrazione finanziaria nella Circolare 18 ove si affermava che *«una volta che si sia reso applicabile il regime di imputazione dei redditi di una CFC, tale regime (ad eccezione, ovviamente, nell’ipotesi di perdita di controllo sulla entità estera) non può essere modificato sulla base dell’andamento degli indicatori di cui di cui all’articolo 167, comma 4, lettere a) e b) del TUIR. Conseguentemente, la CFC soggetta ad imposizione per trasparenza potrà fuoriuscire dal regime (oltre che nell’ipotesi di perdita di controllo non artificiosa) solo in caso in cui questa svolga una attività economica effettiva»*. La successiva Circolare 29 specifica a tal riguardo che *«il regime di tassazione per trasparenza, una volta adottato dal contribuente (per scelta volontaria oppure per il concretizzarsi delle condizioni di ingresso nel regime CFC), può venire ad interrompersi anche in base all’andamento dell’ETR test e/o del passive income test, restando ferma la facoltà del contribuente, sempre per ragioni di semplificazione, di continuare ad applicare la disciplina CFC sino a quando non si siano eventualmente concretizzate le condizioni per fruire (anche) dell’esimente»*.

Sotto altro profilo, nei chiarimenti forniti dalla Circolare 18 l’Agenzia delle Entrate sembrerebbe applicare identico trattamento ad ipotesi di trasferimento di sede potenzialmente diverse tra loro: infatti, in alcuni Stati il trasferimento di sede verso altre giurisdizioni non è connotato dal riconoscimento della continuità giuridica, di talché a fronte di tale trasferimento si assiste in sostanza ad una liquidazione della società trasferita ed a una sua nuova costituzione nello Stato di “destinazione”. La Circolare non opera invece distinguo tra le ipotesi di trasferimento liquidatorio e di trasferimento in continuità: considerato l’impatto che un differente regime di trasferimento potrebbe cagionare in termini di tassazione per trasparenza, a parere di chi scrive una conferma esplicita sul punto sarebbe opportuna.

C. Alcuni dubbi sussistevano invece in relazione alle indicazioni fornite dalla Circolare 18 circa l’applicabilità del regime di riconoscimento dei valori fiscali in ingresso, previsto dall’art. 166-*bis* TUIR, nel caso di “rimpatrio” in Italia di società che siano state precedentemente assoggettate al regime CFC. Impostazione giustificata dalla circostanza che i beni della società trasferita in Italia non accedrebbero *«per la prima volta nel nostro ordinamento»*. Nella stessa ottica, la Circolare 18, ritenendo superate le indicazioni della ris. n. 345/E/2008, disponeva il riconoscimento delle perdite fiscali *«mature nel periodo di tassazione per trasparenza che, pur essendosi formate all’estero, sono da considerarsi perdite d’impresa ‘afferenti’ all’ordinamento italiano»*, nonché le eccedenze di interessi passivi, di interessi attivi e di ROL.

Le indicazioni contenute sul punto nella Circolare 18 sono state poi successivamente chiarite, probabilmente anche alla luce del fatto che, nell’attuale contesto normativo, la disciplina CFC può trovare applicazione potenzialmente anche in un solo periodo di imposta, senza che precedenti o successive annualità siano ricomprese nell’ambito di applicazione della tassazione per trasparenza. L’abbandono del

sistema delle c.d. “liste”, infatti, ha generato e genera molteplici situazioni in cui una partecipata estera è soggetta al regime di tassazione per trasparenza in modo “intermittente”. Tuttavia, la società estera nei periodi di imposta non contraddistinti dalla applicazione della disciplina CFC non cessa la propria operatività, con la naturale conseguenza che determinati beni aziendali potrebbero essere stati acquisiti, o aver maturato tutto o parte del proprio valore, in periodi di imposta mai interessati dalla tassazione per trasparenza ai fini CFC. Inoltre, ove gli stessi beni fossero comunque presenti nel compendio aziendale nei periodi interessati dalla tassazione per trasparenza, potrebbe altresì essere possibile che da tali beni non sia derivato alcun elemento reddituale che abbia concorso alla formazione del reddito tassato per trasparenza ai sensi dell’art. 167 TUIR. In altri termini, in un contesto di CFC “intermittente”, il fatto che i beni della controllata estera possano aver maturato in parte il proprio valore in periodi d’imposta in cui tale controllata non era assoggettata alla disciplina CFC, non ricorrendone i presupposti, non può essere ignorato.

La Circolare 18, a supporto dell’interpretazione resa, al criterio di continuità dei valori fiscali in tema di *branch exemption* (più precisamente, il punto 8.7 del Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate, 28 agosto 2017, n. 165138, il quale stabilisce che, qualora una *branch* in regime di esenzione fuoriesca dal regime CFC: «*i valori fiscalmente riconosciuti in capo alla stabile organizzazione delle proprie attività e passività si assumono pari a quelli esistenti in capo alla stessa al termine del periodo di imposta precedente e le residue perdite della stabile organizzazione rimangono utilizzabili ai soli fini dell’abbattimento dei redditi dalla stessa conseguiti*»).

Ebbene, l’Agenzia delle Entrate, come da più parti auspicato, ha rivisto la propria posizione, fornendo importanti chiarimenti di carattere pratico.

Nello specifico, per mezzo della Circolare 29 l’Amministrazione finanziaria afferma che la posizione espressa nella precedente Circolare 18 era riferita «*a una CFC i cui redditi siano stati tassati per trasparenza, in continuità, per tutti i periodi di imposta che precedono il trasferimento di sede in Italia*», mentre invece, il caso in cui una società è tassata per trasparenza per effetto del regime CFC solo in alcuni periodi di imposta antecedenti all’ingresso in Italia deve «*essere necessariamente valutata caso per caso*», fermo restando il principio elaborato nella precedente Circolare 18 in relazione all’ipotesi in cui il reddito della controllata estera sia imputato per trasparenza in capo al socio italiano in applicazione del regime CFC nel periodo d’imposta anteriore a quello immediatamente precedente al suo trasferimento in Italia.

In sostanza, quindi, nel caso in cui la partecipata estera sia soggetta a tassazione per trasparenza nel periodo di imposta immediatamente anteriore a quello in cui si realizzerà il suo trasferimento di sede (o avrà efficacia giuridica la fusione), il regime di *entry tax* di cui all’art. 166-bis TUIR non potrà trovare applicazione; al contrario nel caso in cui la società partecipata estera si sia qualificata per il regime di tassazione per trasparenza in periodi di imposta diversi da quello immediatamente precedente al rimpatrio, il regime *ex art. 166-bis TUIR* potrà trovare applicazione.

Tale chiarimento è certamente da accogliere con favore, in quanto consentirà una più ampia applicazione del regime di cui all’art. 166-bis TUIR, agevolando per l’effetto pratiche di c.d. “*reshoring*” di società localizzate all’estero. Tuttavia, proprio la finalità ultima di incentivare pratiche di “*reshoring*” potrebbe in realtà giustificare l’applicazione del regime *ex art. 166-bis TUIR* anche nel caso di società estere soggette al regime CFC nel periodo di imposta immediatamente precedente a quello di rimpatrio; l’interpretazione erariale *in parte qua* appare infatti foriera di alcune complicazioni, soprattutto nel caso in cui la società estera sia soggetta nel Paese di provenienza ad un regime di *exit tax*, oltre a non apparire del tutto allineata con le previsioni di cui all’art. 1° art. 5, par. 5, della Direttiva ATAD, a mente della quale «*se gli attivi, la residenza fiscale o le attività svolte da una stabile organizzazione sono trasferiti in un altro Stato membro, detto Stato membro accetta il valore determinato dallo Stato membro del contribuente o della stabile organizzazione come valore di partenza degli attivi a fini fiscali, a meno che esso non rispecchi il valore di mercato*».

Preme da ultimo sottolineare la necessità di una riflessione sulla sussistenza delle condizioni di obbiettiva incertezza in capo ai contribuenti che hanno già posto in essere condotte potenzialmente in contrasto con la posizione espressa nelle menzionate Circolari.

D. Per quanto riguarda le operazioni di fusione (e specularmente, di scissione), l’Agenzia delle Entrate, in continuità con le proprie pregresse posizioni, subordina l’applicabilità del regime di neutralità fiscale *ex art. 172 TUIR* alla sussistenza delle condizioni individuate nella ris. n. 470/E/2008 con riferimento alle fusioni transnazionali (con soggetti anche extra-UE). In particolare, secondo la Circolare 18, una fusione che coinvolga una o più CFC – o potenziali tali – potrà beneficiare della neutralità fiscale se contemporaneamente: (a) l’operazione produca effetti giuridici analoghi a quelli delle operazioni di fusione così come regolate dalla legislazione civilistica italiana; (b) i soggetti coinvolti abbiano una forma giuridica sostanzialmente analoga a quella prevista per le società di diritto italiano; (c) l’operazione produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno un soggetto coinvolto.

In primo luogo, si osserva come la nozione di “effetti giuridici analoghi” richiederebbe ulteriori chiarimenti, al fine di individuare puntualmente quelle operazioni che, seppur qualificate come fusioni fiscalmente neutrali dall’ordinamento estero, non hanno le caratteristiche proprie dell’analoga operazione domestica, come regolata dalle norme del codice civile.

Inoltre, la scelta di applicare il regime di neutralità fiscale *ex art. 172 TUIR*, soltanto ai soggetti non residenti che siano costituiti in forma giuridica analoga a quella prevista per le società di diritto italiano potrebbe generare profili di compatibilità con le disposizioni dell’art. 174 TUIR, che prevede l’estensione della neutralità fiscale *ex art. 172 TUIR* anche ai casi di fusioni (e scissioni) di enti diversi dalle società. Una siffatta limitazione si rivelerebbe ancor più stringente alla luce del profilo soggettivo proprio del regime CFC che può applicarsi anche alle controllate estere non costituite in forma societaria (ad esempio gli OICR).

La casistica esaminata dalla Circolare è la seguente.

Fusione tra due entità CFC

Nel caso di fusione fra due CFC, in presenza delle condizioni sopra ricordate, si applica il regime di neutralità fiscale. In tal caso, se la società risultante dalla fusione si qualifica come CFC, la Circolare 18 prevede il riconoscimento dei valori fiscali ante-fusione e delle perdite e delle eccedenze di interessi passivi deducibili nei limiti previsti dal comma 7, art. 172 TUIR. Laddove, invece, la risultante dalla fusione non sia CFC, coerentemente con quanto già espresso precedentemente, l’Agenzia delle Entrate non prevede alcuna “imposizione in uscita” dal regime.

A tal proposito, sarebbe importante fornire indicazioni circa la data in cui l’operazione di fusione assume rilievo ai fini della verifica dei presupposti applicativi dell’art. 167 TUIR, nonché ai fini del calcolo dell’*ETR test*. Allo stesso modo, andrà chiarito il comportamento da adottare in ipotesi di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, ove consentito; il dubbio, infatti, è se in caso di fusione fiscalmente neutrale in assenza di retrodatazione si debba comunque applicare la disciplina CFC alla società incorporata (*i.e.*, tassazione per trasparenza e i relativi *test*) dall’inizio del periodo di imposta a quello di efficacia dell’operazione.

Viceversa, se la fusione tra due CFC non rispetta almeno una delle condizioni di cui alle lettere a) e b), non trova applicazione il regime di neutralità fiscale e, quindi, l’operazione è qualificabile come avente effetti liquidatori nei confronti della CFC incorporata. Alla luce di tale impostazione, sembra quindi foriero di potenziali problemi concedere all’avente causa - qualora continui ad applicarsi la disciplina CFC - il riporto delle perdite pregresse e delle eccedenze di interessi passivi deducibili solo nel rispetto dei limiti previsti dall’art. 172, comma 7, TUIR (oltre che degli interessi attivi e del ROL indicati nelle precedenti dichiarazioni), atteso che - se tale operazione non è assimilabile ad una fusione - sarebbe difficile trattarla come realizzativa dal lato dell’incorporata e come neutrale dal lato dell’incorporante imponendo il rispetto dei suddetti limiti al riporto dei *tax assets* nell’ambito della successiva tassazione per trasparenza.

Fusione tra due entità non CFC

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento al caso di fusione fra due entità non sottoposte al regime di cui all'art. 167 TUIR, chiarisce che tale operazione non determina in generale alcun effetto impositivo in Italia, neanche nell'ipotesi in cui venga trattata come realizzativa, giusta l'assenza di uno specifico presupposto impositivo.

Né a tal riguardo si rende necessario verificare, ai fini dell'applicazione del regime di neutralità, il requisito di cui alla precedente lettera c) (ossia la circostanza che l'operazione produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno un soggetto coinvolto), la cui assenza non comporta automaticamente la qualifica dell'operazione come "realizzativa" nell'ambito della disciplina CFC. Con la conseguenza che un'operazione di fusione dotata dei requisiti di cui alle predette lettere a) e b) andrà comunque considerata neutrale sia ai fini dell'*ETR test* sia ai fini dell'eventuale imputazione del reddito.

Al contrario, nel caso di fusione priva dei requisiti di cui alle precedenti lettere a) e b), è altamente probabile – in assenza di tassazione nella giurisdizione estera - l'applicazione della tassazione per trasparenza in relazione alla società che si estingue ad esito dell'operazione, considerato che in tale eventualità potrebbe non essere superato l'*ETR test*.

Fusione tra una entità CFC e una "non CFC"

Per le operazioni di fusione che coinvolgono una società tassata per trasparenza e un'altra non soggetta alla disciplina CFC, nel caso in cui sia la società soggetta al regime CFC ad essere "liquidata" la Circolare 18 rinvia alle considerazioni svolte in caso di *Fusione tra due entità CFC*.

Per contro, nel caso in cui sia la società non soggetta alla disciplina CFC a considerarsi "liquidata" valgono i chiarimenti resi in merito alla *Fusione tra due entità non CFC*.

La disamina contenuta in Circolare sembra muovere dall'assunto secondo cui nell'ambito dell'operazione di fusione si assiste all'estinzione/liquidazione della società incorporata, mentre la società incorporante sopravviverebbe. *Quid iuris* pertanto nel caso in cui la fusione comportasse l'estinzione di entrambe le società e l'incorporazione di un nuovo soggetto? A parere di chi scrive in tale eventualità le considerazioni sopra espresse potrebbero essere estese anche nei confronti della società incorporante estinta, con l'effetto quindi che nel caso di operazione "realizzativa" il realizzo riguarderà entrambe le società coinvolte.

E. Anche ai fini dell'applicazione del regime di neutralità ai conferimenti di azienda "estero su estero", la Circolare 18 richiede, *in primis*, un giudizio di assimilabilità del conferimento estero all'analogha operazione domestica così come disciplinata dal codice civile. Ove tale assimilazione sia possibile, il regime di neutralità fiscale *ex art. 176 TUIR* è esteso alle operazioni di conferimento aventi ad oggetto un'azienda (o un ramo di essa) localizzata nello Stato di residenza della CFC a favore di società, anch'esse CFC, residenti anche in Stati diversi. La Circolare 18, infatti, applica a tali fattispecie il principio di neutralità fiscale previsto per il conferimento di azienda italiana dove il conferente o conferitario sono non residenti, così come previsto dall'art. 176, comma 2, TUIR.

In continuità con le proprie posizioni, l'Agenzia delle Entrate ribadisce, anche per le operazioni di conferimento, il principio secondo il quale non trova applicazione alcuna "imposizione in uscita" dal regime CFC. Pertanto, se a seguito del conferimento da parte della CFC, l'azienda "fuoriesce" dal perimetro applicativo dell'art. 167 TUIR, il conferente CFC attribuirà alle partecipazioni ricevute l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita – come richiesto ai fini dell'applicazione del regime di neutralità – e, per contro, il conferitario non CFC non subentrerà nella posizione fiscale del conferente, non essendo tenuto ad applicare la disciplina CFC per il sol fatto di aver ricevuto un'azienda da parte di una società CFC.

Specularmente, come già chiarito per l'ipotesi di ingresso nel regime CFC a seguito di trasferimento di sede, nel caso in cui il soggetto conferitario si qualifichi quale CFC, i valori relativi agli elementi patrimoniali ricevuti sono determinati ai sensi delle disposizioni del D.M. n. 429/2001 (e non in base all'art. 166-*bis* TUIR).

Una delle novità più rilevanti della Circolare 18 riguarda l'estensione del regime di neutralità al caso di conferimento di una stabile organizzazione estera della CFC a soggetti residenti anche in Stati diversi tra loro. Tale impostazione, come rilevato da alcuni commentatori, è foriera di alcune questioni se considerata congiuntamente al principio generale espresso nella Circolare 18 secondo cui il regime di neutralità fiscale *ex art. 176 TUIR*, rileva sia ai fini del calcolo dell'*ETR test*, sia ai fini della determinazione del reddito del soggetto controllato da imputare per trasparenza al soggetto controllante residente in Italia.

Atteso che il regime di neutralità fiscale *ex art. 176 TUIR* è applicabile solo ai casi di conferimento di aziende tra soggetti residenti o ai casi di conferimento in cui il conferente o conferitario è un soggetto non residente, ferma restando la localizzazione dell'azienda conferita in Italia, potrebbe essere messa in dubbio la posizione espressa in Circolare.

