

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Gennaio 2023

1

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Daniel Gutmann

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

Giuseppe Zizzo

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

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

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

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

COMITATO DI REDAZIONE

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

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

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

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

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

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

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

INDICE ANNATA 2023

FASCICOLO N. 1

GENNAIO - GIUGNO

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

Principi generali

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

Tributi

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

Abuso del diritto

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

II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

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

III - L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

Il contraddittorio

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

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

IV - L' ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L'atto impositivo

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

Metodi di accertamento

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

L'autotutela

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

V – IL PROCESSO TRIBUTARIO

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

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

VI – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

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

Sanzioni penali

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

VII – L’IRPEF

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

VIII – L’IRES

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

IX – IL REDDITO D’IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Elementi negativi del reddito d’impresa

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

X – L’IVA

Il presupposto

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

Neutralità

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

XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Imposte di registro e ipocatastali

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

Imposta sulle successioni e donazioni

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

XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

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

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

XIII – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

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

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

PRINCIPI GENERALI

Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale (*)

National Recovery and Resilience Plan and tax reform

ANDREA GIOVANARDI

Abstract

Specificato che la riforma fiscale prevista dal PNRR è da includersi tra le riforme di accompagnamento al Piano, non influenzando quindi sulle risorse ottenibili (pur essendo ritenuta decisiva per il conseguimento degli obiettivi), e chiarito che, invece, la riforma della giustizia e del processo tributari è una riforma orizzontale e quella del federalismo fiscale una riforma abilitante, il saggio si concentra, dopo aver fatto il punto sulle prospettive di definitiva realizzazione di queste due ultime riforme, sulla prima. Anche sulla scorta della «*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*» della Commissione Finanze della Camera dei deputati e della Commissione Finanze e tesoro del Senato, si evidenzia così che si registra un'ampia condivisione sui seguenti due assunti: *i)* l'obiettivo dell'intervento riformatore è quello di creare le condizioni per rendere più competitivo il sistema economico nazionale generando crescita economica; *ii)* gli strumenti per raggiungere l'obiettivo vanno ravvisati nell'alleggerimento del peso delle imposte sui redditi da lavoro e di capitale, più alto nel nostro Paese della media dell'area euro, e nella radicale semplificazione dell'ordinamento tributario. Il passo successivo è chiedersi se le prospettive culturali più diffuse nel Paese (sono le idee a fare la storia, come diceva Von Mises, e non la storia a fare le idee) supportino un progetto riformatore che miri alla riduzione del peso del prelievo in un contesto di semplificazione delle regole. Più di un dubbio sorge da questo punto di vista se si leggono i contributi e le proposte che si impernano sulla concezione, programmaticamente solidaristica, che elegge il tributo ad irrinunciabile strumento di redistribuzione: il tentativo di ridurre le disuguaglianze prelevando di più sui più ricchi a vantaggio dei meno abbienti non conduce a una riduzione delle aliquote, ma, così è stato finora, al suo opposto; in ogni caso, se si mette al centro la funzione redistributiva del tributo, il diritto tributario finisce per connotarsi come diritto delle agevolazioni, diventando conseguentemente sempre più casistico, enumerativo, minuto, in una parola, complesso.

Parole chiave: Piano nazionale di ripresa e resilienza, riforma fiscale, riforma della giustizia tributaria, federalismo fiscale

Abstract

Given that the tax reform envisaged by the PNRR is to be included among the reforms accompanying the Plan, thus not affecting the resources obtainable (although it is considered decisive for the achievement of the objectives), and clarified that, instead, the reform of justice and the tax process is an horizontal reform and that of fiscal federalism an enabling reform, the essay focuses on the first, after taking stock of the perspectives for the definitive implementation of these last two reforms. In light of the "Fact-finding survey on the reform of personal income tax and other aspects of the tax system" edited by the Finance Committee of the Chamber of Deputies and the Finance and Treasury Committee of the Senate, it is acknowledged that there is a broad agreement on the following two assumptions: i) the objective of the reform is to create the conditions to make the national economic system more competitive, thus generating economic growth; ii) the tools to achieve

(*) Lo scritto è destinato al volume *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, a cura di FRANCESCO SAVERIO MARINI e DAVIDE DE LUNGO, di prossima pubblicazione per i tipi di Giappichelli editore.

this goal must be seen in the lightening of the burden of taxes on employment income and on capital income, higher in our country than the average of the euro area, and in the radical simplification of the tax system. The next step is to ask whether the most widespread cultural setting in the country (as Von Mises stated: "ideas make history, not the contrary") supports a reform project that aims to reduce the burden of the taxation in a context of rule simplification. More than one doubt arises from this point of view if one reads the contributions and proposals that hinge on the concept, programmatically solidaristic, which elects the tribute as an indispensable instrument of redistribution: the attempt to reduce inequalities by levying more on the richest for the benefit of the less well-off does not lead to a reduction in rates, but, so far, it has been the opposite. In any case, if the redistributive function of the tax is put at the center, tax law ends up connoting itself as a law of benefits, consequently becoming more and more prone to a case by case interpretation, enumerative, minute, in a word, complex.

Keywords: *National Recovery and Resilience Plan, tax reform, tax justice reform, fiscal federalism*

SOMMARIO: **1.** La riforma fiscale come riforma di accompagnamento al Piano nazionale di ripresa e resilienza. Sua irrilevanza ai fini dell'ottenimento delle risorse di Piano. - **2.** Il diverso *standing*, in ambito PNRR, della riforma della giustizia e del processo tributari, della riduzione del *tax gap*, del federalismo fiscale. - **2.1.** La riforma della giustizia e del processo tributari. - **2.2.** La riforma «riduzione del *tax gap*». - **2.3.** Il federalismo fiscale. - **3.** Alla ricerca delle linee direttrici dell'auspicato intervento riformatore: per un Fisco funzionale alla crescita, più lieve sui redditi da lavoro e da capitale, e meno complicato. - **4.** I modelli culturali prevalenti supportano l'attuazione di una riforma fiscale funzionale alla crescita economica? - **5.** Considerazioni conclusive.

1. È noto che nel Piano nazionale di ripresa e resilienza (da ora in poi PNRR o Piano), accanto alle riforme la cui realizzazione costituisce un traguardo vincolante (orizzontali, abilitanti e settoriali), sono previsti (*rectius*, auspicati) interventi che, seppur non rientranti nell'ambito delle azioni previste, ne accompagnano l'attuazione. Tra questi la riforma fiscale: essa, si legge nel Piano, «è tra le azioni chiave per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e in tal senso è parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee»(1).

Detto in termini un po' più chiari, la riforma fiscale non fa parte del PNRR: un nulla di fatto in questo ambito non sortirebbe effetto alcuno sulle entrate collegate alla realizzazione degli obiettivi, atteso che, come è stato opportunamente notato(2), i fondi europei disponibili hanno natura temporanea, non potendo quindi essere utilizzati per l'eventuale permanente riduzione delle entrate che deriverebbe dalla riforma fiscale per come, lo si vedrà, è prospettata nell'attuale contesto storico. Ciò malgrado, essa è considerata particolarmente importante, finanche decisiva, considerato che, si scrive nel Piano: *i) «si è prodotta una sempre più marcata frammentazione della legislazione tributaria, da cui è derivato un sistema fiscale articolato e complesso che ha rappresentato, nel tempo, un freno per gli investimenti anche dall'estero»* (di qui la richiamata auspicabilità della codificazione, che dovrebbe influire positivamente sulla competitività del Paese); *ii) nella prospettiva della stabilizzazione della normativa andrebbe considerata la revisione della disciplina del principale tributo, l'IRPEF, «con il duplice obiettivo di semplificare e razionalizzare la struttura del prelievo e di ridurre gradualmente il carico fiscale, preservando la progressività e l'equilibrio dei conti pubblici», in un rinnovato contesto che meglio garantirebbe la tax compliance e la «partecipazione al lavoro delle donne e dei giovani»(3).*

(1) PNRR, rinvenibile nel portale www.italiadomani.gov.it, 82.

(2) Da COTTARELLI C., *La riforma del fisco si farà, ma appesantendo il deficit*, in *la Repubblica*, 20 settembre 2021.

(3) PNRR, cit., *ibid.*

Una collocazione ambigua, quindi: la riforma fiscale può anche non essere realizzata, non derivando dalla mancata attuazione alcuna conseguenza in termini di ottenimento delle risorse europee, ma, comunque, essa risulterebbe, per espressa ammissione dell'estensore del Piano, decisiva per il conseguimento degli obiettivi del PNRR, il cui raggiungimento è funzionale all'ottenimento delle risorse europee.

Insomma, non è nel PNRR, ma è fondamentale per il PNRR, tanto più in una situazione in cui le raccomandazioni europee (in particolare la *Country Specific Recommendation* n. 1-2019), che occorre considerare in forza di quanto previsto dall'art. 18, par. 4, del Dispositivo per la ripresa e resilienza (RRF, *Recovery and Resilience Facility*, istituito con Regolamento 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021)(4), mettono la politica fiscale al centro dell'azione pubblica finalizzata alla crescita, insistendo sulla necessità di ridurre la pressione fiscale sul lavoro e di compensare tale riduzione con una revisione delle agevolazioni fiscali e una riforma dei valori catastali non aggiornati.

Il che giustifica lo sforzo a cui si è assistito nella scorsa legislatura. La Commissione finanze della Camera dei deputati e la Commissione finanze e tesoro del Senato si sono impegnate nel primo semestre del 2021 in una «*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*», i cui esiti sono riassunti nella relazione finale del 30 giugno 2021 (su cui torneremo)(5). Di questi ultimi, a seguito dell'approvazione della risoluzione sul Documento di finanza pubblica – DEF 2021, si è tenuto conto in sede di stesura del disegno di legge di «*Delega al Governo per la riforma fiscale*», approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre 2021 e trasmesso alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021 (A.C. 3343), la quale, apportandovi modifiche (A.C. 3343-A), l'ha approvata il 22 giugno 2022. L'anticipato termine della legislatura non ha consentito, tuttavia, la circostanza è nota, di completare l'*iter* parlamentare.

2.1. A un diverso livello si pongono, come è noto, altre riforme che potrebbero rientrare nell'ampia nozione di riforma fiscale: quella della giustizia e del processo tributari è annoverata tra le orizzontali, quelle volte alla riduzione dell'evasione fiscale e alla definitiva attuazione del federalismo fiscale alle abilitanti.

Per quel che riguarda la prima, è appena il caso di ricordare che la qualificazione attribuita dal Piano è conseguenza del fatto che una delle due riforme orizzontali in esso previste è quella della giustizia, sicché, attesa la riconducibilità alla Corte di Cassazione del giudizio di legittimità in materia tributaria e considerato il relevantissimo numero di ricorsi pendenti presso quest'ultima (circa 50.000 nel 2020), non si poteva prescindere dalla riscrittura delle regole finalizzate all'obiettivo di «*ridurre il numero di ricorsi alla Cassazione, a farli decidere più speditamente, oltre che in modo adeguato*»(6). La scelta del legislatore, che ha fatto seguito ai lavori della Commissione interministeriale della Cananea terminati con la relazione del 30 giugno 2021(7), è di ampio respiro, incentrandosi sul varo del giudice professionale tributario da concorso (cfr. nuovi artt. 4, 4-bis, 4-ter e 4-quater, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come riscritto dall'art. 1, comma 1, lett. e, L. 31 agosto 2022, n. 130)(8), sull'assunto che:

(4) PNRR, cit., 27-28.

(5) Reperibile in www.camera.it.

(6) PNRR, cit., 63.

(7) Reperibile in www.giustizia.it.

(8) Sui profili ordinamentali della riforma ci sia consentito rinviare a GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.; ID., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, *ibid.*, 8 luglio 2022; ID., *Il giudice tributario onorario tra mito e leggenda: brevi riflessioni su un recente contributo dottrinale*, *ibid.*, 11 novembre 2022. In argomento cfr. altresì i primi commentari alla nuova legge e, in particolare, CARLIZZI G. - GENOVESE F.A. (a cura di), *La riforma del processo tributario. Commento organico alla L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e dell'ordinamento tributario*, Roma, 2022; CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022.

- i) la complessità tecnica della materia, non riconducibile per la parte sostanziale ad altre discipline, consiglia di preservare quella cultura speciale della giurisdizione che andrebbe perduta qualora si fossero fatte confluire le Commissioni tributarie, oggi diventate Corti di Giustizia tributaria di primo e di secondo grado (art. 1, comma 1, lett. *a*, e art. 4, comma 1, lett. *a*, L. n. 130/2022), nella giurisdizione ordinaria;
- ii) il livello qualitativo delle sentenze di merito non è adeguato in ragione delle carenze tecniche degli attuali giudici tributari, che, oltretutto, svolgono le loro funzioni non a tempo pieno(9);
- iii) tale ultima circostanza induce le parti processuali a impugnare le sentenze, che si accumulano quindi in Corte di Cassazione, la quale non può più svolgere al meglio la propria funzione nomofilattica, con conseguenti ulteriori disorientamenti e incertezze nei giudici di merito.

Il nuovo *status* del giudice, il quale dovrà superare un selettivo concorso che accerti le sue capacità tecniche e dedicarsi alla funzione a tempo pieno, essendo remunerato nella misura stabilita dalla legge secondo le disposizioni previste per il trattamento economico dei magistrati ordinari (nuovo art. 13-*bis* D.Lgs. n. 545/1992 introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *p*, L. n. 130/2022), costituisce il corretto rimedio strutturale alla descritta situazione.

Qualche ombra comunque è rimasta e attiene non tanto alla confermata dipendenza del giudice tributario dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), che genera un problema, comunque da non sottovalutare, per quel che riguarda l'apparenza di indipendenza e imparzialità del giudicante(10), quanto soprattutto al fatto che non è consentito ai nuovi magistrati tributari di poter concludere la loro carriera nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione, istituita per legge dall'art. 3, L. n. 130/2022: si tratta di circostanza particolarmente penalizzante perché genera il rischio della marginalizzazione dei nuovi magistrati, i quali non potranno contribuire alla formazione degli orientamenti giurisprudenziali di vertice nella materia che sono chiamati a decidere, e, nel contempo, non garantisce la migliore specializzazione dei giudici di legittimità che continueranno, domani più di quanto accada oggi (perché non potranno più essere, a regime, anche giudici onorari tributari), a occuparsi di questioni giuridiche mai affrontate (e studiate) nel corso della loro carriera.