Chi scrive ritiene condivisibile la scelta dell'Agenzia delle Entrate di destinare analogo trattamento fiscale alle operazioni di conferimento della CFC aventi ad oggetto aziende localizzate, rispettivamente, in uno Stato estero e nel medesimo Stato della CFC, l'applicazione di tale normativa ai casi in cui l'azienda è localizzata in uno Stato diverso da quello di residenza della CFC, ma allo stesso tempo appaiono necessari ulteriori chiarimenti in merito. Se è vero infatti che la "riqualificazione della residenza" della controllata estera - propedeutica al calcolo del carico fiscale teorico che avrebbe scontato la CFC ove fosse stata residente in Italia - avviene solo con riferimento alla controllata estera sottoposta al *test*, il regime di neutralità fiscale *ex art. 176 TUIR*, dovrebbe essere applicabile solo al conferimento avente ad oggetto un'azienda situata nel medesimo Stato di residenza della CFC (indipendentemente dal luogo di localizzazione del soggetto conferitario). Ciò in quanto solo tali operazioni, in virtù del meccanismo sopra descritto, possono essere assimilate alle fattispecie tipizzate dalla norma e, pertanto, potenzialmente in grado di giustificare l'estensione analogica del regime di neutralità fiscale *ex art. 176 TUIR*.

Diversamente, l'estensione del regime di neutralità fiscale *ex art. 176 TUIR* anche al conferimento da parte della CFC di una stabile organizzazione estera potrebbe entrare in conflitto con le regole che sottendono all'applicazione dell'*ETR test*, nonché con la formulazione letterale dell'*art. 176 TUIR*.

Invero, in sede di determinazione del reddito del soggetto controllato da imputare per trasparenza, l'*art. 176 TUIR*, potrebbe non trovare applicazione, determinando problematiche operative particolarmente rilevanti.

Tale profilo richiederebbe un approfondimento in quanto la Circolare sembrerebbe considerare tutti gli Stati esteri come facenti parte di un unico ordinamento sottoposto alle medesime regole CFC, in cui le operazioni di fusione, scissione e conferimento "estero su estero" sono da ritenersi irrilevanti al pari delle operazioni domestiche (beninteso, ove sussistano i requisiti generali per il riconoscimento della "neutralità"). Ebbene, se così è, allora si potrebbero ritenere applicabili – come autorevolmente proposto anche da Assonime - anche i regimi dettati:

- a) dall'*art. 175 TUIR*, in caso di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento ai sensi dell'*art. 2359 c.c.*, che coinvolgano soggetti sottoposti al regime CFC; e
 - b) dall'*art. 177 TUIR*, in caso di scambio di partecipazioni mediante permuta ovvero conferimento che coinvolgano, analogamente, soggetti sottoposti al regime CFC;
- come emerso anche nel corso della consultazione pubblica.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ASSONIME, circolare 4 agosto 2021, n. 24 (*Il d.l.vo n. 142 del 2018 di recepimento delle cd. Direttive ATAD: la nuova disciplina in materia di exit/entry tax*)

ASSONIME, Risposta alla consultazione pubblica dell'Agenzia delle Entrate sulla bozza di circolare in merito alle società controllate estere, in *Consultazioni*, 2021, 9

AVOLIO D. - RUGGIERO P., *Il recepimento della Direttiva ATAD e le nuove disposizioni in materia di CFC*, in *il fisco*, 2019, 3, 253 ss.

BLEVE D., *La normativa sulle imprese estere controllate e collegate (controlled foreign companies - "CFC")*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021, 331 ss.

- CONSORZIO STUDI E RICERCHE FISCALI DEL GRUPPO INTESA SAN PAOLO, *Circolare informativa*, 4 ottobre 2019, n. 2
- CORDEIRO GUERRA R., *Imprese estere controllate e collegate*, in TESAURO F. (a cura di), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007, 962 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012
- DE CAPITANI G. - DAL COL M., *Tassazione effettiva e CFC: riflessioni e dubbi su casi pratici*, in *Fisc. comm. intern.*, 2019, 10, 55 ss.
- DELLA VALLE E. - ARE C., *Exit ed entry tax post ATAD: plusvalenze, perdite pregresse e rimpatrio di CFC*, in *il fisco*, 2021, 36, 3456 ss.
- GARCEA A., *La disciplina CFC alla prova delle entry/exit tax*, in *Corr. trib.*, 2021, 8/9, 752 ss.
- INGRAO G., *La riforma dell'IRES e la legislazione sulle Controlled Foreign Companies*, in BEGHIN M. (a cura di), *Saggi sulla riforma dell'IRES. Dalla Relazione Biasco alla Finanziaria 2008*, Milano, 2008, 255 ss.
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2020, 3017 ss.
- MICHELUTTI M. - IASCONE E., *Implicazioni fiscali del trasferimento di residenza (estero su estero) di CFC. Considerazioni a margine della Risposta ad interpello 694 del 2021*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, XIV, 1107 ss.
- MICHELUTTI M. - IASCONE E., *Trasferimento di sede e fusione di CFC*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 436 ss.
- PIAZZA M., *Regime CFC dopo il Decreto ATAD: i presupposti per l'applicazione*, in *il fisco*, 2021, 31, 3059 ss.
- ROLLE G. - SCARFONE F., *Dividendi esteri e regimi fiscali privilegiati fra problemi permanenti e questioni di diritto transitorio*, in *Fisc. comm. intern.*, 2021, 11, 27 ss.
- SCARIONI P. - ANGELUCCI P., *La tassazione in Italia degli utili di fonte estera*, Milano, 2020, 3 ss.
- STEVANATO D., *Delocalizzazioni produttive e metamorfosi della disciplina CFC: dalla tassazione dei "passive income" alla penalizzazione dei "business income"*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 4, 358 ss.

IL PUNTO SU...

Variazioni IVA in diminuzione e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi

ADRIANA SALVATI

A. Con la Risposta ad interpello n. 216/2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione dell'art. 26 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con specifico riguardo alle variazioni in diminuzione IVA per operazioni venute meno a causa del mancato pagamento da parte del committente o cessionario, assoggettato a procedure concorsuali. Come noto, il meccanismo della rettifica è posto a presidio della neutralità dell'IVA, atteso che *«la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalla autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'Iva dovuta in definitiva da tale consumatore»* (Corte di Giustizia, sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94). La norma in esame, tuttavia, è stata oggetto, nel tempo, di diverse interpretazioni restrittive da parte dell'Amministrazione finanziaria, tanto da rendere necessari numerosi interventi legislativi, anche al fine di adeguarsi alle indicazioni europee. Da ultimo, il legislatore è intervenuto con l'art. 18 D.L. 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. decreto Sostegni-*bis*), che ha introdotto nell'art. 26 il comma 3-*bis*: tale disposizione consente di effettuare una nota di variazione in diminuzione e recuperare l'IVA applicata e non riscossa sin dalla data di avvio del fallimento, del concordato preventivo, della liquidazione coatta o dell'amministrazione straordinaria ovvero dalla data di emissione del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ovvero, ancora, dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese del piano di risanamento attestato. E tanto proprio allo scopo dichiarato di non differire eccessivamente nel tempo il correttivo. Il decreto ha precisato poi, introducendo il comma 10-*bis*, che il debitore si considera assoggettato a una delle procedure concorsuali a partire rispettivamente dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo, del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Ebbene con la risposta citata, l'Agenzia è intervenuta con specifico riguardo all'ipotesi di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi e ha chiarito che, per le procedure intraprese prima del 26 maggio 2021, si applica la previgente disciplina che subordinava l'emissione della nota di variazione all'infruttuosità della procedura. Con una norma di diritto transitorio (collocata nel comma 2 dell'art. 18 D.L. n. 73/2021), infatti, il legislatore ha limitato l'applicazione delle nuove disposizioni alle procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore del decreto. Sicché, nello specifico caso esaminato di conversione dell'amministrazione straordinaria in fallimento, l'Agenzia ritiene che la suddetta conversione non realizzi l'avvio di una nuova procedura concorsuale, ma la continuazione della precedente. Essendo quest'ultima risalente nel tempo e posta in essere prima dell'entrata in vigore della norma, l'Amministrazione afferma che la disciplina applicabile è la pregressa, con la conseguenza che si potrà emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare, nell'ipotesi di esito infruttuoso.

B. Come anticipato, la posizione dell'Agenzia in merito a tale tipologia di variazione è stata sovente restrittiva e tanto soprattutto con riferimento al caso dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Con la circ. 17 aprile 2000, n. 77/E, l'Amministrazione aveva affermato, in ragione della formulazione dell'art. 26, comma 2, del decreto IVA, vigente *ratione temporis*, che l'amministrazione

straordinaria delle grandi imprese in crisi non rientrasse nell'ambito applicativo della disposizione normativa. E tanto perché il testo vigente fino al 12 dicembre 2014, al comma 2, prevedeva la nota di variazione per mancato pagamento dovuto a procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose, laddove invece l'amministrazione straordinaria non poteva configurarsi come procedura concorsuale, essendo volta alla conservazione dell'impresa e non alla sua liquidazione. Siffatta interpretazione sollevava diverse perplessità, considerate anche le profonde innovazioni apportate dal D.Lgs. 8 luglio 1999, n. 270 alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese, che all'art. 1 definiva la procedura concorsuale quale procedura indicata per le «grandi imprese insolventi». Si ricorda poi che la procedura di amministrazione straordinaria è contemplata nell'Allegato A al Regolamento UE n. 2015/848 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015, relativo alle procedure di insolvenza, tra le procedure concorsuali pubbliche (ivi comprese le procedure provvisorie). Tutte le procedure ivi previste presentano caratteri comuni tant'è che, a fini di salvataggio, ristrutturazione del debito, riorganizzazione o liquidazione, il debitore è spossessato, in tutto o in parte, del proprio patrimonio ed è nominato un amministratore delle procedure di insolvenza; i beni e gli affari di un debitore sono soggetti al controllo o alla sorveglianza di un giudice, oppure è concessa (da un giudice o per legge) una sospensione temporanea delle azioni esecutive individuali al fine di consentire le trattative tra il debitore e i suoi creditori. Già all'epoca della circ. n. 77/E/2000, la procedura poteva assumere diverse forme, con particolari risvolti liquidatori (art. 73, comma 3, D.Lgs. n. 270/1999) nella fase terminale della procedura stessa e/o esdebitatori (art. 78 D.Lgs. n. 270/1999). La conservazione e riattivazione dei comparti produttivi, infatti, poteva avvenire in diversi modi (art. 27 D.Lgs. n. 270/1999): attraverso la cessione dei complessi aziendali, sulla base di un programma di prosecuzione dell'esercizio dell'impresa di durata non superiore ad un anno, o attraverso la ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa, sulla base di un programma di risanamento di durata non superiore a due anni. Inoltre, il programma di cessione dei complessi aziendali, una volta terminato, comportava la dichiarazione di cessazione dell'esercizio dell'impresa, sicché, a far data dal decreto previsto dal comma 1 del suddetto articolo, l'amministrazione straordinaria è considerata, ad ogni effetto, come procedura concorsuale liquidatoria. Ecco allora che l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese insolventi si delineava come una procedura concorsuale, con connessa possibile infruttuosità della stessa per i creditori e questo già quando l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 77/E/2000 negava tale natura, sicché l'orientamento restrittivo adottato dall'Amministrazione non sembrava avere fondamento.

C. Questa prima linea interpretativa è stata successivamente rivista dall'Agenzia, a seguito delle modifiche introdotte con dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, e questo perché il comma 2 dell'articolo 26, vigente dal 13 dicembre 2014 al 26 maggio 2021, aveva espressamente previsto la possibilità di operare variazioni in diminuzione, non solo «per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose» ma anche «a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis R.D. n. 267/1942, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67 terzo comma, lettera d), R.D. n. 267/1942». Tale formulazione legislativa deponeva chiaramente nel senso di non limitare la possibilità delle note di variazione in diminuzione alle sole procedure concorsuali *stricto sensu* intese, estendendola anche a procedure volte a mantenere in vita l'impresa in crisi e, quindi, anche alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, delineata dal D.Lgs. n. 270/1999. Con la circ. 29 dicembre 2021, n. 20/E, allora, l'Agenzia aveva chiarito che, tenuto conto delle intenzioni del legislatore, dovevano ritenersi superati i chiarimenti forniti con la citata circ. n. 77/E/2000, laddove escludeva l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'ambito applicativo dell'art. 26 del decreto IVA. Sennonché, nonostante tale affermazione di principio, l'Amministrazione ha nuovamente limitato l'applicazione della norma, vigente medio termine, alle sole ipotesi in cui l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi viene condotta con una cessione prevalentemente liquidatoria delle attività. Come ribadito nella recente Risposta ad interpello n. 216/2022, l'Agenzia, riprendendo la precedente interpretazione che confinava le note di variazioni IVA alla casistica di procedure concorsuali di tipo fallimentare, distingue

diversi tipi di procedure di amministrazione straordinaria: una realizzabile tramite la cessione dei complessi aziendali; l'altra, tramite la ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa. Solo nel primo caso, palesandosi la finalità liquidatoria della procedura, sarebbe applicabile la norma nel testo vigente dal 13 dicembre 2014 al 26 maggio 2021. E tanto anche se i commi 4 e 11 dell'art. 26 - introdotti dal comma 126 dell'articolo unico della L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), successivamente abrogati, dall'art. 1, comma 567, lett. d), L. 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), avevano già anticipato la possibilità di effettuare la nota di variazione al momento di apertura della procedura concorsuale, chiarendo che si consideravano assoggettati a procedure concorsuali anche i soggetti per i quali era stata disposta l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Nell'ottica amministrativa, invece, per le procedure aperte prima del 26 maggio 2021, non sarebbe possibile emettere la nota di variazione fino al momento in cui l'amministrazione straordinaria non assumesse forma liquidatoria, realizzando la certezza dell'irrecuperabilità del credito in tutto o in parte. Anche questa interpretazione sembra, ancora, confliggente con il dato normativo che, nella versione in esame, non subordinava ad alcuna condizione l'emissione della nota di variazione per lo specifico caso.

D. Per individuare il momento in cui si possa considerare maturata la certezza dell'infruttosità della procedura, l'Amministrazione richiama diversi documenti di prassi (cfr. per tutti la già citata circ. n. 77/E/2000 e la circ. 7 aprile 2017, n. 8/E) che ricollegavano la condizione di infruttosità della procedura concorsuale alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in sua assenza, alla scadenza del termine per opporre reclamo contro il decreto di chiusura. Secondo l'Amministrazione, poi, nel caso di amministrazione straordinaria, la fisiologica continuità dell'attività aziendale comporta che, solo nel momento in cui il commissario straordinario presenta il programma previsto dall'art. 54 della "legge Prodi-bis" e lo stesso è approvato dal Ministro dello Sviluppo Economico, può determinarsi se vi sarà una ristrutturazione economico-finanziaria o invece la cessione delle attività con finalità prevalentemente liquidatoria, con la conseguenza che si potrà emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare, nell'ipotesi di esito infruttuoso. Questa soluzione interpretativa, che fa leva sulla disposizione transitoria, ha l'effetto di rendere incerto il *dies a quo* cui ricondurre l'infruttosità della procedura (e quindi il termine per l'emissione della nota) e soprattutto di protrarre indefinitamente nel tempo la possibilità di emettere la nota di variazione, atteso che l'amministrazione straordinaria può protrarsi a lungo prima di orientarsi effettivamente alla liquidazione. Sicché la limitazione normativa, che anticipa la possibilità di effettuare le variazioni solo alle nuove procedure, in uno alla interpretazione amministrativa che restringe ulteriormente il campo di applicazione della pregressa disciplina per l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese, finisce per porsi inevitabilmente in contrasto con le indicazioni europee che avevano indotto il legislatore a riformare la norma. I giudici europei avevano affermato, infatti, che «*uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni*». Anche se l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che «*1. In caso di (...) non pagamento totale o parziale (...) dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri. 2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1*», la Corte di Giustizia UE ha censurato la nostra disposizione interna a causa dell'eccessiva durata delle procedure concorsuali, al cui esito infruttuoso era subordinato il diritto alla detrazione dell'imposta non incassata (cfr. sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16). La Corte, inoltre, ammette la variazione in diminuzione anche in presenza di una «*ragionevole probabilità che il debito non sia saldato*», rinviando alle Autorità nazionali il compito di stabilire, «*nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile*» (cfr. sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19). Occorre, allora, che questo momento sia individuato in modo ragionevole per le amministrazioni straordinarie intraprese prima della riforma per non posporre *usque ad infinitum* la

possibilità di operare la variazione e questo perché la facoltà di deroga, concessa dal paragrafo 2 dell'art. 90, non può estendersi al di là di tale ragionevolezza e imporre la chiusura della procedura concorsuale per acquisire la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito. Ed infatti la disposizione legislativa del decreto *Sostegni-bis* ha anticipato il termine per l'emissione della nota di variazione all'inizio della procedura concorsuale proprio basandosi sul presupposto che il verificarsi dello stato di crisi, che apre le porte alle diverse procedure, costituisca ragionevole probabilità che il debito non verrà saldato, salvi i correttivi previsti per l'ipotesi di successivo adempimento parziale o totale. Pertanto, anche se la disposizione transitoria limita questa anticipazione alle nuove procedure, è necessario individuare un termine analogamente ragionevole per le procedure già avviate e che non finisca con l'identificarsi con il termine ultimo della ufficiale declaratoria di irrecuperabilità del credito al termine della liquidazione: tale termine potrebbe essere individuato già nella conversione dell'amministrazione straordinaria in procedura fallimentare. In effetti, ferma restando l'esigenza di opportune valutazioni da condursi caso per caso, come impone ogni criterio di ragionevolezza, potrebbe ritenersi altamente probabile la perdita del credito quando la procedura di amministrazione straordinaria, volta al risanamento dell'impresa, non ha dato frutti e si è trasformata in fallimento vero e proprio. Tale soluzione consentirebbe di ridurre i tempi di attesa (già notevolmente dilatati) per i creditori e sarebbe in linea con la nuova disposizione che anticipa già all'apertura della procedura l'emissione della nota. Diversamente le imprese italiane sopporterebbero un ingiustificato svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri, in violazione dei principi di neutralità e di proporzionalità su cui è incentrata l'IVA.