Non può sottacersi inoltre, ma è un prezzo che necessariamente si doveva pagare, che una riforma di tale portata richiede una complessa e lunga fase transitoria: i concorsi si terranno, fatti salvi i ritardi, dal 2024 al 2030; gli attuali giudici continueranno a svolgere le loro funzioni fino al compimento dell'età limite, ridotta, fatto salvo il cosiddetto *décalage* (art. 8 L. n. 130/2022, i cui termini, non è un buon segno, sono stati prorogati di un anno dall'art. 3, comma 6, D.L. 29 dicembre 2022, n. 198), da 75 a 70 anni (nuovo art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 545/1992 come riscritto dall'art. 1, comma 1, lett. *n*, punto 2.2); si rende necessario, perché la riforma abbia successo, un ridisegno della geografia giudiziaria in modo da evitare che i nuovi magistrati siano destinati a Corti di Giustizia talmente piccole da non permettere quella crescita professionale che solo l'esame di pratiche numerose, variegata e complesse è in grado di garantire(11).

(9) Va sempre ricordata la fulminante osservazione di TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 10, secondo la quale «*se una giurisdizione può essere esercitata anche da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata solo da giudici onorari*».

(10) In argomento cfr. MARCHESELLI A., *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 37 ss. Da ricordare anche che la questione della persistente dipendenza organizzativa delle Corti di Giustizia tributaria dal MEF ha indotto la Corte di Giustizia tributaria di I grado di Venezia a rimettere gli atti alla Corte costituzionale con ord. 31 ottobre 2022, n. 408/2022. Ha rimesso gli atti alla Corte costituzionale per lo stesso motivo anche la Corte di Giustizia tributaria della Lombardia con ord. n. 1481/2022.

(11) C'è poi, a complicare le cose nell'ottica del ridisegno della geografia giudiziaria, il non irrilevante problema della disomogenea distribuzione territoriale delle controversie, sia dal punto di vista del flusso di ricorsi, più elevato al Mezzogiorno, sia del valore delle liti, nettamente più esiguo al sud, sia della complessità tecnica delle controversie, più elevata nelle Corti di Giustizia tributaria settentrionali.

Da segnalare in questa sede anche le modifiche alla disciplina del processo, e in particolare: *i*) la previsione che per le liti di minor valore (quelle fino a 5.000 euro) le Corti di Giustizia tributaria di primo grado decidano in composizione monocratica (nuovo art. 4-bis D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. b, L. n. 130/2022)(12), disposizione questa che si inserisce chiaramente nella logica sottesa al Piano, che è quella di ridurre i tempi del processo senza rinunciare alla collegialità delle decisioni per le liti che superano l'anzidetta soglia di valore e, comunque, per il secondo grado di giudizio (e che facilita l'operazione di ridisegno della geografia giudiziario-tributaria a cui occorrerà porre mano nel prossimo futuro)(13); *ii*) l'introduzione del nuovo art. 48-bis1 D.Lgs. n. 546/1992 (ad opera dell'art. 4, comma 1, lett. g, L. n. 130/2022), il quale stabilisce, nelle controversie soggette a reclamo ex art. 17-bis del medesimo decreto, che «*la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*», e ciò in linea con l'auspicio dell'estensore del Piano di potenziare i meccanismi deflattivi del contenzioso(14); *iii*) la possibilità di ammettere, anche senza l'accordo delle parti, la prova testimoniale, «*assunta con le forme di cui all'art. 257-bis del codice di procedura civile*» (nuovo art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 come riscritto dall'art. 4, comma 1, lett. c, L. n. 130/2022)(15); *iv*) il varo, ad opera dell'art. 6 L. n. 130/2022, di una, già molto discussa, norma sulla ripartizione dell'onere della prova tra le parti del processo (nuovo art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992)(16).

2.2. Tra le riforme abilitanti, cioè a dire «*gli interventi funzionali a garantire l'attuazione del Piano e in generale a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati ai cittadini e alle imprese*»(17), è annoverata anche quella finalizzata a ridurre l'evasione fiscale, che, secondo l'estensore del PNRR, «*aggrava il prelievo sui contribuenti onesti, sottrae risorse al bilancio pubblico e introduce distorsioni tra gli operatori economici, alterando le condizioni di concorrenza, con riflessi negativi sull'efficienza del sistema economico nel suo complesso*»(18). Gli strumenti individuati attengono al miglioramento dell'utilizzo delle numerose banche dati a disposizione del Fisco allo scopo di rendere più efficiente ed efficace la procedura di individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo e al potenziamento delle comunicazioni volte a favorire la *compliance*(19).

Si tratta di indicazioni che dovrebbero comunque indirizzare la quotidiana operatività dell'Amministrazione. Il che fa venire il dubbio che vi sia la consapevolezza che la riduzione del *tax gap* non abbisogni di atti aventi forza di legge che amplino in misura significativa i tutt'altro che irrilevanti poteri di cui già oggi l'Amministrazione finanziaria dispone, dipendendo piuttosto i risultati che potrebbero essere raggiunti dall'organizzazione degli apparati dedicati ai controlli fiscali(20). A conferma di ciò il

(12) L'originario limite di 3.000 euro è stato aumentato a 5.000 euro dall'art. 40, comma 2, D.L. 24 febbraio 2023, n. 13.

(13) Sul punto, vd. RANDAZZO F., *Il giudice tributario in composizione monocratica*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 63 ss.

(14) Cfr. sulla nuova conciliazione giudiziale, COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 119 ss.

(15) Per un primo commento si rinvia a PISTOLESI F., *La testimonianza scritta*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 67 ss.

(16) Anche qui, per un primo commento, si rinvia a MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 83 ss.

(17) PNRR, cit., 47.

(18) PNRR, cit., 77.

(19) Sullo stato di attuazione di questa riforma cfr. AVENALE F., *PNRR e obiettivi "fiscali": a che punto siamo?*, in *Quotidiano Ipsos*, 12 settembre 2022.

(20) Sull'idea, sbagliata, di contrastare l'evasione «*a colpi di decreto*», cfr. BEGHIN M., *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, 196-198.

già citato disegno di legge di delega per la riforma tributaria, laddove si indicava tra i principi e i criteri direttivi la «*riduzione dell'evasione e dell'elusione*» (art. 1, comma 1, lett. d), circostanza questa che ha consentito ad attenta dottrina di rilevare che: *i)* il riferimento «*sembra esprimere un risultato di programma, forse riducibile ad un auspicio o a una mera aspettativa del legislatore*»; *ii)* non trovando individuazione nella norma «*nemmeno per sommi capi, la strumentazione della quale il Governo dovrebbe servirsi per riportare il fenomeno a un livello almeno accettabile*», sorge più di un dubbio di compatibilità della previsione con l'art. 76 Cost.(21).

2.3. Ben poco circostanziata è anche la parte del PNRR dedicata al federalismo fiscale, limitandosi l'estensore del Piano a specificare che per comuni, province e città metropolitane si sta dando attuazione a quanto previsto e che «*il federalismo fiscale per le regioni, definito dal decreto legislativo n. 68/2011 (articoli 1-15), come da ultimo modificato dalla legge n. 176/2020 (articolo 31-sexies), è in corso di approfondimenti da parte del Tavolo tecnico istituito presso il MEF. Il processo sarà definito entro il primo quadrimestre dell'anno 2026*».

L'estrema sintesi del PNRR sullo specifico punto è il segno della situazione di stallo nell'attuazione del federalismo fiscale secondo le linee direttrici della L. 5 maggio 2009, n. 42. A complicare le cose l'aspro confronto sull'attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost. tra le regioni del nord (soprattutto Veneto, Lombardia, Emilia-Romagna), le altre regioni e i vari governi che si sono succeduti dalla data dei referendum veneto e lombardo sull'autonomia (22 ottobre 2017)(22).

Quel che si può dire in questa sede è che l'ampio periodo che si ha a disposizione dovrebbe essere utilizzato: *i)* per la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni per i diritti civili e sociali che danno corpo alla cittadinanza (si registra sul punto un tentativo di accelerazione in forza di quanto previsto dall'art. 1, comma 791 s., L. 29 dicembre 2022, n. 197); *ii)* per la determinazione dei costi e fabbisogni standard necessaria per superare l'iniquo criterio della spesa storica (in piena conformità con l'art. 1 L. n. 42/2009); *iii)* per il riconoscimento di più concrete forme di autonomia tributaria alle autonomie; *iv)* per l'abbandono dell'impostazione che ha consentito allo Stato di intervenire pesantemente anche sull'autonomia di spesa(23).

In un contesto così complesso, ci sembra difficile ignorare completamente le istanze delle regioni settentrionali che a gran voce chiedono da cinque anni di vedersi riconoscere «*ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia*» in attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost.

3. Chiarito che la riforma fiscale che dovrebbe accompagnare il PNRR non è quella del processo o quella avente ad oggetto nuove misure di contrasto all'evasione fiscale o la definitiva attuazione del federalismo fiscale, occorre soffermarsi, sulla scorta del dibattito nel frattempo intervenuto, su quelle che dovrebbero essere le linee direttrici dell'auspicato intervento di modificazione sostanziale dell'ordinamento tributario.

Si tratta di tentativo non semplice, giacché obbliga colui che se ne occupa a districarsi tra le proposte più disparate che accompagnano ogni preannunciato tentativo di riforma. È così accaduto, anche sulla scorta della ricordata indagine conoscitiva e del menzionato disegno di legge delega, che si sia sostenuta la necessità/opportunità, l'elencazione non ha l'ambizione dell'esaustività: *a)* della revisione degli scaglioni delle aliquote, a cui peraltro si è già addivenuti con la Legge di Bilancio 2022 (art. 1, comma 2, lett. a, L. 30 dicembre 2021, n. 234), in un contesto in cui va mantenuta la progressività dell'imposta

(21) BEGHIN M., *L'evanescente "riduzione dell'evasione" delle imprese nel disegno di legge delega*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 93.

(22) Sull'autonomia differenziata si fa rinvio ai lavori monografici di GIROTTI D., *L'autonomia differenziata delle regioni a statuto ordinario. Tentativi di attuazione dell'articolo 116, comma 3, Cost. e limiti di sistema*, Torino, 2019 e GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo differenziato*, Venezia, 2020.

(23) In questi termini, cfr. da ultimo GALLO F., *Qual è la sorte del federalismo fiscale?*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 174 ss.

sul reddito delle persone fisiche, con conseguente necessaria riflessione sui sempre più numerosi regimi sostitutivi(24); *b*) della necessità di «*spostare/trasferire l'imposizione dai beni di natura reddituale/patrimoniale, già così pesantemente incisi da tassazione, sui "beni capacità", cioè su beni, posizioni, condizioni e situazioni di vantaggio di imprese e cittadini sulle quali lo Stato potrebbe fondare, a certe condizioni, il prelievo tributario in base ad un criterio oggettivo di capacità contributiva*»(25); *c*) della revisione delle *tax expenditures*(26); *d*) della riforma del catasto(27); *e*) dell'unificazione della categoria dei redditi di capitale con quella dei redditi diversi di matrice finanziaria(28); *f*) di una specifica disciplina del reddito di lavoro ibrido, svolto cioè in parte da casa in *smart working*, in parte in ufficio(29); *g*) della riforma dei redditi di lavoro autonomo(30); *h*) della tassazione per cassa e del superamento dell'attuale sistema degli acconti IRPEF(31); *i*) della trasformazione delle addizionali in sovrimposte(32); *l*) del ridisegno della base imponibile dell'IRES attraverso il rafforzamento del principio di derivazione rafforzata(33); *m*) della razionalizzazione della disciplina dell'IVA(34); *n*) dell'abrogazione dell'IRAP(35); *o*) della c.d. tassazione di genere, che potrebbe essere declinata, visti gli ostacoli costituzionali ad una più lieve imposizione generalmente riconosciuta al genere debole, in provvedimenti di *favor* per il secondo coniuge che entra nel mondo del lavoro(36); *p*) di rendere funzionali i tributi alla coesione territoriale rivitalizzando la disciplina delle zone franche urbane(37); *q*) del ripensamento della tassazione ambientale(38); *r*) della più compiuta implementazione del regime di *cooperative compliance* di cui agli artt. 3 ss. D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128(39); *s*) dell'unificazione della disciplina dell'accertamento dei principali tributi, con riguardo ai termini, al contraddittorio preventivo, alla scelta della metodologia

- (24) Vd. sul punto PERRONE L., *Crisi della progressività, flat tax, legge delega e flat tax Italian style*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 10 ss. Più in generale, sulla *flat tax* nell'ottica della riforma dell'imposta, si fa rinvio ai lavori monografici di STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016, e ROSSI N., *Flat tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018.
- (25) Così COPPOLA P., *La riforma del fisco, una chance per la crescita sostenibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 ottobre 2021.
- (26) In argomento, STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, cit., 153 s.; FICHERA F., *Spese fiscali, politiche di riordino e riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 202 ss.; SEPIO G. - SBARAGLIA G., *Riforma IRPEF: necessaria la riforma delle tax expenditures*, in *il fisco*, 2021, 34, 3207 ss.
- (27) Sulla dibattuta questione della riforma del catasto cfr. MELIS G., *Sulla riforma del catasto*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 32 ss.
- (28) Sulla creazione della categoria dei redditi finanziari cfr. CORASANITI G., *Rinviata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei "redditi finanziari"*, in *il fisco*, 2022, 32/33, 3115 ss.
- (29) Cfr. DELLA VALLE E., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro "ibrido"*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 44 ss.
- (30) Vd. in argomento SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomo e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 58 ss.
- (31) Cfr. CONIGLIARO M., *Recovery Fund: verso la riforma fiscale con innovazione digitale, big data, tracciabilità e tassazione per cassa*, in *il fisco*, 2020, 40, 4850 ss.
- (32) Cfr. URICCHIO A.F., *La delega fiscale, occasione mancata per disegnare la finanza locale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 196 ss.
- (33) Vd. ZIZZO G., *L'imponibile IRES nel disegno di legge delega, una prospettiva glocal*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 76 ss.
- (34) Cfr. DI PIETRO A., *La razionalizzazione dell'IVA tra diritto nazionale ed europeo*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 120 ss.
- (35) Si legge nella citata relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021 che «*nell'ottica di una semplificazione del sistema tributario e all'interno di un complessivo quadro di riforma in cui valutare gli aspetti di redistribuzione del carico fiscale, la Commissione concorda sulla necessità di una riforma che porti al superamento dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive*», e ciò in quanto «*una riforma che si ponga come principale obiettivo lo stimolo alla crescita non può esimersi dal considerare in modo critico una imposta che [...] ha come base imponibile la remunerazione dei fattori produttivi, la cui accumulazione è - insieme alla dinamica della produttività totale dei fattori - la determinante della crescita economica*
- (36) Per un'analisi critica dei ricordati ostacoli costituzionali e della previsione contenuta nel disegno di legge delega attinente alla più ridotta tassazione del secondo coniuge, solitamente donna, che entra nel mondo del lavoro, vd. MARINI G. - SALVINI L., *Tassazione di genere, lavoro femminile e delega fiscale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 218 ss.
- (37) Lo auspica COPPOLA P., *La riforma del fisco, una chance per la crescita sostenibile*, cit. Sull'argomento, sia consentito rinviare a GIOVANARDI A., *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giur. Imp.*, 2021, 3, 1 ss.
- (38) Cfr. FREGNI M.C., *Politiche fiscali ambientali, osservazioni tra pandemia e crisi geopolitiche*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 158 ss.
- (39) Lo ritiene fondamentale SEVERINO P., *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 466 ss.

accertativa, all'utilizzo delle presunzioni semplici(40); *t*) della riscrittura della disciplina delle società di comodo(41); *u*) della riforma della riscossione(42); *v*) della riforma delle sanzioni(43) e del diritto penale tributario(44); *z*) della neutralizzazione delle criticità connesse all'introduzione della responsabilità degli enti per illecito amministrativo dipendente da reato tributario (art. 25-*quinquiesdecies* D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231)(45).