LA FARMACIA DEI SANI, LABORATORIO DI IGIENE GIURIDICA

– EPISODIO 4 –

Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali



ALBERTO MARCHESELLI

Abstract

Si esaminano alcune contraddizioni nell'inquadramento dei concetti di prova e onere della prova e alcune distorsioni applicative. Nella riforma della giustizia tributaria potrebbe trovarsi una soluzione.

Parole chiave: prova, onere della prova, riforma della giustizia tributaria

Abstract

We examine some contradictions in the design of the concepts of proof and burden of proof and some consequential distortions in law enforcement. A solution could be possibly found in the tax justice reform.

Keywords: proof, burden of proof, justice reform

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Onere della prova, oggi e domani. - **3.** Prova e onere della prova, nelle indagini e nei provvedimenti, una relazione clandestina che può diventare pericolosa. - **4.** Il Convitato di pietra: le presunzioni legali. - **5.** Il mostro venuto dagli abissi: la c.d. presunzione giurisprudenziale. - **6.** Il diritto non comanda la storia. - **7.** Una luce in fondo al tunnel? La riforma della giustizia tributaria.

1. Riccardo, il mio medico, ha l'*orecchio assoluto*, che è quella cosa per cui uno riconosce le note musicali come i colori. Mi dice che un gran dono (è un mirabile pianista) ma anche una dannazione: se per strada sente fischiettare in modo stonato è come se sentisse passare una fresa nelle orecchie.

Lo invidia molto perché a volte mi sembra di possedere la *versione dei poveri* dell'*orecchio assoluto*, rispetto alla logica giuridica, comunque una vera e propria tortura.

Un esempio di attualità si può trarre dagli abomini – ovviamente è scherzosa – che si leggono in termini di onere della prova in materia tributaria.

2. Ogni procedimento deve stabilire una regola per risolvere i casi dubbi. Come si deve decidere il caso in cui non sia stato possibile raggiungere la prova?

A questo scopo serve la c.d. regola dell'onere della prova.

In senso letterale, onere della prova significherebbe che chi aveva l'onere, per vincere, deve attivarsi a fornire la prova. In realtà, in quasi tutti i procedimenti, la regola è diversa: per vincere basta che la pro-

va sia stata prodotta, non importa da chi (principio della acquisizione della prova). Il soggetto “onerato” vince anche se la prova la ha portata controparte. A essere precisi, quindi, la regola non impone un onere (“vinci solo se provi”), essa è, più che altro, una regola di giudizio per il caso dubbio. Ad esempio, nel caso del rimborso, in caso di incertezza sul diritto, il rimborso deve essere negato. Il concetto si esprime anche dicendo che il contribuente ha l’onere della prova del diritto al rimborso, ma il rimborso gli va riconosciuto in tutti i casi in cui il diritto sia provato, anche se per caso la prova è stata raccolta dalla Agenzia.

Ciò vale per la prova in giudizio.

Nel procedimento amministrativo inquisitorio, dove cioè le indagini sono fatte direttamente dalla autorità chiamata a provvedere, l’onere della prova assume un significato composito e almeno duplice.

In primo luogo, si tratta di stabilire uno *standard* di diligenza di indagine: stabilire cosa e quanto il Fisco debba cercare per ben provvedere, detto altrimenti: quale è la istruttoria doverosa?

In secondo luogo, a valle di questo, si tratta di stabilire come si debba provvedere se, effettuate indagini diligenti e diligentemente valutati gli esiti, permanga incertezza.

Quanto al primo aspetto, la individuazione dei doveri di indagine, secondo la giurisprudenza formata prima della riforma di cui alla L. n. 130/2022, l’ente impositore doveva ricercare le prove della evasione fiscale attuata mediante occultamento di proventi o simulazione o esagerazione di costi, dovendo, invece, il contribuente fornire la prova del suo diritto al rimborso o la applicazione di regimi speciali e favorevoli (tali ritenendosi agevolazioni ed esenzioni).

Quanto al secondo aspetto, la regola di decisione del caso dubbio, la stessa giurisprudenza costruiva un sistema alquanto articolato, distinto a seconda del tipo di evasione accertata. In esito a tali doverose indagini, infatti, si riteneva che l’Agenzia delle Entrate potesse accertare i proventi occulti solo positivamente provandone la percezione, mentre, per disconoscere i costi o le detrazioni non spettanti, sarebbe stato sufficiente raccogliere qualcosa di meno, non la piena prova, ma ragionevoli motivi per dubitare del diritto alla deduzione (c.d. onere di contestazione argomentata), dovendosi a quel punto attivare il contribuente. Attivazione del contribuente sempre e comunque necessaria, invece, per ottenere rimborsi e regimi favorevoli. In sostanza, tre regole diverse, per la prova, rispettivamente di: *a)* proventi nascosti (onere della prova della Agenzia); *b)* costi e detrazioni non spettanti (onere di contestazione argomentata all’Agenzia, quindi onere al contribuente); *c)* rimborsi o regimi favorevoli (direttamente onere della prova al contribuente).

Con la introduzione del comma *5-bis* dell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 la situazione parrebbe mutare nel senso di permanere l’onere di attivazione esclusiva del contribuente solo per la prova del rimborso, negli altri casi dovendosi sempre dar torto alla Agenzia delle Entrate, in caso di mancata prova. Parrebbe pertanto mutata la regola per quanto attiene detrazioni e deduzioni, nonché regimi favorevoli speciali.

Si tratta di riforma la cui portata resta da valutare alla luce della elaborazione giurisprudenziale che verrà.

3. Tanto premesso, risulta evidente che tra prova e c.d. onere della prova esiste un rapporto che va precisato, perché potenziale fonte di equivoci.

La regola dell’onere della prova, al momento delle indagini, influisce sull’oggetto delle indagini medesime. Al momento della decisione, la sua applicazione dipende dalle prove raccolte.

Sul piano della indagine, infatti, è ovviamente compito dell’Agenzia delle Entrate cercare le fonti di prova, nelle materie in cui ha un onere della prova o un onere di contestazione argomentata: senza tali ricerche essa non acquisirebbe i materiali che occorrono per fondare il suo provvedimento.

Sul piano decisionale, invece, la regola dell’onere della prova scatta solo se la prova non è stata raggiunta, nel senso che la prova manca. Quindi, c’è una reciproca esclusione: se c’è la prova non è luogo ad applicare la regola di giudizio dell’onere della prova (che presuppone, al contrario, che la prova manchi) e, viceversa, si applica la regola dell’onere della prova solo quando la prova non c’è.

Non è pertanto esatto affermare che, se una parte fornisce la prova, l'onere della prova passa all'altra. Tale affermazione è però assai frequente nella giurisprudenza, che spesso afferma, ad esempio, che, se l'Agenzia fornisce la prova di una certa circostanza, il contribuente perde se non prova il contrario.

A ben vedere, innanzitutto, si tratta di una complicazione concettuale inesatta e inutile: se l'Agenzia prova l'evasione, essa vince perché ne ha fornito la prova, non perché la controparte ha fallito un suo onere contrapposto. E, all'inverso, il contribuente perde perché la controparte ha fornito la prova, non per colpa di una sua inerzia.

Il che non vuol dire che, sul piano pratico, opporsi alla prova avversaria sia inutile, ovviamente, ma usare i termini sbagliati conduce a risultati abnormi.

Il concetto può spiegarsi più chiaramente con la metafora di una partita di calcio. Se la squadra avversaria fa *goal*, va in vantaggio, ma non perché non le si è impedito di farlo, ma perché la palla è entrata. Poi, certo, la squadra che ha subito può opporsi e chiedere l'intervento del VAR per far vedere all'arbitro che la palla non è entrata, oppure tentare di segnare un goal a propria volta per riequilibrare la partita. Ma non si perde per inadempimento di un onere, ma perché gli altri hanno segnato.

Tale precisazione non è solo importante per ragioni di esattezza concettuale, ma perché l'errore sopra descritto produce risultati pratici potenzialmente molto gravi, che sfuggono alla maggioranza degli osservatori.

Se si sposta il baricentro dell'attenzione dal fatto che la prova è stata fornita da una parte, al fatto che l'altra non ha fornito la prova contraria (due affermazioni che paiono equivalenti ma non lo sono affatto), il rischio è che si presti sempre meno attenzione al fatto che la prima prova è stata fornita, fino a rendere decisiva solo la mancanza della prova contraria.

Per chiarire il concetto con la metafora di cui sopra, si può passare dalla affermazione *"I blu vincono perché hanno fatto un goal valido e i rossi non hanno segnato"* a quella *"I blu vincono perché hanno tirato e i rossi non hanno contestato che fosse goal, né hanno segnato"*, per arrivare all'approdo finale. *"I blu vincono perché hanno fatto un tiro e i rossi non hanno segnato un goal"*.

Mentre la prima frase è conforme alle regole, nella seconda c'è già un primo errore, e cioè dimenticare che l'arbitro deve comunque verificare se la palla è andata in porta anche se non è contestato dagli avversari. E, nella terza frase, l'errore è elevato al quadrato: diventa irrilevante che la palla sia entrata in rete.

Fuor di metafora, una confusione di questo tipo, endemica nella giurisprudenza che utilizza talvolta un linguaggio frettoloso, determina degli effetti distorsivi concreti, e potenzialmente molto gravi.

Ad esempio, se una società di capitali evade, è possibile che l'utile occulto e nascosto al Fisco venga distribuito occultamente ai soci, come dividendo. Dovrebbe, pertanto, essere tassato sia l'utile evaso (dalla società) che il dividendo percepito (dal socio). Nella fisiologia, pertanto, si deve dimostrare sia la produzione dell'utile occulto, sia la sua percezione occulta da parte del socio.

Partendo dal presupposto che, se la società è piccola e i soci sono coesi, è probabile che essi si dividano l'utile occulto spartendosi dei dividendi occulti, si afferma che è provato che i soci hanno ottenuto il dividendo, per il fatto che questa è l'ipotesi più probabile, se non risultano altri impieghi dell'utile (ad esempio, altri investimenti della società).

Progressivamente, però, questa prima affermazione viene trasformata in quella secondo cui, se la società che evade ha soci tra loro amici, è tassato anche un dividendo dei soci, se questi non dimostrano di non averlo percepito (si sposta l'attenzione sulla prova contraria, sulla contestazione della squadra che ha subito il tiro, nella metafora).

Infine si giunge alla affermazione che, se la società con soci coesi evade, sono imponibili anche i soci, anche se non ricevono alcuna distribuzione di dividendi.

Come nella metafora del calcio, nel primo passaggio si è perso di vista il fatto che deve, comunque, essere provata la distribuzione del dividendo (perché è per quello che si applica l'imposta, non perché non si dimostra il contrario).

Nel secondo passaggio si è perso di vista l'elemento, fondamentale, che si tassa la distribuzione ai soci, così come, nell'esempio, che per far goal non basta tirare la palla ma essa deve oltrepassare la linea.

Un utilizzo disattento del concetto di prova e onere della prova può arrivare, pertanto, al risultato pratico di cambiare le regole sui tributi, in contrasto con la legge.

4. Talvolta sono previste delle disposizioni che prevedono che, se è provato un certo fatto, non sia più necessaria la prova di un altro fatto.

Si può trattare di norme di rigida applicazione, inderogabili, oppure flessibili, che consentono di provare che il secondo fatto, in realtà, non si è verificato.

Le prime sono norme sostanziali che, in pratica, estendono al primo fatto la disciplina del secondo. Se, per esempio, fosse previsto che è reddito di impresa lo svolgere attività commerciale abitualmente e, poi, fosse previsto che non è necessaria la prova della abitualità per chi effettua almeno mille vendite in tre mesi, la norma avrebbe l'effetto di ricomprendere nel concetto di abitualità l'ipotesi delle vendite superiori al limite. Tali norme possono, a seconda di come sono formulate, chiamarsi presunzioni legali assolute, definizioni, equiparazioni ma, in ogni caso non hanno niente a che vedere con la prova: sono norme sulle fattispecie.

Le seconde, invece, quelle che ammettono la prova contraria, sono note come presunzioni legali relative, e sono deroghe legali all'onere della prova. Per esempio, l'art. 45, comma 2, TUIR prevede che per i capitali dati a mutuo gli interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura pattuite per iscritto. In base alle regole generali, l'Agenzia delle Entrate dovrebbe dimostrare quanto interesse è stato percepito nel periodo di imposta. Per effetto di questa norma, invece, ad essa basta provare quanto è l'interesse pattuito per iscritto e quale la scadenza, il resto lo fa la legge: presume la percezione. E sarà poi il contribuente a dover dimostrare la mancata o diversa percezione.

Si tratta di inversioni legali dell'onere della prova, o, se si vuole, di una facilitazione dell'onere probatorio di una delle parti.

In questo caso, si verifica, fisiologicamente, l'effetto di cui si trattava nel paragrafo che precede per denunciarne l'erroneità nel caso della prova: qui, se l'Agenzia prova che sono stabilite scadenze e importi per iscritto, l'onere (di dimostrare la mancata percezione) si ribalta sul contribuente.

Dovrebbe risultare chiara la rilevanza pratica della distinzione.

Se è la legge a prescrivere che non è necessaria la prova della percezione degli interessi, non è necessario che l'Agenzia (o il giudice) si convincano che sono stati percepiti, né essi possono sindacare se sia ragionevole presumere la percezione di quanto pattuito, basandosi sullo scritto: lo stabilisce la legge! Il contribuente può solo difendersi dimostrando *a)* che non è vero che c'è la pattuizione scritta oppure *b)* la mancata percezione. Egli non può contestare che non sia fondato desumere la percezione dalla pattuizione.

Se, invece, la percezione viene desunta non per effetto di un comando legislativo che modifica e inverte l'onere, nella presunzione legale, ma per effetto di una prova, per esempio perché si è utilizzato un ragionamento probatorio (ad esempio, il contribuente ha ricevuto un accredito su una *postepay* proveniente dalla moglie del debitore, quindi gli investigatori ne desumono un pagamento occulto dell'interesse), cioè una presunzione semplice, la situazione è molto diversa: l'Agenzia (e il giudice) devono convincersi positivamente che l'interesse è stato percepito. Non solo: il contribuente ha uno spazio difensivo molto più ampio: può dimostrare non solo che non è vero che è avvenuta la ricarica, non solo che gli interessi non sono stati percepiti, ma anche contestare che quel ragionamento probatorio è infondato in sé stesso, in quanto debole, ambiguo, ecc.

È quindi sommamente importante distinguere tra presunzioni legali e presunzioni semplici perché solo le prime possono invertire l'onere della prova. Affermare, come si afferma abitualmente e frettolosamente, che lo fanno anche le seconde, che cioè tutte le volte che una parte porta una prova è l'altra a dover dimostrare il contrario, significa cancellare una parte del diritto di difesa, eliminando la possibilità di contestare la plausibilità della prova. Non si può discutere un comando legislativo (la presunzione legale) ma certo si può contestare una prova, anche senza fornire una prova contraria.

Sul piano della corretta terminologia e della corretta sistemazione dei concetti va distinta la attività di "contrasto della prova" dalla "prova contraria": questa seconda espressione richiama il raggiungi-

to del risultato della positiva dimostrazione di un fatto (ti dimostro che non ho percepito l'interesse), mentre la seconda è più semplicemente la argomentazione e dimostrazione della non plausibilità della prova altrui (ti contesto che non hai dimostrato che ho percepito l'interesse). Ovviamente, è bene che chi si vede opporre una prova la contrasti comunque, ma non si tratta di un onere: il giudice potrebbe comunque non trovare plausibile la prova, anche senza contrasto della controparte (se la prova è assurda il giudice non ci crede). Nulla di tutto ciò nelle presunzioni legali, dove non si può argomentare la poca fondatezza della presunzione, perché essa non è un ragionamento da verificare, ma un comando di legge (la legge si applica, non si valuta).