Tutto (o quasi), quindi, meriterebbe di essere modificato, rivisto, riscritto, sicché la domanda che si pone è quali siano gli elementi alla luce dei quali valutare le variegate proposte di cui si è data elencazione.

La risposta è presto data: dovendo accompagnare il PNRR, la riforma dovrebbe caratterizzarsi per il suo stretto collegamento con la necessità di rendere più competitivo il sistema economico nazionale generando crescita economica (*rectius*, un incremento del tasso potenziale di crescita)(46).

Individuato lo scopo della riforma (ed evidenziato che questo dovrebbe essere il primario obiettivo di ogni riforma, non solo fiscale), è il caso di rilevare che non si registrano pareri discordi sui seguenti due assunti: *i*) non ci sono le condizioni per inasprire il prelievo fiscale sui redditi da lavoro e da capitale, già tassati in misura significativamente più elevata rispetto alla media dell'area euro, perché questo andrebbe (come finora è andato) a detrimento della competitività/crescita dell'intero sistema economico(47); *ii*) non può essere funzionale al ricordato scopo un sistema tributario che, è il caso italiano, risulti talmente complesso da diventare difficilmente governabile non solo per i contribuenti, ma anche per gli addetti ai lavori(48).

Alleggerimento della pressione fiscale e urgenza della semplificazione, questi i due cardini su cui dovrebbe imperniarsi una riforma fiscale che renda il Paese più attrattivo per coloro che, non solo in Italia, investono, intraprendono, creano lavoro e opportunità per gli altri.

4. Occorre tuttavia chiedersi se il sostanziale accordo sulla necessità di servirsi degli anzidetti due strumenti ai fini di raggiungere l'obiettivo crescita (che, è il caso di dirlo, a sua volta influisce positiva-

(40) Queste le proposte di LOVECCHIO L., *Per la riforma dell'accertamento necessario unificare la disciplina dei principali tributi*, in *il fisco*, 2021, 29, 2815 ss. Sulla centralità del necessario intervento sulla disciplina dell'accertamento cfr. anche BASILAVECCHIA M., *PNRR = modernizzare la giustizia, l'accertamento e le sanzioni tributarie*, in *Ipsos Quotidiano*, 5 giugno 2021.

(41) Lo ritiene auspicabile LOVECCHIO L., *op. cit.*

(42) Da ritenersi prioritaria secondo GLENDI C., *Riforma della riscossione: perché nel PNRR deve avere alta priorità*, in *Ipsos Quotidiano*, 26 giugno 2021.

(43) Cfr. SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.

(44) Vd. FLORA G., *Sistema penale tributario, le possibili linee guida di riforma*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 289 ss.; MAZZA O., *Una nuova dimensione per il diritto al silenzio in ambito penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 297 ss.

(45) Ancora SEVERINO P., *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, *cit.*, 471 s.

(46) Così la relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021: «tutte le analisi macroeconomiche concordano nell'includere il mal funzionamento del sistema fiscale tra le principali determinanti del nostro problema di crescita, tramite un suo effetto negativo non solo sul tasso di crescita attuale ma anche su quello potenziale».

(47) Nella relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021 si legge che «in Italia la tassazione su entrambi i fattori produttivi - la cui accumulazione assieme alla dinamica della produttività totale dei fattori è la determinante della crescita economica - è nettamente superiore alla media dell'area euro. In particolare, l'aliquota implicita di tassazione sul lavoro è pari al 42,7% [...], a fronte di una media dell'area euro pari al 38,6% e di una media UE-27 pari al 38,2%. [...] La letteratura economica è concorde nel considerare un'elevata aliquota implicita sul lavoro un ostacolo fondamentale alla crescita economica e all'occupazione, poiché tende a scoraggiare la partecipazione al mercato del lavoro, soprattutto da parte dei percettori di redditi più bassi e da parte dei secondi percettori di reddito delle famiglie. L'aliquota implicita di tassazione sul capitale [...] è in Italia il 29,2% contro la media europea del 23%. Un'aliquota così elevata tende a scoraggiare il risparmio e a ridurre nel lungo termine l'accumulazione del capitale».

(48) Nella relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021 si legge che «un sistema fiscale complesso ha un ovvio effetto negativo sulla crescita e sugli investimenti, provoca un incremento della struttura dei costi (monetari e non) per famiglie e imprese».

mente anche sulla giustizia sociale) sia supportato da solidi convincimenti diffusi nel Paese o se, invece, i modelli culturali prevalenti ostacolano l'attuazione di una riforma che conduca effettivamente alla riduzione del carico fiscale in un contesto di radicale semplificazione.

Il dubbio che valga la seconda è più che lecito. È sufficiente infatti leggere le parole di un indiscusso maestro del diritto tributario, Franco Gallo, il quale, introducendo una serie di scritti sulla riforma fiscale oggetto di queste note provenienti da una significativa parte dell'accademia tributaria, ha avuto modo di rilevare che essi muovono da un comune punto di partenza teorico, e cioè che, «*specie nell'attuale fase storica, la politica fiscale non può non costituire, insieme a quella della spesa, lo strumento più duttile e diretto che uno Stato redistributore ha a disposizione per superare le disuguaglianze e per realizzare i valori solidaristici costituzionalmente garantiti*». Ancora, «*il trait d'union degli scritti raccolti nel presente volume monografico è costituito, perciò, dalla considerazione di fondo che, se è vero che ordinate politiche fiscali che premiano i più svantaggiati e gravano sugli avvantaggiati limitano le risorse di alcuni a beneficio di altri, è anche vero che, se hanno come effetto di proteggere i più vulnerabili, migliorare la salute del Paese, ridurre le tensioni sociali, contenere gli eccessi del mercato, incrementare e livellare l'accesso di tutti a servizi fino a quel momento riservati a pochi, lo Stato che ha raggiunto questi obiettivi garantisce sicuramente ai propri cittadini più equità, più sicurezza sociale e, quindi, più uguaglianza e maggior rispetto di sé*». Sono questi gli obiettivi fondamentali a cui tendere a parere del Presidente emerito della Corte costituzionale, obiettivi il cui perseguimento giustificherebbe «*una serie di "costrizioni" legali alla distribuzione della ricchezza nazionale e alla fruizione dei diritti patrimoniali, che trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili; primi fra tutti i principi di razionalità, coerenza, congruità e capacità contributiva*»(49).

Secondo questa impostazione, largamente condivisa(50), l'obiettivo principale dello Stato, che dovrebbe essere (sempre più) redistributore, è quello di attenuare, con tributi e spesa pubblica, le disuguaglianze: il prelievo fiscale quindi si giustificherebbe prioritariamente in ragione delle sue finalità extrafiscali, dovendo apprezzarsi l'intervento statale non in quanto finalizzato a procurare risorse da utilizzare a copertura delle spese aventi una pubblica utilità, ma piuttosto «*per attuare un diretto trasferimento di mezzi finanziari, intermediato dai pubblici poteri, tra individui e classi sociali*»(51).

Se è questa la tesi che prevarrà, sarà molto difficile che veda la luce una riforma che sia in grado di disegnare un sistema fiscale funzionale alla crescita perché più mite nelle aliquote e più semplice di quello attuale.

E ciò per le seguenti ragioni.

(49) GALLO F., *Una breve presentazione*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 7. In modo più ampio e diffuso sulla prospettiva dello Stato redistributore, dello stesso Autore, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, *passim*; *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*. Nello stesso senso FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 5; BORIA P., *I principi costituzionali nell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 70-71.

(50) Se ci fosse bisogno di conferme, basterebbe fare riferimento, oltre agli Autori citati nella nota precedente, a MASTROIACOVO V., *Imposte indirette sulle modificazioni patrimoniali*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 140-141: secondo l'Autrice, che scrive nello stesso volume monografico di cui Gallo ha curato l'introduzione, «*la constatazione di una crescente disuguaglianza nell'accumulo della ricchezza avrebbe dovuto ragionevolmente tradursi nella scelta di ripensare radicalmente un'imposizione di tipo patrimoniale*». L'ipotesi caldeggiata è quella dell'incremento della tassazione sulle successioni e donazioni «*non tanto (o non solo) ai fini di un maggiore gettito in funzione di redistribuzione intergenerazionale della ricchezza, ma anche per introdurre dinamiche innovative idonee a movimentare lo sticky ground dell'ascensore sociale in Italia*». Sia chiaro, Mastroiacovo specifica che tali modifiche dovrebbero essere coordinate con la riforma dell'imposizione reddituale, ma quest'ultima affermazione resta nel vago, con la conseguenza che quel che rimane è una proposta di incremento del carico fiscale in una situazione che, come si è visto, si caratterizza per un prelievo fiscale su capitale e lavoro che è ben più elevato rispetto a quella media a cui sono assoggettate imprese e famiglie nel resto d'Europa. Una proposta quindi che non è in linea con l'obiettivo PNRR, che è quello di influire positivamente sul tasso di crescita potenziale del sistema economico nazionale.

(51) Così STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 321.

La prima. L'impostazione programmaticamente solidarista non riesce a spiegare la ragione per cui, malgrado l'ampio utilizzo dello strumento fiscale nel nostro ordinamento in logica redistributiva (nella relazione delle Commissioni riunite si legge che l'IRPEF svolge un ruolo redistributivo superiore rispetto a quello della media dei paesi OCSE(52)), utilizzo peraltro che ha generato quel che la riforma dovrebbe tendere ad attenuare, e cioè una pressione fiscale superiore a quella media dell'area euro, le disuguaglianze non accennano a diminuire. Si mettono sempre al centro del discorso queste ultime, ma si evita di ricordare che «*la metà dell'IRPEF è pagata da una ristretta minoranza di contribuenti (8% del totale) che rappresentano il 28% dell'imponibile*» e che «*quasi la metà dei contribuenti si colloca nel primo scaglione, rappresenta il 15% dell'imponibile e paga meno del 5% dell'imposta totale*»(53). Non resta quindi che sostenere che se le aliquote IRPEF fossero state più contenute per i redditi medi, se le *tax expenditures* fossero state più mirate nei confronti delle esigenze di chi ha veramente bisogno, se i grandi lasciti ereditari fossero stati tassati in misura maggiore, se il catasto rappresentasse effettivamente i valori degli immobili così da tassare di più i più ricchi, le politiche fiscali sarebbero state molto più efficaci in termini di riduzione dei divari tra le persone(54). Si tratta, tuttavia di mere petizioni di principio che, non considerando il problema della più elevata pressione fiscale rispetto alla media dell'area euro, si fondano sulla cieca fiducia nella capacità dello Stato di rimuovere le disuguaglianze sol che lo si voglia e senza che i mercati possano intralciare la coerente e meritoria azione pubblica(55).

La seconda. Lo Stato redistributore interviene continuamente, allo scopo, come si è visto, di promuovere questo o quel gruppo sociale nella convinzione che ciò rifluisca a vantaggio di tutta la collettività per effetto della riduzione delle disuguaglianze. Difficile pensare che tali finalità siano compatibili con la semplificazione dell'ordinamento: il diritto tributario così concepito, tanto più in un contesto in cui non c'è spazio per l'innalzamento delle aliquote, diventa fatalmente il diritto delle agevolazioni, che, derogando alle regole generali, sono inevitabilmente foriere di complicazione. Cos'è quell'ingovernabile congerie di deduzioni/detractions/crediti di imposta e regimi sostitutivi nella disciplina dell'IRPEF (e non solo) se non il frutto pluridecennale del tentativo di avvantaggiare i soggetti ritenuti più meritevoli per ragioni di carattere tecnico/economico/sociale?

5. Il varo della riforma fiscale può essere una grande occasione per il nostro Paese.

Dall'indagine conoscitiva delle Commissioni parlamentari è infatti emersa la necessità di rendere funzionale il Fisco alla crescita economica, nella raggiunta consapevolezza che è negli Stati competitivi e dinamici che sono meglio garantiti i diritti sociali dei cittadini. Se, forti di questa convinzione, si riuscirà a intervenire sull'attuale sistema riducendo la pressione fiscale su imprese e famiglie (per far ciò occorrerà evidentemente che si metta mano anche alla spesa pubblica) e semplificando radicalmente il sistema impositivo (e, in particolare, l'ormai ingovernabile IRPEF mediante il ripensamento di regimi sostitutivi e il radicale taglio delle *tax expenditures*), si potrà sperare di risalire la china diventando sempre più attrattivi per gli investitori nazionali e internazionali. Se, invece, prevarrà la tesi secondo la quale i tributi costituiscono innanzitutto e prioritariamente un duttile strumento redistributivo, difficilmente si arriverà alla riduzione del peso del prelievo e certamente non si centerà l'obiettivo della semplificazione, concorrendo le agevolazioni, a cui necessariamente lo Stato redistributore ricorre in un contesto di

(52) Più precisamente, si legge che l'imposta personale sui redditi svolge un ruolo redistributivo superiore «*con circa tre quinti della riduzione della disparità di reddito disponibile ascritto ai trasferimenti e due quinti dovuti all'IRPEF (rispetto ai tre quarti e un quarto, rispettivamente, nei Paesi Ocse)*».

(53) Relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021, cit.

(54) È quello che fa GALLO F., *Una breve presentazione*, cit., 8.