5. Negli ultimi decenni, in giurisprudenza, si è fatta strada la discussa categoria delle c.d. presunzioni giurisprudenziali, quale ipotetica terza via tra presunzioni semplici e legali.

Si allude a orientamenti consolidati della giurisprudenza relativi al giudizio di fatto. A orientamenti, cioè, che ritengono accertata una determinata fattispecie, in presenza di qualche elemento o fatto, diverso ma indiziario. La forza cogente del precedente giurisprudenziale attribuirebbe a tali presunzioni una efficacia vincolante per il giudice maggiore di quella della presunzione semplice. Essa, tuttavia, non essendo prevista dalla legge, non potrebbe rientrare nella categoria delle presunzioni legali, permanendo in una zona in qualche modo intermedia.

Un esempio nel diritto tributario sarebbe nella già citata ipotesi delle società di capitali a ristretta base societaria, in cui, provata l'evasione della società, si presumerebbe l'evasione del socio (che avrebbe nascosto la percezione di dividendi alimentati con l'evasione).

Tali fenomeni hanno certamente rilevanza giuridica: ad esempio concorrono a determinare il diritto vivente, che può essere oggetto di scrutinio davanti alla Corte di Giustizia UE (per stabilire l'effettività del rispetto del diritto UE).

Talvolta, tuttavia, si attribuisce a tali presunzioni un effetto più ampio, quello di invertire l'onere della prova, come le presunzioni legali. Ad esempio, il ripetersi di decisioni che accertano l'evasione del socio di società di capitali a ristretta base, quando evade la società, porterebbe all'effetto che, se evade la società, si deve ritenere che evada anche il socio, salvo che provi il contrario.

6. Tale impostazione, per quanto diffusa e maggioritaria nella giurisprudenza, appare suscettibile di serrata critica e, francamente, giuridicamente e logicamente errata.

In primo luogo, sul piano strettamente giuridico, la regola dell'onere della prova è di fonte legislativa e, pertanto, non può essere modificata senza una disposizione legislativa: la giurisprudenza non deroga la legge, la interpreta e la applica. Quindi una riforma dell'onere della prova non può avere fonte nella giurisprudenza.

In secondo luogo, non esiste in Italia un meccanismo formale di vincolo al precedente giurisprudenziale. Ne consegue che si tratta di fenomeni che rientrano nella materia delle presunzioni semplici. La reiterazione di esse non dovrebbe assumere, di regola, un significato rilevante nella sociologia del diritto, ma non nel diritto formale.

In terzo luogo, e si tratta di osservazione che pare autonomamente decisiva, anche se non rilevassero i due profili appena esposti, si tratta di decisioni che riguardano la ricostruzione dei fatti: cioè l'operazione – storica – di accertamento di accadimenti. Ebbene, il diritto non può disciplinare la storia: la ricostruzione dei fatti è operazione epistemologica, non giuridica. Non si può “comandare” una ricostruzione della realtà: essa può solo effettuarsi e valutarsi nella sua plausibilità sulla base delle categorie logiche e scientifiche.

Il giudice, quando deve stabilire se il maggiordomo ha ucciso la contessa o Tizio ha nascosto un provento, non applica norme.

Invece, nel riassumere le sentenze, una pubblicistica poco sorvegliata mette sullo stesso piano la ricostruzione dei fatti e l'applicazione delle norme, come se i giudici potessero stabilire delle regole sulla esistenza dei fatti.

Per dirla immaginificamente, il fatto che dieci maggiordomi siano stati condannati per aver ucciso dieci contesse, lasciando le impronte sulla scena del delitto, non rende in alcun modo più probabile che l'undicesimo maggiordomo abbia ucciso la undicesima contessa (né obbliga il giudice a emettere l'undicesima condanna), così come se uno, dieci o diecimila sentenze dicessero che i fiumi scorrono in salita, essi non scorrerebbero in salita. O, viceversa, se anche diecimila sentenze dicessero che i fiumi scorrono in discesa, i fiumi scorrerebbero in discesa per la gravità, e non per la autorevolezza delle decisioni.

Ogni processo concerne un singolo fatto e il compito del giudice è decidere bene quel caso e, nei gradi superiori, controllare se si sia deciso bene quel caso, non solo applicando le norme ma anche ricostruendo i fatti. La Corte di Cassazione, poi, eccezionalmente, stabilisce la corretta interpretazione della legge (e questo è l'unico profilo che trascende il singolo giudizio).

Nel giudizio sui fatti, invece, non si creano regole, neppure giurisprudenziali, ma si enucleano al massimo delle massime di esperienza, cioè ragionamenti empirici condivisibili.

Tali sono collegamenti tra fatti che normalmente sono ragionevoli, che possono essere fondati su leggi scientifiche (ad esempio la traiettoria di un proiettile, la efficacia di un veleno) o su ricorrenze e abitudini comportamentali e sociali (ad esempio, i parenti o amici sono legati da vincoli di solidarietà, che portano a condividere decisioni e cose), ma non esprimono regole giuridiche e pertanto non sono nel dominio di autorità giuridiche. Non esiste una *auktoritas* giuridica che crei o imponga le regole di plausibilità, perché questa deriva dalla epistemologia.

L'insieme di tali considerazioni vale a dimostrare che la legge o il "precedente della Suprema Corte" non hanno affatto lo stesso valore quando si esca dal caso singolo e dalla interpretazione della legge: la Suprema Corte fissa principi di diritto ma non regole epistemologiche. La Corte di Cassazione ha una funzione di c.d. *nomofilachia*: non stabilisce né insegna come è la realtà.

Le presunzioni giurisprudenziali, come regole sulla verità sono pertanto un assurdo logico.

E un assurdo potenzialmente assai dannoso, visto che, come sopra si sottolineava, portano a dimenticare che i fatti vanno sempre verificati e accertati nel singolo caso.

Il rischio è prima perdere di vista la necessità di accertare i fatti e, dopo, perdere di vista, addirittura, la rilevanza dei fatti.

Ancora una volta, vale l'esempio dell'accertamento delle società a ristretta base che, proprio grazie alla categoria delle presunzioni giurisprudenziali, ha comportato la creazione del vero e proprio nuovo regime fiscale di creazione giurisprudenziale.

Partendo dal presupposto che, se la società è piccola e i soci sono coesi, è probabile che essi si dividano l'utile occulto spartendosi dei dividendi occulti, si passa ad affermare che, se la società che evade ha soci tra loro amici, è tassato anche un dividendo dei soci, se questi non dimostrano di non averlo percepito, per concludere che, se la società con soci coesi evade, sono imponibili anche i soci, anche se non ricevono alcuna distribuzione di dividendi.

Il malgoverno dei concetti di prova e onere e la confusione tra giudizio di fatto e giudizio di diritto altera equilibri ordinamentali fondamentali.

7. Il testo del comma 5-*bis* dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dalla L. n. 130/2022 dovrebbe, se correttamente inteso, fare giustizia di tali errori, visto che ribadisce che l'Agenzia deve provare il fondamento della sua pretesa in conformità della disciplina sostanziale.

Con ciò ribadendo che *a)* la prova è oggetto di un giudizio di fatto singolo, per ogni singolo processo, insuscettibile di standardizzazioni; *b)* la regola dell'onere della prova ha fonte legislativa; *c)* debbono essere oggetto di prova tutti gli elementi della fattispecie sostanziale (ivi compresa, nell'esempio delle società, la distribuzione, che è il fatto su cui si fonda l'imposizione del socio).

Una luce in fondo al tunnel?

Si spera non sia il treno che arriva nella direzione opposta.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., SS.UU., 14 luglio 2022, n. 22281

È ragionevole una motivazione differenziata per gli interessi recati dalle cartelle di pagamento?

CHRISTIAN CALIFANO

La massima della Suprema Corte

Allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il *quantum* del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, la cartella che intimi al contribuente il pagamento degli ulteriori interessi nel frattempo maturati soddisfa l'obbligo di motivazione, prescritto dall'art. 7 L. n. 212/2000 e dall'art. 3 L. n. 241/1990, attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'ulteriore importo per gli accessori. Nel caso in cui, invece, la cartella costituisca il primo atto con cui si reclama per la prima volta il pagamento degli interessi, la stessa, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione, deve indicare, oltre all'importo richiesto a tale titolo, la base normativa relativa agli interessi reclamati che può anche essere desunta per implicito dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi richiesti ovvero del tipo di tributo cui accedono, dovendo altresì segnalare la decorrenza dalla quale gli interessi sono dovuti e senza che in ogni caso sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati né delle modalità di calcolo.

Il (tentativo di) dialogo

La soluzione adottata dalle Sezioni Unite, equilibrata e ragionevolmente garantista, è certamente condivisibile, e consente ulteriori, additive valutazioni.

Il vaglio della questione ha preso avvio da un'ordinanza interlocutoria di rimessione relativa ad un contrasto interpretativo (tra i tanti, invero) in tema di motivazione delle cartelle di pagamento, nella prospettiva di rendere effettiva ed incisiva la funzione nomofilattica della Corte che, nella fattispecie concreta e rispetto alla questione variamente risolta dalla Sezione V, era destinata a riproporsi in numerose controversie.

Il punto di rilievo attiene alla considerazione, già contenuta nell'ordinanza di rimessione, secondo cui l'obbligo di motivazione va rapportato e differenziato a seconda del contenuto prescritto per ciascun tipo di atto impositivo.

Partendo dal profilo riguardante il perimetro dell'obbligo di motivazione, e volendo valorizzare quell'orientamento secondo cui la necessità di un'adeguata motivazione deve sempre sussistere in relazione ai presupposti e alle finalità dell'atto con cui si fa valere una pretesa impositiva, per la cartella non posso che valere le medesime considerazioni già svolte dall'indirizzo più "garantista" della Corte di Cassazione, soprattutto se i presupposti in tema di "quantum" della pretesa non sono direttamente

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

ricavabili dall'atto impositivo, come nel caso del calcolo degli interessi: in tale ipotesi, il ruolo in essa incartato deve contenere una congrua, sufficiente e comprensibile motivazione.

Il perimetro che le Sezioni Unite definiscono riguarda i termini attraverso i quali ottemperare all'obbligo di motivazione della cartella, considerando che, come è stato già evidenziato in alcune pronunce della Cassazione e riportate nella sentenza, le norme sulla riscossione prevedono, in mancanza di un precedente atto di accertamento, la motivazione del ruolo e, quindi, della cartella, che lo contiene e che gli assicura rilevanza esterna.

La distinzione va individuata tra cartelle meramente riproduttive di un atto precedente e ruoli che, invece, sono connotati da un contenuto "impositivo" (quali, ad esempio, quelle formate a seguito al controllo formale della dichiarazione), ravvisandosi per la prima categoria la necessarietà e sufficienza dell'atto a monte da cui trae origine l'iscrizione a ruolo, e, per la seconda tipologia, l'esigenza che siano esplicitate le ragioni dell'iscrizione al fine di consentire al contribuente l'esercizio di un controllo sulla causale della pretesa impositiva.

In altri termini, l'attenzione va accentrata sull'atto impositivo piuttosto che sul mezzo mediante il quale viene notificato.

Va evidenziato che, mentre in passato la cartella di pagamento era un atto proprio dell'Agente della Riscossione (fattispecie a cui si ascrive il contenzioso deciso dalle Sezioni Unite), che si limitava a recepire il ruolo emesso dall'Ente impositore che aveva svolto i controlli, oggi le funzioni riscossive sono svolte direttamente dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione. Pertanto, identificandosi oggi nello stesso soggetto l'ente accertatore e l'ente riscossore, è superato il limite secondo cui l'Agente non poteva in alcun modo svolgere attività accertativa sulla base del principio, normativamente cristallizzato, dell'immutabilità del ruolo che le veniva trasmesso dall'Agenzia delle Entrate.

Il punto in rilievo attiene al fatto che, normativamente, l'obbligo di motivazione è previsto per il ruolo, nei termini e con le modalità anzidette; e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione non è più, rispetto a quanto avveniva prima, soggetto estraneo alla conoscenza dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno originato la pretesa impositiva in base alle risultanze emerse dall'istruttoria.

Il riconoscimento dei poteri finalizzati alla realizzazione effettiva del soddisfacimento della concreta pretesa impositiva in capo allo stesso ente che ha il potere di indagare sui fondamenti dell'atto impositivo, che, nel nostro caso è il ruolo, obbliga oggi la stessa Agenzia a dimostrarne, attraverso la motivazione, i presupposti.

L'atto che deve contenere la giustificazione della pretesa tributaria non è, infatti e con tutta evidenza, la cartella di pagamento, ma il ruolo e ciò in coerenza con le disposizioni di legge che prevedono per la notifica dei ruoli, ai sensi del D.P.R. n. 602/1973.

Il presupposto secondo cui la formazione del ruolo si fonda sulle risultanze dell'istruttoria si riflette sul contenuto della motivazione dell'atto, nel senso che essa si colloca nell'ambito della funzione che assume il ruolo nella riscossione, a seconda che quest'ultimo sia meramente riproduttivo del titolo che fonda la pretesa o che rappresenti l'atto in cui si possa compendiare un'attività impositiva.

Quando, infatti, il ruolo è usato solo per riscuotere un credito relativo ad una pretesa determinata con un precedente atto non è richiesta la motivazione, bensì la sola indicazione del predetto atto, sufficiente a giustificare e legittimare la riscossione. Nel caso in cui, invece, manchi un atto impositivo quale presupposto integrante il titolo di iscrizione, occorrono, invece, indicazioni ulteriori che soddisfino l'obbligo di motivazione, come affermano le Sezioni Unite.

È da accogliere con favore, favorendo anche la certezza del diritto, la presa d'atto della Cassazione dei sempre più frequenti e problematici contrasti nei "filoni" interpretativi delle Sezioni semplici, con la

finalità di trovare soluzioni di equilibrio che contemperino ragionevolmente l'esigenza dell'interesse al prelievo con quello della tutela degli amministratori.

La decisione delle Sezioni Unite si innesta, sebbene tangenzialmente, sull'ampio dibattito che si è instaurato a seguito dell'introduzione, ad opera del D.L. n. 146/2021, del comma 4-*bis* in seno all'art 12 D.P.R. n. 602/1973, a mente del quale l'estratto di ruolo non è atto autonomamente impugnabile: il ruolo notificato in cartella che si assume invalidamente notificato è suscettibile di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio. Sul punto le Sezioni Unite sono state chiamate da un'altra ordinanza di rimessione (n. 4526 dell'11 novembre 2022), a pronunciarsi anche in riferimento all'art. 12 D.P.R. n. 602/1973, così come modificato dal D.L. n. 146/2021.

Il riconoscimento normativo secondo il quale l'estratto di ruolo non può essere impugnato, lo distingue nettamente dal ruolo (Cass. n. 19704/2015), che è strutturalmente finalizzato a consentire l'avvio della fase esecutiva e deve quindi, per ciò stesso, evidenziare e rendere comprensibile al contribuente quali siano, anche sotto il profilo del *quantum*, i fondamenti della pretesa e i termini in cui essa è stata calcolata, soprattutto laddove, come nel caso di specie degli interessi, tale computo non è (e non può essere) contenuto e rinvenibile nell'atto determinativo del tributo.

È, infatti, solo nella cartella di pagamento che gli interessi vengono quantificati: se il contribuente deve essere messo in grado di verificare la correttezza di calcolo degli interessi medesimi richiesti per la prima volta solo con tale atto, allora è necessaria la motivazione in ordine (e limitatamente) al criterio normativo utilizzato.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., ord. 27 ottobre 2022, n. 31878

Irrilevanza dell'intervento normativo di riforma nel "nuovo" onere della prova?

CHRISTIAN CALIFANO

La massima della Suprema Corte

Il D.Lgs. n. 546/1992, art. 7, comma 5-*bis*, introdotto con la L. n. 130/2022, art. 6, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

Il (tentativo di) dialogo

La vicenda trae origine da una rettifica IVA relativa a vendite di gasolio agricolo nei confronti di soggetti privi dei requisiti necessari. La Corte evidenzia sul punto, applicando i precedenti in materia di fatture soggettivamente inesistenti, che, di fronte al complesso quadro indiziario fornito dall'Ufficio, la contribuente non aveva assolto l'onere di dimostrare di aver agito in buona fede.

Una prima riflessione che si può trarre dalla specifica fattispecie esaminata (relativa, appunto, alle fatture soggettivamente inesistenti) è che in tale materia la nuova norma non influisce sull'onere probatorio, ove in base all'orientamento di legittimità, pressoché univoco, continueranno a essere sufficienti indizi o supposizioni. L'ordinanza precisa, infatti, che gli Uffici, fatte salve le ipotesi di presunzioni legali, ha da sempre un onere probatorio a proprio carico che però può assolvere anche in via presuntiva.