(55) Sul punto, in senso critico, cfr. GIOVANARDI A., *I rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà di iniziativa economica*, in VELO DALBRENTA D. (a cura di), *Imposizione fiscale e libertà. Sottrarre e ridistribuire risorse nella società contemporanea*, Torino, 2018, 123, lavoro pubblicato anche in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 345 ss.

rigidità verso l'alto delle aliquote, alla formazione di un ordinamento minuto, casistico, enumerativo e, per questo, estremamente complesso.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AVENALE F., *PNRR e obiettivi "fiscali": a che punto siamo?*, in *Quotidiano Ipsosa*, 12 settembre 2022
- BASILAVECCHIA M., *PNRR = modernizzare la giustizia, l'accertamento e le sanzioni tributarie*, in *Ipsosa Quotidiano*, 5 giugno 2021
- BEGHIN M., *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, 196-198
- BEGHIN M., *L'evanescente "riduzione dell'evasione" delle imprese nel disegno di legge delega*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 89 ss.
- BORIA P., *I principi costituzionali nell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 70-71
- CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022
- CARLIZZI G. - GENOVESE F.A. (a cura di), *La riforma del processo tributario. Commento organico alla L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e dell'ordinamento tributario*, Roma, 2022
- COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 119 ss.
- CONIGLIARO M., *Recovery Fund: verso la riforma fiscale con innovazione digitale, big data, tracciabilità e tassazione per cassa*, in *il fisco*, 2020, 40, 4850 ss.
- COPPOLA P., *La riforma del fisco, una chance per la crescita sostenibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 ottobre 2021
- CORASANITI G., *Rinviiata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei "redditi finanziari"*, in *il fisco*, 2022, 32/33, 3115 ss.
- COTTARELLI C., *La riforma del fisco si farà, ma appesantendo il deficit*, in *la Repubblica*, 20 settembre 2021
- DELLA VALLE E., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro "ibrido"*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 44 ss.
- DI PIETRO A., *La razionalizzazione dell'IVA tra diritto nazionale ed europeo*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 120 ss.
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 5 ss.
- FICHERA F., *Spese fiscali, politiche di riordino e riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 202 ss.
- FLORA G., *Sistema penale tributario, le possibili linee guida di riforma*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 289 ss.
- FREGNI M.C., *Politiche fiscali ambientali, osservazioni tra pandemia e crisi geopolitiche*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 158 ss.
- GALLO F., *Qual è la sorte del federalismo fiscale?*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 174 ss.
- GALLO F., *Una breve presentazione*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 7 ss.
- GALLO F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012
- GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.
- GIOVANARDI A., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 687 ss.
- GIOVANARDI A., *Il giudice tributario onorario tra mito e leggenda: brevi riflessioni su un recente contributo dottrinale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1007 ss.
- GIOVANARDI A., *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giur. Imp.*, 2021, 3, 1 ss.
- GIOVANARDI A., *I rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà di iniziativa economica*, in VELO DALBRENTA D. (a cura di), *Imposizione fiscale e libertà. Sottrarre e redistribuire risorse nella società contemporanea*, Torino, 2018, 123 (lavoro pubblicato anche in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 345 ss.)
- GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo differenziato*, Venezia, 2020

- GIROTTO D., *L'autonomia differenziata delle regioni a statuto ordinario. Tentativi di attuazione dell'articolo 116, comma 3, Cost. e limiti di sistema*, Torino, 2019
- GLENDI C., *Riforma della riscossione: perché nel PNRR deve avere alta priorità*, in *Ipsos Quotidiano*, 26 giugno 2021
- LOVECCHIO L., *Per la riforma dell'accertamento necessario unificare la disciplina dei principali tributi*, in *il fisco*, 2021, 29, 2815 ss.
- MARCHESELLI A., *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 37 ss.
- MARINI G. - SALVINI L., *Tassazione di genere, lavoro femminile e delega fiscale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 218 ss.
- MASTROIACOVO V., *Imposte indirette sulle modificazioni patrimoniali*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 139 ss.
- MAZZA O., *Una nuova dimensione per il diritto al silenzio in ambito penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 297 ss.
- MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.
- PERRONE L., *Crisi della progressività, flat tax, legge delega e flat tax Italian style*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 10 ss.
- PISTOLESI F., *La testimonianza scritta*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 67 ss.
- RANDAZZO F., *Il giudice tributario in composizione monocratica*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 63 ss.
- ROSSI N., *Flat tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018
- SEPIO G. - SBARAGLIA G., *Riforma IRPEF: necessaria la riforma delle tax expenditures*, in *il fisco*, 2021, 34, 3207 ss.
- MELIS G., *Sulla riforma del catasto*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 32 ss.
- SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomo e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 58 ss.
- SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.
- SEVERINO P., *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 461 ss.
- STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016
- STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 321
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 10
- URICCHIO A.F., *La delega fiscale, occasione mancata per disegnare la finanza locale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 188 ss.
- ZIZZO G., *L'imponibile IRES nel disegno di legge delega, una prospettiva glocal*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 76 ss.

PRINCIPI GENERALI

Noterelle su deleghe “in bianco” e Costituzione

Notes on “blank” delegations and the Constitution

ALESSANDRO GIOVANNINI

Abstract

Già ad una prima lettura balza agli occhi come alcune disposizioni del disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale approvato dal Consiglio dei ministri il 16 marzo 2023 siano sostanzialmente in “bianco”, contenendo “principi e criteri direttivi” a tal punto vaghi da far dubitare del rispetto dell’art. 76 Cost., specialmente se interpretato alla luce dell’art. 23 Cost. La questione più rilevante si riferisce alla mancata indicazione delle aliquote o di elementi oggetti ai quali parametrarle funzionali alla revisione dell’IRPEF, dell’IRES, dell’IRAP, dell’imposta sostitutiva sui redditi di natura finanziaria e all’introduzione della sovrimposta all’IRES. Ma si riferisce pure alla mancata disciplina dell’aliquota costante e della deduzione alla base dell’istituenda *flat tax*. Le considerazioni sviluppate in questo breve scritto sono rivolte, proprio, a verificare se e fino a che punto il dettato costituzionale si possa considerare rispettato.

Parole chiave: delega fiscale, legge delega, decreti delegati, riforma tributaria, art. 76 Costituzione, art. 23 Costituzione, principi e criteri direttivi, riserva di legge, Parlamento, Governo

Abstract

Already at a first reading it is evident how some provisions of the draft law enabling the Government for the tax reform approved by the Council of Ministers on 16 March 2023 are substantially in “blank”, containing “principles and directive criteria” so vague as to cast doubts on compliance with art. 76 of the Constitution, especially if interpreted in the light of art. 23 of the Constitution. The most relevant issue refers in particular to the failure to indicate the rates or elements to which they can be parameterised, functional to the revision of IRPEF, IRES, IRAP, the substitute tax on income of a financial nature and the introduction of the surcharge on IRES. But it also refers to the failure to regulate the constant rate and the deduction at the basis of the flat tax being instituted. The considerations developed in this short paper are aimed precisely at verifying whether and to what extent the constitutional provision can be considered respected.

Keywords: tax delegation, enabling law, tax reform, art. 76 Constitution, art. 23 Constitution, principles and directive criteria, reserve of law, Parliament, Government

SOMMARIO: **1.** Il disegno di legge delega sulla riforma fiscale: l’oggetto delle noterelle. - **2.** Le leggi delega e lo “spostamento” del potere legislativo nell’art. 76 Cost.: la garanzia per le prerogative del Parlamento e delle minoranze in generale. - **3.** La riserva parlamentare dell’art. 23Cost. e i limiti al Governo nell’individuazione degli elementi costitutivi del tributo. - **4.** Il potere autocefalo del Governo nella pari-ordinazione formalistica delle fonti del diritto. - **5.** Le modifiche in sede parlamentare del disegno di legge delega e la non idoneità delle clausole finanziarie ad integrare l’art. 76 Cost.

1. Il disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 marzo 2023 ha obiettivi ambiziosi: riformare i principali tributi, i procedimenti d’accertamento e riscossione, il processo, il sistema sanzionatorio penale e amministrativo, rivedere la disciplina degli

interpelli, della *cooperative compliance*, delle *tax expenditure*, elaborare un codice tributario e molto altro ancora(1).