Il punto è comprendere se con la nuova formulazione dell'art. 7, comma 5-*bis*, la prova a carico dell'Amministrazione debba essere fondata su elementi concreti ed effettivi anche per le rettifiche fino a oggi basate su mere supposizioni.

Nella pronuncia in commento la Suprema Corte afferma, sebbene incidentalmente, che l'intervento legislativo abbia apportato ben poche variazioni sull'onere probatorio gravante, in giudizio, sull'Am-

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

ministrato, lasciando anche intendere che, la nuova disposizione si applicherebbe ai procedimenti in corso.

In particolare, secondo la Suprema Corte, la nuova disposizione non stabilirebbe un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma sarebbe coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, ove emerge il ruolo centrale l'istruttoria processuale.

La nuova norma sull'onere della prova, inserita nell'ambito della riforma del processo tributario disposta attraverso la L. n. 130/2022 (*“Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario”*), prevede *«la prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato»* e il suo annullamento se, nel giudizio, *«la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale»* in coerenza con il diritto sostanziale, *«le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva»*.

Sul punto è interessante notare come il comma 5-bis sia entrato nel testo definitivo della legge solo in sede di approvazione della L. n. 130/2022, attraverso la proposta di modifica emendativa (n. 2.0.12) approvata *in extremis* dal Senato il 4 agosto; di tale proposta legislativa, infatti, non si rinvengono precedenti formulazioni nemmeno nei lavori della Commissione di riforma, dai cui, eventualmente, si sarebbe potuto trarre qualche importante indicazione teleologica.

L'impressione che ne deriva è il tentativo *in extremis* da parte del Legislatore di codificare l'esigenza di limitare un sistema diffusamente improntato all'accertamento presuntivo ed una giurisprudenza di legittimità che prevalentemente interpreta il riparto dell'onere probatorio in senso statisticamente favorevole all'Erario.

Certamente l'intervento normativo è teso a rafforzare la regola di derivazione civilistica mutuando, in parte, il principio sancito dall'art. 2697 c.c. e codificando positivamente una regola per il bilanciamento dell'onere probatorio; se poi determini i suoi effetti soltanto nell'ambito del giudizio tributario, senza incidere sugli elementi che determinano la fondatezza dell'atto impositivo è e sarà certamente oggetto di dibattito scientifico.

In questa prospettiva, è interessante l'*incipit* della norma secondo cui *«L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato»* e porlo in relazione con il secondo periodo del comma 5-bis, secondo cui *«il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio»*.

Sulla prima parte della norma si ritiene che sia da valorizzare quella dottrina che legge l'art. 7 L. n. 212/2000 come elemento di congiunzione tra istruttoria e decisione finale, in coerenza con l'assetto del giudizio tributario che ha un oggetto necessariamente ancorato al controllo di legittimità dell'atto impugnato. In questa prospettiva, il vaglio del suo contenuto condiziona l'individuazione dell'oggetto della domanda incentrato, in sede di ricorso, proprio sull'atto, all'interno del quale la motivazione assolverà la funzione di esplicitare la fondatezza dell'atto impositivo attraverso la dimostrazione *«in modo circostanziato e puntuale ed in piena coerenza con la normativa tributaria sostanziale»* delle *«ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa»*, come oggi impone il nuovo art. 7, comma 5-bis.

Le considerazioni svolte valgono, a maggiore ragione, se si considera che legge processuale tributaria attribuisce alle Corti poteri istruttori che, però, possono essere esercitati solo *«nei limiti dei fatti dedotti dalle parti»*, ponendo il cosiddetto “onere di allegazione” che si sostanzia, per ciascuna delle parti, nell'onere di allegare i fatti a sé favorevoli. Spetterà dunque in primo luogo all'Ufficio allegare e poi provare gli elementi costitutivi della pretesa fiscale.

Questo assetto del rapporto tra motivazione e indicazione degli elementi di probatori trova una sua naturale conferma nel principio guida dell'attività amministrativa di completezza dell'attività istruttoria, secondo cui tutti gli elementi dell'atto devono essere acquisiti prima della sua emanazione: in questo senso, dovendo l'istruttoria primaria già essere completa al momento della formazione dell'atto im-

sitivo, gli elementi probatori risulteranno già acquisiti e dovranno solo essere indicati a sostegno della pretesa.

La valorizzazione del nuovo comma 5-*bis* – secondo cui la prova non contraddittoria, circostanziata e puntuale portata nell'atto dall'Amministrazione deve essere «*comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*» – impone al giudice tributario di valutare le prove secondo quanto richiesto dalla normativa tributaria che ammette e prevede l'utilizzo di presunzioni. Qui il bilanciamento dell'onere probatorio nel processo portato dalla nuova norma rende più difficile identificarne gli effetti rispetto all'interpretazione che la Corte di Cassazione ha adottato sino ad oggi.

Ora, che l'inferenza probabilistica sia caratterizzata, in qualche misura, da una contraddittorietà è ciò che distingue la presunzione dalla certezza e, quindi, dalla prova "piena" che è, invece, circostanziata e puntuale. In ogni caso, l'utilizzo delle presunzioni è a sistema e, quando le stesse trovano applicazione, implicano l'inversione dell'onere probatorio.

Più complesso e delicato è, invece, l'approccio che ha avuto la giurisprudenza per valutare l'attitudine di una prova a dimostrare in modo compiuto, completo e in termini oggettivi la pretesa impositiva.

In più occasioni la Corte di Cassazione (civile) ha affermato il principio giurisprudenziale di "vicinanza della prova" come criterio sussidiario rispetto a quello stabilito dall'art. 2697 c.c., determinandone, di fatto, una deroga e trasferendo l'onere probatorio dall'Amministrazione alla parte che si trova più "vicina" alla prova, ossia il contribuente. Per stessa affermazione della Suprema Corte, tuttavia, tale principio è un istituto eccezionale che si giustifica soltanto in casi limite. Nondimeno, la giurisprudenza tributaria di legittimità ha, il più delle volte, impropriamente fatto ricorso al principio di vicinanza della prova pur in presenza di poteri conoscitivi e mezzi di verifica dell'Amministrazione che avrebbero dovuto e potuto consentire agli Uffici di ricostruire, anche non presuntivamente, i fatti a sostegno della pretesa impositiva.

Il fatto che oggi si debba applicare una disposizione che identifica una regola propria del diritto tributario sull'onere probatorio consente di superare, diversamente dal passato, un criterio civilistico definito più volte dalla giurisprudenza come sussidiario.

L'affermazione dei Giudici di legittimità di un ruolo centrale dell'istruttoria dibattimentale deve essere messo in relazione con l'oggettiva circostanza per cui le Corti di merito, nella (usualmente) unica udienza di trattazione, assai raramente esercitano poteri istruttori integrativi. Proprio l'esigenza di completezza dell'istruttoria primaria che si "sostanzia" nell'atto impositivo conduce il giudice, nel valutare le difese del contribuente, a riferirsi di fatto all'istruttoria che si è formata in sede amministrativa. Gli elementi di prova che, in tal modo, emergono nel giudizio fondano prevalentemente (salvo motivi aggiunti) la decisione del giudice non già sul quanto accade nell'istruttoria dibattimentale, ma, più diffusamente e più approfonditamente, su quella amministrativa, anche in quanto è a quegli elementi che il contribuente resiste in quanto "convenuto" in senso sostanziale.

In buona sostanza, andando oltre la teoria generale e un auspicabile intervento chiarificatore della Cassazione sul suo pensiero in relazione a questo delicato tema, se la modifica normativa si riduce ad un mero enunciato di principio senza integrare un differente onere a carico degli Uffici, allora si avranno pronunce basate più sul principio giurisprudenziale di "vicinanza della prova" che su una valutazione delle prove basate su ragioni oggettive che siano propriamente e compiutamente «*in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*».

Verosimilmente, la volontà del Legislatore della riforma andava oltre l'affermazione da parte dei giudici di legittimità di una mancata introduzione, da parte della novella, di un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., 25 agosto 2022, n. 25322

Possono i costi indeducibili per ragioni di competenza o inerenza (ma effettivi) generare dividendi “occulti” nelle società ristretta base sociale?

PAOLA COPPOLA

La massima della Suprema Corte

Con riguardo alle società a ristretta base partecipativa, quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti si presume che il reddito di impresa è maggiore di quanto dichiarato o iscritto in bilancio. In tale ipotesi, infatti, i costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla società, sicché il reddito di impresa effettivo, conseguito nel corso dell'esercizio, è costituito da quello dichiarato con l'aggiunta però di un importo corrispondente ai costi inesistenti. Tale maggior reddito si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci. La situazione è analoga anche nel caso in cui il costo è indeducibile per le più variegate ragioni (magari perchè è stato violato il principio di competenza D.P.R. n. 917/1986, ex art. 109, sicché la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il D.P.R. n. 917/1986, art. 99), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società.

Il (tentativo di) dialogo

Per avviare un dialogo sul tema occorre brevemente chiarire, sul piano tecnico, quando può “ragionevolmente” verificarsi la presunzione della distribuzione di utili occulti ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria per escludere i casi opposti in cui detta presunzione non ha ragione di esistere e, quindi, in cui non può operare in punto di fatto e di diritto. Potrebbe sembrare un esercizio sterile ma così non è, visto l'orientamento che è in via di consolidamento con la recente sentenza (per i precedenti, Cass., ord. 4 aprile 2022, n. 10679; Cass., sent. 2 febbraio 2021, n. 2224) ma che, fermo il rispetto che si deve alla Suprema Corte, è assiso su talune incomprensioni sul piano tecnico, contabile e giuridico.

Nel caso di specie la Suprema Corte ha accolto il ricorso di parte pubblica reiterando acriticamente i precedenti in tema di presunzione di distribuzione di dividendi “occulti” di maggiore utile accertato in capo alle società a ristretta base sociale per effetto di costi dichiarati indeducibili perchè “fittizi” o “inesistenti”.

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

Ora, se in quest'ultimo caso l'operatività della presunzione ha un suo senso, fermi i tanti interrogativi e aspetti incerti derivanti dalla sua applicazione in concreto (soci di minoranza, soci estranei alla gestione, utile al lordo e non al netto dell'IRES e, soprattutto, la prova *contraria*, che viene a configurarsi come è una prova "diabolica", problematiche già affrontate in questa rivista), non l'ha invece nella fattispecie oggetto della sentenza in commento e nei precedenti richiamati, in cui la rettifica del reddito societario è stata determinata dal disconoscimento di costi, effettivi ma indeducibili nell'anno accertato per mere ragioni tecniche, come quelle di sfasatura, ad esempio, del periodo di competenza *ex art.* 109, commi 1 e 2, TUIR, o di inerenza (*art.* 55 TUIR) o per violazioni di norme fiscali.

Qui, come si comprenderà, non può dubitarsi del fatto che la società partecipata abbia "impiegato" somme/risorse nell'acquisto/acquisizione dei beni o servizi per il sostenimento del costo che va a confluire nel conto economico del bilancio dell'anno accertato per cui non v'è "liquidità occulta"; né – se si applica correttamente il sistema di derivazione semplice (ferma la "specificità" del sistema di derivazione *rafforzata* per i soggetti IAS e OIC) del reddito d'impresa dall'utile/perdita civilistica (*ex art.* 83 TUIR) – si può dubitare del fatto che il costo "ineducibile" per ragioni di competenza e/o inerenza darebbe luogo - in accertamento - (solo) ad una variazione in aumento dell'utile/perdita civilistica (ante imposte), e quindi (solo) all'aumento della base imponibile IRES, senza che possa in alcun modo "presumersi" che le somme "liquide" (in definitiva, il denaro) investite/impiegate dalla società per sostenere i costi (certi, effettivi, documentati) siano entrate nelle "tasche" dei soci.

Ed infatti, se si tratta di somme impiegate dalla società per sostenere quei costi, ovvero di somme rimaste *dentro la società* e, quindi, non "fuoriuscite" ed "entrate" nella disponibilità dei soci, come potrebbe *ragionevolmente* inferirsi che la società non abbia *impiegato* risorse finanziarie per dotarsi di "quei costi" (*esistenti*) e le abbia "distolte" per *distribuirle* "in nero" ai soci?

Si pensi, ad esempio, al caso di un compenso all'amministratore dedotto per competenza, e non per cassa (*ex art.* 95, comma 5), oppure dei costi sostenuti per l'acquisto di beni mobili/immobili dedotti in esercizio diverso da quello in cui si è verificata la consegna/spedizione (*ex art.* 109, comma 2, lett. a, TUIR), ecc.

Quando ciò accade, è *tecnicamente* impossibile assumere che sia avvenuta una *distribuzione/trasferimento* in capo ai soci del maggior reddito d'impresa (provvisoriamente) accertato nell'esercizio (n) in capo alla società in virtù del disconoscimento del costo dedotto nel periodo d'imposta "diverso" da quello di competenza (n-1 o n+1).

Lo stesso accade quando le rettifiche del reddito d'impresa si fondano sul disconoscimento di costi sulla partecipata per effetto dell'operare del principio di inerenza.

Anche qui, non si dubita dell'effettività del costo e, quindi, *dell'impiego di risorse societarie*, ma della non riconducibilità di quelli sostenuti all'attività d'impresa della partecipata per cui il disconoscimento non potrebbe essere rappresentativo, verosimilmente, di alcuna disponibilità finanziaria occulta "trasferita" e, quindi, "*distribuita*" in capo ai soci, sol perché si tratta di una società "*a ristretta base partecipativa*". Se si tratta di costi *sostenuti* con risorse impiegate/investite dalla partecipata, si esclude, *in re ipsa*, che si tratti di risorse *distolte dall'impiego societario*, per essere state *trasferite* (in nero) ai soci.

Ciò nonostante, gli estensori delle sentenze di legittimità citate all'inizio – come nella sentenza in commento – affermano che, al pari di quanto avviene nei casi di costi indeducibili "fittizi/inesistenti", nei casi di violazione dei principi di competenza e inerenza si sarebbe in una situazione analoga, giustificandosi l'attribuzione presuntiva ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società. Ma così non è.

Invero, non v'è, perché non può esservi, *alcuna analogia* tra le due fattispecie, vertendosi in situazioni diametralmente opposte.

Nel primo caso l'utile (civilistico) è stato decurtato da costi fittizi o inesistenti (se oggettivamente inesistenti) che potrebbero legittimare la presunzione che si tratti di somme mai sostenute/investite dalla società, imputate a conto economico per "ridurre" la base imponibile IRES e, quindi, di fatto di somme

“create” per generare minor imponibile IRES (tassato) di cui si sono avvantaggiati i soci (che hanno goduto di minori utili da partecipazione imponibili).

Nel secondo caso, l’utile civilistico è stato decurtato da costi effettivi/esistenti che, per le più svariate ragioni fiscali (non anche necessariamente civilistiche), possono essere ritenuti non di competenza dell’anno accertato (ma di anni precedenti/successivi), oppure non inerenti, ma che sicuramente sono stati sostenuti con risorse societarie “prelevate” dalle disponibilità finanziarie (cassa/banca) rimaste *dentro la società* per effetto dell’impiego delle stesse nell’acquisto di beni o servizi; somme che, quindi, in quanto trattenute ed impiegate dalla partecipata *non possono* essere entrate nella *diponibilità del socio*.

Inoltre, a differenza di quanto si afferma nella sentenza in commento, i costi indeducibili (per ragioni fiscali) “restano” dove sono, ovvero nel conto economico (che esprime il risultato ante imposte) che, quindi, giammai è stato “alterato” e vengono (solo) ripresi tra le variazioni in aumento in dichiarazione nella ri-determinazione/rettifica dell’anno accertato operata in sede di accertamento. Il disconoscimento di costi (effettivi/esistenti) dedotti per ragioni di competenza, inerenza, non è, dunque, “*un errore che va emendato nel conto economico*”. Si tratta della sola ovvia conseguenza - tecnica - dell’applicazione del sistema di derivazione del reddito d’impresa dal risultato civilistico (*ex art. 83 TUIR*) che provoca, in caso di rettifica della dichiarazione per costi indeducibili, l’aumento del reddito imponibile IRES (oltre che IRAP o IVA) in capo alla società che non genera mai un “maggior utile” (civilistico) che potrebbe ritenersi, in via teorica, indebitamente “spartito” tra i soci. Che c’entrano, quindi, i soci?

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., 20 giugno 2022, n. 19862

Può un soggetto non residente produrre reddito d'impresa in Italia senza una stabile organizzazione?

ANDREA MANZITTI

La massima della Suprema Corte

L'esistenza di una stabile organizzazione in Italia non è una condizione necessaria affinché un soggetto possa essere qualificato come società commerciale e affinché gli atti da esso compiuti in territorio italiano possano essere ricondotti all'esercizio dell'impresa e i redditi prodotti nel reddito d'impresa.

Il (tentativo di) dialogo

Per iniziare un dialogo, e far comprendere esattamente la questione, non si può non riassumere, sia pur in breve, la fattispecie concreta.

Dopo avere trasferito la propria residenza fiscale dall'Italia al Belgio, una società vende un terreno edificabile situato in Italia. Realizza una plusvalenza ma non presenta la dichiarazione dei redditi. Non avendo stabile organizzazione in Italia pensava forse di esserne esonerata. Non è così, perché le plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili siti in Italia sono tassabili in Italia anche per le società non residenti senza stabile organizzazione.

L'Ufficio ingiunge il pagamento dell'IRES sostenendo che la plusvalenza era imponibile come reddito d'impresa e non come reddito diverso.

La società ricorre in Cassazione. Una società non residente senza stabile organizzazione in Italia non è soggetta ad imposta per i suoi redditi d'impresa anche se di fonte italiana. Non avendo interesse, si guarda bene dall'accennare al fatto che la pretesa fiscale si reggeva comunque sulla base di altre norme.

Sconfitta nei gradi di merito, la società chiede alla Cassazione di annullare l'accertamento ribadendo che senza stabile organizzazione in Italia non si possono produrre redditi d'impresa.

Con la sentenza in esame la Corte di Cassazione respinge il ricorso perché *«pecca di astrattismo e [...] non rende evidente la sussistenza dell'interesse a ricorrere»*. Il ragionamento, rimasto nella penna dell'estensore, sembra il seguente. Impresa o non impresa, la plusvalenza era comunque soggetta ad IRES come reddito diverso di fonte italiana, la base imponibile e l'aliquota sono gli stessi, dunque la società non ha nulla di cui lamentarsi.

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

La riluttanza ad esprimere “in chiaro” il ragionamento può spiegarsi con il desiderio di non addentrarsi nell’intricata questione dei limiti imposti al giudice nel colmare le lacune di un avviso di accertamento. Nel caso specifico la domanda era la seguente: dato che l’Ufficio ha contestato la violazione di una certa norma e il contribuente si è difeso dicendo che quella norma non era applicabile, può il giudice dar comunque ragione all’Ufficio dicendo che l’accertamento è valido sulla base di altre norme che avrebbero condotto al medesimo risultato ma che l’Ufficio non ha invocato?

La questione è - a dir poco - dibattibile e ci sono solidi motivi per rispondere nell’uno e nell’altro senso.

Conscia del problema, la Cassazione si è comunque premurata di spiegare perché la scelta dell’Ufficio di tassare la plusvalenza come reddito d’impresa fosse comunque legittima.

Il nucleo del ragionamento è così riassunto: *«l’esistenza di una stabile organizzazione in Italia non è una condizione necessaria affinché un soggetto possa essere qualificato come società commerciale ed affinché gli atti da esso compiuti in territorio italiano possano essere ricondotti all’esercizio dell’impresa [...]»*. Dunque, la plusvalenza sul terreno edificabile è tassabile come reddito d’impresa anche se il contribuente non residente non ha stabile organizzazione in Italia.

La premessa non regge la conclusione. Importa davvero poco stabilire se un atto compiuto in Italia (una compravendita, ad esempio) da una società commerciale non residente rientri o meno nell’esercizio dell’impresa. A dirla tutta, si può tranquillamente presumere che qualsiasi “atto” posto in essere da una società rientra nell’esercizio della sua impresa.

Quel che importa a fini tributari è verificare se l’attività d’impresa svolta in Italia raggiunga la soglia minima di rilevanza tributaria, costituita dalla stabile organizzazione.

Non basta qualificare come “di impresa” il reddito prodotto da una società non residente da un atto o da una attività svolta in Italia per tassarlo come reddito d’impresa. Bisogna che la società abbia una stabile organizzazione in Italia a cui quel reddito sia attribuibile.

La rivoluzionaria tesi della Suprema Corte travolge decenni di sedimentate convinzioni sulla potestà impositiva italiana nei confronti dei non residenti ed entra in diretta collisione con uno dei principi cardine del diritto convenzionale.

Si tratta dell’art. 7, comma 1, del Modello di Convenzione OCSE secondo cui *«gli utili di un’impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l’impresa non svolga la sua attività nell’altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata»*.

Nel nostro diritto interno, questo principio è declinato nella norma per cui le società non residenti sono tassabili solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato (art. 151 TUIR) ed in quella per cui si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi d’impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione (art. 23 TUIR).

Questo principio non impedisce affatto all’Italia di tassare la società non residente per gli altri redditi che hanno la propria fonte nel territorio dello Stato, a condizione che quel reddito risulti tale (quindi tassabile) secondo le regole della categoria a cui appartiene.

Sembra una banalità, ma non lo è. Facciamo un esempio semplicissimo. Pensiamo al caso di una società non residente senza stabile organizzazione in Italia che realizza una plusvalenza a seguito della cessione di un fabbricato posseduto da più di 5 anni.

Fino ad oggi, per sapere se la plusvalenza era tassabile o meno in Italia, si seguiva questo percorso: (a) se non c’è stabile organizzazione non si applicano le norme sui redditi d’impresa, e neppure il principio secondo cui ogni reddito prodotto dall’impresa è reddito d’impresa; (b) si cerca la categoria reddituale in cui incapsulare la plusvalenza; (c) nel nostro esempio, la categoria giusta è quella dei redditi

diversi; *(d)* per i non residenti, il criterio di collegamento dei redditi diversi è la localizzazione del bene nel territorio italiano; *(e)* le plusvalenze sui fabbricati sono redditi imponibili solo se la cessione avviene entro 5 anni dall'acquisto. Ergo, in questo caso la plusvalenza non è imponibile.

La sentenza in commento indica un percorso assai diverso: *(a)* la società estera conduce una impresa commerciale; *(b)* pur non avendo stabile organizzazione in Italia, produce redditi d'impresa ogni qual volta compia qualcosa di redditualmente rilevante nel territorio italiano; *(c)* nella fattispecie, ha realizzato una plusvalenza su un bene italiano; *(d)* nella disciplina del reddito d'impresa rileva ogni tipo di provento ed è irrilevante il tempo che intercorre tra l'acquisto e la vendita di un bene. Ergo, la plusvalenza è imponibile.

Fortunatamente, le sentenze della Corte Suprema non sono scolpite nel granito. Se dovesse occuparsi di questioni analoghe, è dunque possibile un ripensamento. Ma questo implica che nella sua attività di accertamento l'Agenzia delle Entrate faccia uso del discutibile principio qui commentato. E così non dovrebbe essere.

Sarebbe meglio che questa sentenza resti isolata e cada lentamente nell'oblio. Per la certezza del diritto sarebbe forse questo il male minore.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., 1° settembre 2022, n. 25698

Distribuzione di utili da partnership estere a persone fisiche italiane: spetta il foreign tax credit?

ANDREA MANZITTI

La massima della Suprema Corte

Per i redditi di capitale di fonte estera percepiti da un contribuente-persona fisica, titolare di una partecipazione non qualificata in una *partnership* di diritto internazionale (nel caso, statunitense), qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta - come nell'ipotesi di cui all'art. 27, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 o mediante imposta sostitutiva, del tutto sovrapponibile alla prima in ragione dell'identità di funzione, di cui all'art. 18, comma 1, D.P.R. n. 917/1986 - avvenga non su richiesta del beneficiario del reddito ma obbligatoriamente, non potendo il contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata in un Paese estero (nel caso, Stati Uniti d'America) si deve considerare detraibile. Ciò in quanto, l'interpretazione conforme della locuzione "anche su richiesta del contribuente", che figura nel testo di vari accordi internazionali (tra cui nel testo della Convenzione Italia - Stati Uniti di America), conferma che quando l'Italia ha inteso negare il credito d'imposta - non solo nei casi in cui l'assoggettamento dell'elemento di reddito a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta avvenga su richiesta del contribuente, ma anche nei casi in cui esso sia obbligatorio in base alla legge italiana - lo ha previsto espressamente.

Il (tentativo di) dialogo

Il caso affrontato dalla Suprema Corte riguardava un avvocato italiano residente in Italia e socio di uno studio legale statunitense, costituito in forma di *partnership*, analoga alle nostre società di persone. Come tutti i soci, egli ha partecipato alla ripartizione annuale degli utili. Anche negli USA gli utili di una *partnership* sono imputati al socio "per trasparenza" e quindi assoggettati alle locali imposte personali sul reddito in capo al socio. In Italia, il contribuente ha dichiarato gli utili come redditi di capitale. La sua quota di partecipazione nella *partnership* era inferiore al 20%, e dunque "non qualificata" secondo la classificazione allora vigente in Italia. Su questa base, il contribuente ha ritenuto che il reddito fosse soggetto ad imposta sostitutiva, con l'aliquota del 12,5%. Non ha, tuttavia, versato imposte poiché l'imposta sostitutiva era inferiore all'imposta pagata negli USA. L'Ufficio ha ritenuto che il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero non spettava poiché il reddito non aveva concorso alla formazione del reddito complessivo e, quindi, l'imposta sostitutiva era dovuta per intero. Di qui il ricorso del contribuente, accolto in entrambi i gradi di merito.

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

Dopo aver condiviso che il reddito di fonte estera era soggetto, in Italia, ad imposta sostitutiva, la Corte ha osservato che, per regola interna, il credito per le imposte pagate all'estero non spettava. Tuttavia, l'art. 23 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti d'America nega il diritto al credito solo se il contribuente può scegliere tra l'imposizione ordinaria o quella sostitutiva, e opta per la seconda. La Corte ha confrontato tale disposizione con altre analoghe (Malta, Arabia Saudita, Singapore, Principato di Monaco) secondo le quali il credito non spetta se il contribuente ha scelto, potendolo fare, di tassare il reddito separatamente.

Nel caso specifico, l'imposizione sostitutiva era obbligatoria e non facoltativa, e ciò ha fatto concludere nel senso che le imposte pagate negli USA erano detraibili da quelle dovute in Italia.

La conclusione è condivisibile anche se la motivazione muove dal presupposto errato che il reddito era soggetto ad imposta sostitutiva. Ove il giudice fosse partito dalla premessa corretta, cioè che il reddito era soggetto ad imposizione ordinaria, la conclusione sarebbe stata la stessa.

Come detto, il contribuente riteneva che il suo reddito da attività professionale di fonte estera era soggetto ad imposta sostitutiva del 12,5%. L'Ufficio ha accettato questa impostazione ma ha contestato il diritto al *foreign tax credit*. Rispondendo ad un interpello (ris. n. 80/E/2007) l'Agenzia delle Entrate aveva raggiunto questa conclusione sicché il contribuente e l'Ufficio si sono conformati al "precedente". A mio avviso, la tesi dell'Agenzia non convince affatto, per le ragioni a cui accennerò tra poco.

Ad ogni modo, la questione devoluta alla Suprema Corte riguardava, quindi, solo la spettanza del credito.

La Corte l'ha affrontata affermando preliminarmente che per i redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera non qualificate e non percepiti tramite un intermediario residente non si applica la ritenuta d'imposta ex art. 27, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, perché manca il soggetto obbligato alla ritenuta, ma per essi «l'art. 18, comma 1, del TUIR prevede l'assoggettamento degli stessi redditi ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta».

Ma davvero il reddito del socio "non qualificato" di una *partnership* estera è soggetto ad imposta sostitutiva (la cui aliquota all'epoca dei fatti era del 12,5%), mentre nel caso di *partnership* residente in Italia il medesimo reddito è soggetto ad imposizione ordinaria?

A me pare che la risposta sia negativa, non solo – e non tanto – perché concludendo diversamente il sistema difficilmente reggerebbero ad una verifica di costituzionalità, ma anche perché, a ben vedere, le norme dispongono diversamente.

Procediamo con ordine.

Per effetto di una scelta discutibile, i redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti non residenti di qualsiasi tipo sono considerati redditi di capitale (art. 44, comma 1, lett. e, TUIR). Se invece la società partecipata è residente in Italia bisogna distinguere: se la società o l'ente è "trasparente" - cioè non sconta l'IRES - il reddito è d'impresa o di lavoro autonomo a seconda dell'attività esercitata. Se la società o l'ente è soggetto ad IRES, per il socio-persona fisica il reddito è sempre e comunque reddito di capitale.

Dall'identificazione della categoria reddituale scaturiscono una serie di importanti differenze impositive (tassazione per cassa o per imputazione secondo competenza, deducibilità dei costi connessi al reddito stesso, ecc.) che, ovviamente, non possono essere trattate in questa sede.

Quel che importa è che non tutti i redditi di capitale sono soggetti ad imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo d'imposta, con sottrazione alla formazione dell'imponibile IRPEF. Ci vuole una norma.

Nel caso dei redditi derivanti dalla partecipazione a società di persone residenti all'estero, fiscalmente "trasparenti", questa norma non esiste, né ora né all'epoca dei fatti (2005).

L'art. 27, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 prevede che il soggetto residente in Italia che "interviene nella riscossione" di taluni redditi derivanti da titoli emessi da non residenti deve operare una ritenuta a titolo d'imposta. La disposizione citata rinvia espressamente ai titoli «*di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi*». Quest'ultima norma serve a distinguere le partecipazioni in società estere i cui redditi devono essere tassati come quelli provenienti da partecipazioni in società di capitali italiane, e tutte le altre. Il *discrimen* è dato dalla deducibilità o meno della remunerazione stessa dall'imponibile della società estera. Se la remunerazione non è deducibile, il socio ha diritto di essere tassato in misura ridotta. Altrimenti il reddito del socio va tassato in modo ordinario.

Infatti, la tassazione ridotta per il socio di una società serve ad evitare o ridurre la doppia imposizione economica sugli utili societari. Infatti, la somma dell'imposta pagata dalla società sul proprio imponibile e di quella pagata dal socio sul dividendo approssima la tassazione del reddito societario all'aliquota marginale massima del socio persona fisica. Se il reddito non è soggetto ad imposta in capo alla società estera, perché è deducibile, la tassazione ad aliquota ridotta nei confronti del socio non si giustifica.

Il meccanismo non ha la precisione dei preparati galenici, ma il principio da cui nasce è piuttosto semplice.

Le società non residenti "trasparenti" non sono, per definizione, soggette ad imposta; la tassazione ridotta del socio non ha alcuna ragione di esistere.

Dunque, l'art. 27, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 non è rilevante, perché riguarda i redditi su partecipazioni in società estere che non possono dedurre dal proprio imponibile la remunerazione corrisposta al socio. Tra queste certamente non rientrano le società di persone non residenti il cui reddito è tassato per trasparenza in capo ai soci.

Neppure rileva l'art. 18 TUIR, poiché questo, per quanto qui interessa, si applica ai «*redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti nei cui confronti in Italia si applica la ritenuta a titolo di imposta*». Per questi redditi, l'art. 18 TUIR prevede una imposta sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta.

Anche la *ratio* di questa norma è chiara: il contribuente non deve subire una tassazione diversa e più onerosa a seconda della residenza di chi eroga il reddito di capitale. Se i frutti di un investimento "domestico" sono tassati mediante ritenuta a titolo d'imposta, i frutti di un analogo investimento, fatto all'estero, devono essere soggetti alla medesima tassazione. Mancando il sostituto, il reddito va assoggettato ad imposta sostitutiva.

Tuttavia, il reddito imputato al socio di una società trasparente italiana non è affatto soggetto a ritenuta a titolo d'imposta, nemmeno se la partecipazione del socio è "non qualificata", cioè non superiore al 20% del capitale o al 25% degli utili. Non esiste alcun buon motivo perché il reddito imputato al socio residente di una società trasparente residente all'estero sconti l'imposta sostitutiva, anche se la partecipazione non è qualificata. Infatti, la legge prevede diversamente.

Il presupposto da cui parte il ragionamento della Cassazione (il reddito era obbligatoriamente soggetto ad imposta sostitutiva) si rivela quindi errato. Ma la conclusione (spetta il *foreign tax credit*) è comunque corretta, perché così prevede la Convenzione.

Come accennato, la conclusione sarebbe stata la medesima se, più correttamente, il contribuente avesse incluso il reddito derivante dalla partecipazione nella *partnership* estera nel proprio imponibile

IRPEF. In questo caso, la detrazione delle imposte assolute negli USA sarebbe spettato anche in base delle norme interne, e non sarebbe stato necessario scomodare la Convenzione.

Infine, va rimarcato che il principio espresso dalla Cassazione vale anche, e soprattutto, per chi riceve dividendi su partecipazioni in società di capitali “opache” residenti all'estero.

In questi casi, non esistono dubbi che il dividendo è soggetto a ritenuta a titolo d'imposta o, in mancanza di un sostituto, ad imposta sostitutiva. Se l'erogante risiede in uno Stato che ha una Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia e la Convenzione garantisce il *foreign tax credit* a chi è obbligato a subire la ritenuta o liquidare l'imposta sostitutiva, la norma interna che lo nega recede, come giustamente afferma la Cassazione, rispetto a quella convenzionale.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., SS.UU., 25 luglio 2022, n. 23051

La scissione in società semplice sconta l'imposta di registro in misura fissa o proporzionale?

ANDREA MANZITTI

La massima della Suprema Corte

L'atto di scissione relativo a società semplice è assoggettato, ex art. 4 Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, a imposta di registro in misura fissa, poiché il requisito dell'oggetto esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società ma soltanto gli enti diversi da queste.

Il (tentativo di) dialogo

Nel caso di specie, una società a responsabilità limitata, titolare di una partecipazione in altra società di capitali, ha trasferito per scissione tutto il patrimonio a due società beneficiarie, una delle quali era una società semplice. L'Agenzia delle Entrate ha preteso l'imposta di registro con l'aliquota del 3 per cento sul patrimonio confluito in quest'ultima, sostenendo che, pur essendo l'atto di scissione un "atto proprio" di qualsiasi società, l'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, circoscriverebbe l'imposta fissa ivi prevista ai soli atti di società «*aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*». E nel caso in questione la società semplice, beneficiaria della scissione, non aveva oggetto agricolo né - ovviamente - commerciale.

I giudici del merito hanno dato ragione alla contribuente, accogliendo la tesi secondo cui, nel sistema dell'imposta di registro, l'oggetto dell'attività rileva solo per gli atti propri degli enti diversi dalle società di qualunque tipo e oggetto.

La Sezione tributaria della Cassazione ha assegnato il ricorso alle Sezioni Unite, avendo rilevato due precedenti contrari e ritenendo l'interpretazione dell'art. 4 questione di massima di particolare importanza.

Richiamato l'art. 12, comma 1, disp. prel., la Suprema Corte, in tale autorevole composizione, ha osservato che il senso fatto palese dal significato proprio delle parole utilizzate dall'art. 4 nel delimitare il suo ambito di applicazione ("atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto") indica chiaramente che "tipo" e "oggetto" vanno intesi nel significato loro proprio nel sistema del codice civile.

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

La società semplice è una società “tipizzata” dal codice civile e questo basta per includere i suoi atti nell’ambito di applicazione dell’art. 4: la tesi contraria - sostengono le Sezioni Unite - «*porta a esiti sostanzialmente antiletterali perché frontalmente contrari alla dizione normativa*».

Inoltre, anche accedendo al criterio dell’intenzione del legislatore il risultato sarebbe il medesimo. L’imposizione in misura fissa degli atti societari non è una agevolazione ed è coerente con la prevalente natura riorganizzativa di quegli atti. La scissione ha anche natura di trasferimento patrimoniale propria, ma questo non è decisivo perché altri atti indiscutibilmente traslativi (come la cessione di partecipazioni) vanno a tassa fissa.

La scelta di riservare la tassa fissa agli atti propri delle società di ogni tipo e oggetto, richiedendo per gli enti non societari l’esercizio di attività commerciale o agricola, non viola gli artt. 3 e 53 Cost. perché le situazioni di partenza sono diverse.

Infine, la Suprema Corte ha richiamato le due precedenti pronunce (Cass. n. 4763/2009 e n. 227/2021) in cui aveva invece affermato la decisività, anche per le società, della natura commerciale dell’attività svolta, valutando che in entrambi i casi era mancato «*un utile e convincente approfondimento del problema*».

La sentenza è lineare, motivata e convincente. Alcuni passaggi meritano una menzione speciale, a partire dall’ultimo.

Nei precedenti citati, la Corte aveva affermato che la lettera dell’art. 4 è «*chiara nel limitare i suoi destinatari ai soggetti che svolgono esclusivamente o principalmente attività commerciale od agricola [...] indipendentemente dal fatto che essi siano società od enti diversi dalle società*».

La Corte ha rilevato che le questioni decise con le sentenze citate riguardavano atti di enti diversi dalle società, per i quali l’oggetto dell’attività svolta è dirimente. Quindi, la soluzione del caso non richiedeva l’esame specifico della questione devoluta alle Sezioni Unite, che riguardava invece l’atto proprio di una società.

È certamente così. Ma il clamoroso svarione contenuto nei precedenti avrebbe meritato una minima stigmatizzazione, non fosse altro per risarcire moralmente chi, con quei disinvolti precedenti, ha dovuto fare i conti per oltre un decennio. A partire dall’Agenzia dell’Entrate che proprio su quell’inutile svarione ha presumibilmente basato l’accertamento che ha dato origine alla sentenza qui rassegnata. E, ovviamente, ai contribuenti colpiti da quell’accertamento o da altri analoghi.

Ogni parola contenuta in una sentenza della Cassazione ha un peso inversamente proporzionale al tempo di cui l’estensore dispone per scriverla. Ci vuole tempo e coraggio per correggere un errore, come meritoriamente hanno fatto le Sezioni Unite con la sentenza qui commentata.

Ciò detto, merita sottolineare la completezza e il rigore dell’interpretazione del testo normativo, condotta applicando tutti i tradizionali criteri dell’interpretazione della legge tributaria.

La Corte non ha menzionato la c.d. “interpretazione economico-funzionale” della norma tributaria, corresponsabile del «*nuovo sostanzialismo nell’interpretazione tributaria*» (l’espressione è di Stefano Fiorentino) che ha messo in serio pericolo la certezza del diritto.

Pur tuttavia, la valutazione in tema di capacità contributiva non è mancata.

La Corte ha dato infatti atto che l’art. 4 della Tariffa, Parte Prima, non è una norma di favore, quindi non interpretabile analogicamente o estensivamente, ma risponde «*piuttosto al regime ordinario di tariffa degli atti societari complessivamente ed organicamente considerati*».

Il punto è degno di nota poiché sottende un principio importante: quando la legge tributaria dispone un regime fiscale meno oneroso rispetto ad altri, non si deve automaticamente concludere che quello

meno oneroso è speciale o derogatorio rispetto all'altro, con tutte le conseguenze in termini di interpretazione che ne derivano.

È, infatti, ben possibile che il legislatore abbia deciso che quel regime debba essere quello proprio per tutte le fattispecie per le quali quel regime si giustifica.

Bisogna considerare il "sistema" in cui quel regime si inserisce per ricercarne l'ordinarietà o l'eccezionalità.

Così ha fatto la Suprema Corte relativamente al regime di tassazione degli atti societari, osservando che, per essi, il legislatore non ha rinvenuto indici di capacità contributiva che «*inducano ad applicare l'imposta per finalità di prelievo diverse ed ulteriori da quelle (originarie) riconducibili alla sola registrazione, conservazione e attribuzione di data certa all'atto*».

Non rientra tra questi "indici" il fatto che il trasferimento tramite scissione è, anche, un trasferimento di proprietà da un soggetto a un altro. Questo perché - nota la Corte - la legge di registro tassa in misura fissa altri atti di trasferimento che (come la cessione di partecipazioni sociali), per quanto avulsi da una operazione straordinaria, presentano indici di capacità contributiva non dissimili da quella dell'atto in esame.

La Corte non dice quali siano gli indici di capacità contributiva che giustificano una più onerosa tassazione al registro: non era necessario al fine del decidere. Mi pare tuttavia scontato che la Corte abbia inteso che questo compito spetti esclusivamente al legislatore e non all'interprete.

La Corte ha anche osservato che la tassazione proporzionale degli atti propri delle società semplici non può dirsi rispondente ad una sorta di disfavore del legislatore tributario alle fuoriuscite di beni dal circuito produttivo, alimentato dalle società commerciali ma non dalle società semplici. E questo non solo perché la legge tributaria ha più volte favorito, con regime di speciale favore, la de-commercializzazione delle società senza impresa, ma anche perché le verifiche fattuali ed estrinseche all'atto non sarebbero comunque compatibili con l'art. 20 dell'imposta di registro.

Infine, la Corte ha chiarito come funziona il principio di alternatività IVA - registro *ex art. 40 TUR*, osservando che una operazione esclusa da IVA, quale è il trasferimento di beni tramite scissione, non per questo è soggetta a registro proporzionale.

È la tariffa, quindi la legge, a disporre l'assoggettamento a registro in misura fissa.

Il rischio che venisse affermata la "alternatività rovesciata", paventata da Guglielmo Frasoni, sembra scampato. Almeno per ora.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., 23 agosto 2022, n. 25164

È compatibile con il diritto unionale il diniego di interessi in assenza di fideiussione e l'obbligo ex lege di prestarla per ottenere il rimborso delle eccedenze IVA?

FRANCESCO MATTARELLI

La massima della Suprema Corte

In caso di richiesta di rimborso dell'IVA versata in eccedenza, ai sensi dell'art. 30 D.P.R. n. 633/1972, secondo la disciplina prevista dall'art. 38-bis dello stesso decreto, la maturazione degli interessi a credito del contribuente rimane sospeso durante il tempo in cui quest'ultimo non fornisce la documentazione richiestagli, inclusa quella relativa alla prestazione di garanzia fideiussoria.

Il (tentativo di) dialogo

La questione è di puro diritto (si evita, pertanto, il riassunto dei fatti), e risulta già dalla massima riportata. È certamente ragionevole che non maturino interessi nel tempo per il quale – colpevolmente – il contribuente ritardi nel fornire i documenti dimostrativi del proprio diritto al rimborso; tutt'altro discorso, invece, va fatto con riguardo al periodo entro il quale manchi la garanzia fideiussoria.

Un simile principio non sembra, infatti, che possa essere affermato senza averne prima attentamente verificato la compatibilità con il sistema dell'IVA e, in particolare, con i principi di neutralità e proporzionalità.

Ormai da anni, infatti, la Corte di Giustizia si è ripetutamente pronunciata per affermare il diritto al pagamento di interessi in relazione al rimborso dell'eccedenza IVA che intervenga con ritardo eccedente un "termine ragionevole" (*ex multis*, sent. 25 ottobre 2001, *Commissione/Italia*, C-78/00, p.to 34; sent. 10 luglio 2008, *Sosnowska*, C-25/07, p.to 17; sent. 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, p.to 33; sent. 18 ottobre 2012, *Mednis SIA*, C-525/11, p.to 24).

La Corte europea non ignora la necessità degli Stati membri di tutelarsi contro le frodi o l'infedeltà fiscale, riconoscendo loro un legittimo interesse a proteggere i propri interessi finanziari, ma chiarisce altresì che nell'intraprendere le proprie azioni a tale fine si dovrà rispettare il principio di *proporzionalità* (sent. 12 ottobre 2012, *Mednis SIA*, in causa C-525/11, p.ti 31 e 32, e precedenti ivi citati) e, allorché un rimborso sia disposto in un termine "non ragionevole", quand'anche in ragione di (legittime) esigenze di verifica da parte dell'Amministrazione, si impone l'applicazione degli interessi a decorrere dal giorno in cui si sarebbe dovuto ordinariamente disporre il rimborso (v. Ord. *Kovzber*, in causa C-120/15, p.ti 28-29).

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

La Corte europea ha quindi affermato, ripetutamente ed in modo chiaro, il diritto del contribuente a ricevere il rimborso dell'eccedenza in termini "ragionevoli" *senza restrizioni di sorta* che possano onerare il contribuente, sicché la stessa imposizione di un obbligo di "garanzia fideiussoria" potrebbe esser considerato in conflitto con questi principi e, certamente, la mancata prestazione di tale garanzia non potrebbe giustificare il diniego degli interessi.

Si può anche notare che la necessità di garanzia fideiussoria è prevista in Italia con riferimento ai soli rimborsi delle eccedenze IVA, ma non con riguardo ad altre tipologie di rimborso. Non v'è, per esempio, alcun generalizzato obbligo di garanzia ai fini delle imposte sul reddito e l'art. 38-*bis* sembra quindi contrastare (anche) con il principio di equivalenza, secondo il quale le modalità procedurali richieste in uno Stato per garantire la tutela dei diritti spettanti in forza del diritto dell'Unione non possono essere più gravose di quelle operanti per casi analoghi di natura interna (v. sent. 10 febbraio 2022, *Philips Orăștie SRL*, C-487/20, p.to 29).

Esistono, quindi, solide ragioni per discutere della compatibilità con il diritto unionale non solo per il diniego degli interessi in assenza di fideiussione, ma delle stesse disposizioni che prevedano l'obbligo indiscriminato di prestare tale garanzia come condizione per ottenere il rimborso delle eccedenze.

Non è un caso che nel 2016 e 2017 la normativa sia stata "ammorbida" (in esito alla procedura di infrazione n. 2013/4080) – riducendo sensibilmente le ipotesi in cui è necessaria la garanzia e prevedendo il rimborso (forfetario) dei costi di fideiussione – e neppure è un caso che la stessa Corte di Cassazione abbia ripetutamente affermato che, anche per i periodi precedenti alle modifiche normative, al contribuente spetta il ristoro dei costi sostenuti per ottenere le garanzie fideiussorie necessarie ad ottenere il rimborso delle eccedenze IVA (v. Cass., 28 febbraio 2020, nn. 5508 e 5509; Cass., 20 ottobre 2020, n. 22720; Cass., 2 novembre 2021, n. 31092). In tali occasioni la Corte ha sostenuto che «*la necessità di prestare una garanzia produce l'effetto di sostituire l'onere finanziario relativo all'immobilizzazione dei fondi corrispondenti al credito i.v.a. per la durata del procedimento di verifica con quello attinente al costo della garanzia*» (così Cass. n. 22720/2020 *cit.*) ed ha quindi implicitamente sostenuto la necessità di remunerare i capitali immobilizzati in assenza della fideiussione.

Ulteriori spunti di riflessione giungono dalla giurisprudenza in materia di "fermo amministrativo", poiché – se si guarda ai principi enunciati dalla Corte europea – la circostanza che (per ragioni di cautela) il rimborso sia "a priori" subordinato alla prestazione di una fideiussione poco differisce dal caso in cui sia formalizzato uno specifico provvedimento di sospensione del rimborso in ragione dell'esistenza di possibili controcrediti erariali.

A tale riguardo, già dal 1997 (sent. 18 dicembre 1997 nelle cause riunite *Garage Molenheide C-286/94*, *Peter Schepens C-340/95*, *Bureau Rik Decan C-401/95* e *Sanders C-47/96*) la Corte aveva censurato l'ipotesi di una sospensione indiscriminata e non superabile con un tempestivo intervento giudiziale, chiarendo altresì che gli interessi dovuti al venir meno della sospensione avrebbero dovuto senz'altro esser computati dal giorno in cui l'eccedenza avrebbe esser normalmente restituita, ostando ad una diversa soluzione il principio di proporzionalità (v. p.to 64).

Sul piano interno, poi, la stessa Corte di Cassazione ha riconosciuto che, quand'anche sia (in origine) adottato legittimamente, il venir meno del provvedimento di sospensione per la riconosciuta insussistenza delle ragioni di credito vieta il disconoscimento degli interessi per tutto il periodo di sospensione (v. Cass., 19 maggio 2022, n. 16100). Peraltro, vi sono motivi per dubitare che il sistema del fermo (operante anche per tutelare crediti estranei al sistema IVA) sia compatibile con il principio di neutralità, ma purtroppo la Corte si è fino ad ora sottratta ad un opportuno confronto con la Corte europea anche in

casi ove proprio i principi dell'Unione erano alla base delle controversie ad essa sottoposti (e così anche in occasione della nota pronuncia n. 2320/2020 delle Sezioni Unite).

In conclusione, in base alla giurisprudenza eurounitaria, ma anche guardando a taluni orientamenti della giurisprudenza interna di legittimità, vi sono diversi e solidi argomenti per mettere in seria discussione la piena compatibilità col diritto dell'Unione di norme o prassi interne che legittimino un qualsiasi ritardo del rimborso delle eccedenze IVA oltre un termine "ragionevole" e/o che neghino la maturazione degli interessi per un periodo che ecceda quel limitato intervallo temporale intercorrente tra la liquidazione del credito e il compimento delle procedure amministrative (strettamente) necessarie per la materiale erogazione del rimborso.

Recentemente la Corte di Giustizia ha dichiarato "irricevibile" (causa C-550/21) un'ordinanza della CTP di Roma volta proprio a mettere in discussione taluni aspetti del sistema di rimborso delle eccedenze. Si dovrà, quindi, ancora attendere, confidando che altre corti di merito, o la stessa Corte di Cassazione, abbandonino le (false) certezze espresse in molte delle proprie pronunce e sottopongano finalmente al vaglio del giudice europeo le varie norme e prassi che ancora ostacolano i rimborsi delle eccedenze di Iva esposte in dichiarazione.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., SS.UU., 6 settembre 2022, n. 26283

Le impugnazioni pregresse effettuate in relazione agli estratti di ruolo sono inammissibili?

SALVATORE MULEO

La massima della Suprema Corte

In tema di riscossione a mezzo ruolo, l'art. 3-*bis* D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, inserito in sede di conversione dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215, col quale, novellando l'art. 12 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato inserito il comma 4-*bis*, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzando, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata.

Il (tentativo di) dialogo

La questione è ben nota.

Proprio la Suprema Corte aveva condivisibilmente aperto in tema di impugnabilità degli atti impositivi tributari, ammettendola non solo nei casi espressamente previsti dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 (od in quelli pur sempre sussumibili in quelle fattispecie, per via ad esempio del solo cambio di denominazione di un atto), ma anche in tutti i casi in cui un atto fosse portatore di una pretesa fiscale, anche se espressa in modo sintetico, nei confronti del contribuente. Ricontrando così, nei casi espressi, un interesse ad agire predeterminato dalla legge, e, negli altri casi, un interesse ad agire da allegare e provare da parte del contribuente; ma che, in caso di riscontro positivo, avrebbe giustificato una tutela giudiziale.

In questo quadro si sono innestati dei tentativi di allargamento estremo da parte di alcuni difensori, che, richiesti agli agenti della riscossione gli estratti di ruolo, nei casi di scoperta dell'esistenza di pretese tributarie nei confronti del contribuente assistito li hanno impugnati. Estratti di ruolo che, va detto, avevano alcuni punti deboli: tra i più evidenti, la provenienza da soggetti che non erano pubblici ufficiali, problemi in tema di notificazione e di accertamento della data della stessa, mancanza di attestazione di eventuali estratti rilasciati in precedenza. E che, purtuttavia, in alcuni casi erano veramente espressione di una necessità di tutela, al fine di evitare pregiudizi.

A questa deriva defensionale aveva risposto il legislatore, con la norma ricordata sopra, limitando le ipotesi di ricorso ai casi in cui il contribuente può avere un pregiudizio *a)* nella partecipazione a gare d'appalto, *b)* o nella riscossione di somme dalla p.a., *c)* o dalla distorsione dei rapporti con la P.A. e, quindi, dalla perdita di concreti benefici.

Si poneva però il problema dei processi pendenti alla data di entrata in vigore di quella novella e la stessa Corte di Cassazione, con la recente ordinanza 11 febbraio 2022, n. 4526, aveva, in modo estre-

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

mamente acuto ed articolato, espresso il proprio orientamento e rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

La Corte, invece, ha utilizzato un'altra controversia (relativamente alla quale ha deciso l'inammissibilità del ricorso) e, con lo strumento previsto dall'art. 363 c.p.c., ha analizzato la questione ed ha emesso il principio di diritto su riportato, con il quale ha ritenuto applicabile la novella del 2021 anche ai processi pendenti alla data della sua entrata in vigore.

La soluzione adottata non è convincente.

In estrema sintesi. È indubbio che le modifiche introdotte alla disciplina processuale si applichino, in genere, anche ai processi in corso e che la materia processuale non sia, di per sé, sotto questo profilo soggetta a vincoli di rango primario.

Tuttavia, la questione in gioco riguarda, in questi casi, la verifica dei requisiti di ammissibilità del ricorso introduttivo nel processo tributario. Ammissibilità che deve esser valutata, ad avviso di chi scrive, con riferimento al momento dell'introduzione del giudizio. In altri termini, la verifica dell'ammissibilità del ricorso non può che esser un giudizio storico e puntuale, riferito al momento preciso della instaurazione del giudizio.

In ciò esiste, ad esempio, una differenza strutturale con l'interesse ad agire, che, non solo deve sussistere al momento dell'avvio del giudizio, ma deve anche permanere durante tutto il giudizio stesso.

Perciò è condivisibile la sentenza n. 19704 emessa il 2 ottobre 2015 dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, che aveva riconosciuto la sussistenza dell'interesse ad agire in tema di estratti di ruolo ed aveva concluso che *«una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 19 citato impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione»*. Una doppia valutazione, quindi: dei requisiti di ammissibilità del ricorso e dell'interesse ad agire.

L'idea stessa di una ri-valutazione dei requisiti di ammissibilità del ricorso – che è sottesa alla sentenza in commento e che la fonda – perciò non convince.

Si tratta di giudizio storico, già espletato dai vari organi giudiziari di merito per le controversie pendenti al 2021 e che non può esser rivisto alla luce di restrizioni introdotte successivamente all'instaurazione dei giudizi.

Qui si può solo accennare, poi, al contrasto che la sentenza in commento genera con la stessa sua giurisprudenza che ha ammesso l'impugnazione facoltativa, movendosi verso la negazione di qualsiasi allargamento sinora avallato. Ed anche, indirettamente, con la mini riforma introdotta con la L. n. 130/2022, giacché il legislatore, assolutamente ben conscio del diritto vivente sull'impugnabilità degli atti, ha ritenuto di non intervenire minimamente sul punto.

La tesi della Suprema Corte, peraltro, potrebbe avere effetti devastanti per alcuni contribuenti.

Applicando quel principio di diritto, difatti, i giudici di merito dovrebbero procedere alla dichiarazione di inammissibilità dei ricorsi, condannare alle spese (anche se in tali particolari casi potrebbero esistere motivi di compensazione) e ovviamente negare il ristoro dei contributi unificati versati.

Ma, soprattutto, si potrebbe verificare il caso in cui atti successivi al rilascio degli estratti di ruolo non siano stati impugnati per carenza di vizi relativo al frammento di procedimento successivo agli

stessi (la stessa sentenza ha ricordato come in sede di esecuzione si possa protestare anche in relazione ad atti non notificati in precedenza) e per aver già impugnato gli atti precedenti, conosciuti attraverso gli estratti di ruolo.

Il difetto di tutela che si creerebbe sarebbe inaccettabile, poiché proprio l'affidamento alle soluzioni garantite dal diritto vivente (e si pensi, nuovamente, per tutte a Cass. SS.UU. n. 19704/2015) potrebbe aver distolto alcuni dal proporre ricorso avverso atti successivi all'emissione degli estratti di ruolo. E quindi ora a rimanere senza tutela alcuna per decorso dei termini.

Esiste poi un profilo decisamente singolare.

Nel principio di diritto la Suprema Corte ha anche aggiunto che *«sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione»*.

Ebbene, non si discute, ovviamente, sul potere-dovere di ogni giudice di pronunziarsi come ritiene sulle questioni di legittimità prospettategli, dandone conto in motivazione, come la Suprema Corte ha fatto nelle ultime due pagine della sentenza. Tuttavia, la pronuncia sulla legittimità costituzionale di una norma spetta nel nostro ordinamento unicamente alla Corte costituzionale. Ed ogni giudice italiano è libero di valutare autonomamente la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale che gli siano state presentate. Anche perché sono ben serie.

La sottolineatura – effettuata mediante l'inserzione nel principio di diritto – dell'opinione della Corte di Cassazione sul punto rischia pertanto di esser letta come una *defaillance* istituzionale, che non è mitigata dall'esser stata, la sentenza, adottata ai sensi dell'art. 363 c.p.c.

Proprio la Suprema Corte ci ha abituato a plurime sentenze, anche emesse dalle Sezioni Unite, sullo stesso tema anche a distanza di poco tempo.

La sentenza appena emessa potrebbe quindi anche non essere espressione di una posizione univoca della Suprema Corte sul tema.

La delicatezza degli interessi coinvolti e la moltitudine di istituti chiamati in gioco inducono a ritenere, soprattutto in questa fase di discussione del sistema processuale tributario, che la questione degli atti impugnabili è sempre più centrale.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., SS.UU., 12 luglio 2022, n. 29826

È risarcibile il danno da evasione tributaria?

ADRIANA SALVATI

La massima della Suprema Corte

Il danno causato dall'evasione fiscale, allorché questa integri gli estremi di un reato commesso dal contribuente o da persona che, del fatto di quest'ultimo, debba rispondere direttamente nei confronti dell'Erario, non può farsi coincidere con il tributo evaso, ma deve necessariamente consistere in un pregiudizio ulteriore e diverso, ricorrente qualora l'evasore abbia con la propria condotta provocato l'impossibilità di riscuotere il credito erariale. Diversamente, allorché l'evasione integri gli estremi di un reato commesso da persona diversa dal contribuente e non altrimenti obbligata nei confronti dell'Erario, tale danno può coincidere sia con il tributo evaso, sia con ulteriori pregiudizi, ma nella prima di tali ipotesi il risarcimento sarà dovuto a condizione che l'Erario dimostri la perdita del credito o la ragionevole probabilità della sua infruttuosa esazione. In questo caso, spetta all'Amministrazione provare l'esistenza del credito, la perdita di esso ed il nesso causale tra la lesione del credito e la condotta del convenuto, mentre spetta al convenuto dimostrare che la perdita del credito sia avvenuta per una negligenza dell'Amministrazione *ex art. 1227, comma 1, c.c.*

Il (tentativo di) dialogo

La sentenza della Suprema Corte affronta la delicata questione del danno subito da parte dell'Amministrazione finanziaria, per effetto dell'evasione fiscale, e della connessa proponibilità di un'azione aquiliana per il suo recupero. Come noto, tale possibilità è stata più volte verificata dalla giurisprudenza penale che, in diverse occasioni, ha affermato la possibilità che la commissione di un reato tributario possa comportare un danno risarcibile per l'Amministrazione finanziaria, sia pure limitatamente ai casi in cui non è più recuperabile l'imposta evasa proprio per effetto del suddetto reato (cfr. *ex multis* Cass. pen., 22 aprile 1991, n. 5554; Cass. pen., 20 maggio 2014, n. 52752). Nel caso di specie, la questione è stata rimessa alla Sezione Unite con ordinanza interlocutoria della sezione terza (Cass. civ., 6 dicembre 2021, n. 38711), chiedendo di verificare se e quali ragioni ostino ad un eventuale concorso dell'azione accertativa tributaria con l'ordinaria azione civile di danni.

Le Sezione Unite, per rispondere al quesito, analizzano la natura dell'obbligazione tributaria, qualificandola come obbligazione pecuniaria *ex lege* e tanto per affermare che il creditore di un'obbligazione pecuniaria ha sempre diritto, in caso di inadempimento, di esigere la prestazione principale, oltre al risarcimento del danno (art. 1218 c.c.). Sicché il concetto di "danno", in senso tecnico, è il pregiudizio causato dall'inadempimento, non la prestazione dovuta, con la conseguenza che le somme dovute dal

(*) La rubrica - come l'intera Rivista - è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

contribuente, che abbia commesso un reato tributario, costituiscono l'oggetto dell'obbligazione tributaria e non un danno.

Basandosi su questa distinzione, la sentenza evidenzia che l'imposta non versata dall'evasore non costituisce per l'Erario un danno: il credito accertato e non adempiuto, infatti, non è perduto, potendosi esercitare la riscossione forzata, e l'Amministrazione finanziaria dispone di una vasta gamma di strumenti per il recupero del suo credito. Il danno patrimoniale che potrebbe derivare dall'intempestivo adempimento è poi compendiato negli interessi moratori. Solo un danno diverso ed ulteriore, generato all'Amministrazione dall'inadempimento collegato al reato, potrà essere risarcito (ad esempio, come riportato in sentenza, la svalutazione delle somme dovute a forti fenomeni inflazionistici oppure il caso in cui l'evasore abbia provocato con la propria condotta l'impossibilità di riscuotere il credito erariale).

La Cassazione esclude, infine, la configurabilità di un danno da turbamento dell'azione amministrativa, atteso che la funzione di accertamento è espressamente deputata al recupero dell'evasione fiscale.

Per quel che concerne, diversamente, il danno derivante da reato commesso da un terzo diverso dal contribuente, la sentenza distingue l'ipotesi in cui le somme evase, in ragione dell'opera del terzo o con la sua collaborazione, restano accertabili ed esigibili da quella in cui l'esazione è divenuta impossibile o difficilmente realizzabile. Nel primo caso, la Cassazione ritiene che non sia ipotizzabile alcun danno; nel secondo, invece, si realizzerebbe un danno da lesione del credito, sicché il terzo potrebbe essere chiamato a risarcire il danno da perdita del credito tributario, se venisse dimostrato che, in assenza della condotta illecita, l'Amministrazione avrebbe potuto recuperare il proprio credito dal contribuente, oltre ad eventuali ulteriori danni, ivi inclusi i danni non patrimoniali.

In ogni caso, l'onere della prova graverà sull'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia è certamente condivisibile nella parte in cui esclude che vi sia un'alternatività tra riscossione dei tributi ed azione aquiliana. Le ragioni che ostano alla concorrenza delle due diverse azioni sono strettamente connesse alla specificità della materia tributaria e non sembrano eludibili, atteso che la commistione delle due azioni si tradurrebbe inevitabilmente in una illegittima sovrapposizione.

La disciplina che regola l'adempimento dell'obbligazione tributaria, l'accertamento e la riscossione delle imposte è di carattere settoriale, segue regole proprie, delineando un sistema complesso che informa, prima, gli elementi essenziali dell'obbligazione e, poi, la dinamica del rapporto, con la previsione dei poteri specifici dell'ente impositore. Se applicassimo all'obbligazione tributaria i presupposti per l'azione di danni si verificherebbe una prima distorsione del sistema già con riguardo ai principi che governano il presupposto dell'obbligazione, individuato dal legislatore tributario nella titolarità della capacità contributiva e dal legislatore civilistico nella colpevolezza dell'autore dell'illecito che ha comportato il danno: equiparando il danno ingiusto all'imposta evasa, si finirebbe con l'escutere contemporaneamente il debitore come soggetto passivo d'imposta, tramite la disciplina dell'accertamento e riscossione tributaria, e come autore dell'illecito nella disciplina aquiliana. Sotto il profilo dinamico, poi, l'obbligazione si attua in modo rigoroso, con il rispetto di tempi e forme di esercizio predeterminati dal legislatore: le disposizioni tributarie conferiscono al creditore poteri e azioni non comparabili a quelle del creditore di diritto comune. Sono, infine, specificamente individuate e disciplinate le conseguenze patrimoniali dannose derivanti dal mancato tempestivo versamento dei tributi dovuti, attraverso la previsione della corresponsione di specifici interessi e sanzioni tributarie; il sistema ha già previsto il danno – evasione e ha introdotto un apposito meccanismo di recupero di questo danno. Correttamente le Sezioni Unite non ravvisano la possibilità di un danno da sviamento di funzione nell'illecito tributario e questo perché l'accertamento dell'imposta evasa e il suo recupero costituiscono, di per sé, la funzione da svolgere per gli organi amministrativi: i poteri di accertamento sono conferiti proprio per accertare l'evasione e così il potere di riscossione per poterla recuperare effettivamente.

L'illecita violazione della norma tributaria è, infine, specificamente sanzionata dal legislatore con provvedimenti di natura afflittiva, regolati in uno specifico corpo normativo, che puniscono l'autore

dell'illecito e che non hanno finalità di reintegrazione patrimoniale o risarcitoria. La normativa tributaria ha, quindi, regolamentato in modo autonomo la fase del recupero delle imposte evase, con una disciplina peculiare e completa in ogni suo aspetto, compreso quello punitivo, e il concorso dell'azione da illecito aquiliano per sanare le ipotesi di irrecuperabilità del credito non solo non è necessario, ma è chiaramente inammissibile.

La configurazione di un eventuale maggior danno, cagionato dal reato di evasione e ipotizzato dalla Cassazione, sembra difficilmente realizzabile e la stessa sentenza formula ipotesi estreme, ma se comprovato nella sua esistenza ed entità potrebbe essere recuperato con un'azione aquiliana e questo perché non sarebbe in nessun caso recuperabile con le azioni di accertamento e riscossione.

La sentenza della Suprema Corte ritiene che, anche nei confronti dei correi o corresponsabili dell'evasione, non esiste alternativa tra azione di riscossione e di danni, di guisa che l'azione aquiliana nei confronti del terzo è possibile solo se l'imposta non è più recuperabile in capo al contribuente. Ed infatti, se l'imputato non è il soggetto passivo di imposta, non sembrano esserci ragioni ostative all'esperimento dell'azione: si tratterebbe, infatti, di una normale azione civile per il risarcimento del danno, visto che il rapporto tra il terzo e l'Amministrazione finanziaria esula dalla disciplina dell'accertamento dell'obbligazione tributaria. L'estraneità dell'autore del reato al rapporto obbligatorio di imposta consentirebbe, allora, l'applicazione della disciplina di diritto comune e dell'ordinario schema aquiliano, in ragione del quale il soggetto che cagiona un danno ingiusto deve risarcirlo: il soggetto obbligato al risarcimento risponderebbe, infatti, a titolo proprio e l'esperibilità dell'azione nei suoi confronti non comporterebbe l'individuazione di un nuovo soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, né l'istituzione di una nuova obbligazione tributaria in capo a quest'ultimo. Il terzo, infatti, risponderebbe per il danno, eventualmente coincidente con l'imposta evasa, per un diverso titolo giustificativo, identificato proprio nella commissione dell'illecito.

L'azione nei confronti del terzo non comporterebbe di per sé, poi, una indebita locupletazione del danneggiato o una duplicazione dell'imposta dovuta e questo perché il presupposto per l'azione è che si sia configurato il danno della perdita del gettito impositivo: se il soggetto passivo versasse le imposte dovute, spontaneamente o coattivamente, non si concretizzerebbe un danno patrimoniale da risarcire in capo al terzo autore del reato. Diversamente, se l'imposta non fosse più recuperabile in capo al soggetto passivo per effetto del reato commesso dal terzo o con il suo concorso, si verificherebbe un danno che il terzo potrebbe essere chiamato a risarcire: in questo caso, però, sarà l'Amministrazione a dover provare l'irrecuperabilità dell'imposta, che definisce la definitività del danno, la sua entità e il nesso di causalità con l'azione (o omissione) del terzo. E questo sempre che il terzo non provi, eventualmente, che l'irrecuperabilità dell'imposta è dovuta alla negligenza dell'Amministrazione.