Con queste brevi riflessioni non intendo però entrare nel merito delle proposte, né compiere valutazioni sull'ampiezza del campo da arare o sulla qualità della terra che lo compone. Voglio svolgere solo alcune considerazioni sulle sue zolle fondative, ossia, fuor di metafora, sulla delegazione legislativa e sulla riserva di legge, i cui principi sono dettati, rispettivamente, dagli artt. 76 e 23 Cost.

2. Già ad una prima lettura del disegno di legge balza agli occhi come alcune delle sue disposizioni siano sostanzialmente in “bianco”, contenendo “principi e criteri direttivi” a tal punto vaghi da far dubitare del rispetto dell'art. 76.

La questione più rilevante si riferisce alla mancata indicazione delle aliquote, almeno massime o contenute in una “forchetta”, o di parametri oggettivi idonei alla loro determinazione, funzionali all'introduzione della sovrimposta all'IRES e alla revisione dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e dell'imposta sostitutiva sui redditi di natura finanziaria(2). Ma si riferisce pure alla mancata disciplina dell'aliquota costante e della deduzione alla base dell'istituenda *flat tax*(3).

Io credo che l'omissione di questi elementi, presenti invece in precedenti leggi delega, possa contrastare con il dettato costituzionale(4).

I “principi e criteri direttivi” richiesti dall'art. 76, anzitutto, non sono un orpello formalistico o un vezzo *d'antan* che, proprio perché vezzo o mero orpello, possono essere trascurati con indifferenza o, peggio, con protervia. La richiesta della loro individuazione è il cemento fondativo dello Stato costituzionale per quanto riguarda i rapporti fra potere legislativo e quello esecutivo, ed è formulata in primo luogo a garanzia delle prerogative parlamentari, ad iniziare - e non sembri un paradosso perché non lo è nella logica sostanzialistica del testo costituzionale - da quelle delle minoranze che nelle assemblee elettive trovano rappresentanza(5).

La delega, è perfino banale ricordarlo, è uno strumento per sua natura eccezionale, come osservò Umberto Terracini nella seduta dell'Assemblea costituente del 20 dicembre 1946 e come conferma il primo comma dell'art. 77 Cost., giacché priva il Parlamento, ancorché in termini circoscritti, di una porzione dell'ordinario potere di normazione primaria(6). È per questo che può essere concessa solo

(1) Se diverrà legge non sarebbe la prima volta che un esecutivo si trova investito di un compito riformatore di cotanto respiro. Anche la delega contenuta nella L. 11 marzo 2014, n. 23, tendeva ad una larga revisione dell'ordinamento ed ancor di più vi ambiva la L. 7 aprile 2003, n. 80, che addirittura prevedeva la codificazione di un nuovo sistema basato su soli cinque tributi (imposta sul reddito delle persone fisiche, delle società, imposta sul valore aggiunto, sui servizi e accisa). Altrettanto ambiziosa, poi, era la L. 23 dicembre 1996, n. 662, che disciplinava non solo la revisione delle principali imposte, ma anche l'istituzione di nuove, l'IRAP, e l'abrogazione di altre, la costituzione delle Agenzie fiscali, l'introduzione di un sistema duale di tassazione delle società, un nuovo sistema sanzionatorio, la normazione del terzo settore. Il disegno di legge delega licenziato dal Consiglio dei Ministri presieduto da Mario Draghi il 5 ottobre 2021, presentato in Parlamento il 29 ottobre 2021, invece, non fu approvato dalle Camere per il loro sopraggiunto scioglimento anticipato.

(2) Mi riferisco agli artt. 5, 6 e 8 del disegno di legge delega.

(3) A meno che il riferimento dell'art. 5 alla *flat tax* costituisca, più che oggetto di delega, annuncio politico. La legge delega verrebbe quindi usata come manifesto ideologico, in maniera del tutto impropria rispetto alla natura *normativa* delle leggi.

(4) Erano indicati nella legge delega n. 825/1971, nella L. n. 80/2003 e nella L. n. 662/1996. La prima conteneva nelle tabelle A) e B) ad essa allegate l'indicazione precisa, vien da dire millimetrica, delle aliquote, degli scaglioni e delle detrazioni d'imposta. La seconda conteneva ugualmente l'indicazione delle aliquote, così ad esempio, per l'IRPEF, l'art. 3 ne prevedeva la percentuale minima del 23 e quella massima del 33 per cento, e individuava gli scaglioni ai quali riferirle, mentre, per l'IRES, l'art. 4 prevedeva l'aliquota del 33 per cento. Anche la L. n. 662/1996 prevedeva, nell'art. 1, comma 143 e successivi, le aliquote minime e massime dell'IRPEF, quella dell'IRAP, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui redditi di capitale, quelle delle addizionali, le aliquote relative alla *dual income tax* in seno all'IRPEF.

(5) ZAGREBELSKY G., *Diritto costituzionale*, I, *Il sistema delle fonti del diritto*, Torino, 1988, 54; CARLASSARE L., *Legge (riserva di)*, in *Enc. giur.*, Torino, 1991.

(6) In termini simili anche la Corte costituzionale fin dalla sentenza n. 3/1957. La Corte tuttavia, lo rilevo fin d'ora, ha spesso “ceduto” ad esigenze di conservazione dell'ordinamento, introducendo criteri interpretativi assai laschi per la verifica della conformità dei prodotti normativi deleganti e dell'esercizio del potere collegato. Su questi aspetti, che qui possono

dalle assemblee(7) ed a condizione che siano queste ad individuare parametri sufficientemente stringenti affinché l'organo esecutivo non superi la riserva politica propria delle assemblee stesse. In altri termini, lo spostamento del potere o della funzione(8) di normazione primaria dal Parlamento al Governo può bensì avvenire, ma soltanto se la discrezionalità - tecnica - di lì in poi a questo riservata non sia a tal punto ampia da sconfinare nell'indeterminatezza e perfino, nell'ipotesi estrema, da trascinare nell'arbitrio, come ebbe a preoccuparsi Costantino Mortati in Assemblea costituente il 18 settembre 1947(9).

In conclusione, a costo di ripetere nozioni scontate, il servizio reso dall'art. 76 all'intero ordinamento è in prima battuta di garanzia relazionale, di salvaguardia delle prerogative degli organi che ordinariamente incarnano i diversi poteri, di salvaguardia dei diritti delle assemblee elettive ed in seno a queste delle minoranze, in una visione sostanzialistica e non meramente formalistica della democrazia costituzionale(10).

3. Vi è di più. Nelle materie coperte da riserva di legge, fra le quali, in forza dell'art. 23 Cost., è compresa quella fiscale, l'art. 76 è preordinato a garantire l'ulteriore dimensione “della libertà personale e patrimoniale dei privati”, nella loro individualità e nella loro socialità(11).

Il rapporto fra art. 76 e art. 23 è scarsamente indagato nella prospettiva che qui indico, sul presupposto che le due norme abbiano ad oggetto profili diversi: l'art. 23 il consenso al tributo e le regole formali di esercizio del potere impositivo; l'art. 76 lo “spostamento” della funzione legislativa da un organo ad un altro. Cioché, se v'è delega, s'è scritto, la verifica di conformità non può che essere compiuta assumendo a parametro quest'ultima norma, la sola preposta a regolare il potere di delegazione e quello delegato(12).

Penso che questa impostazione, pur seria, non sia la sola prospettabile. Mi spiego.

L'art. 23 incide su molte dimensioni dello Stato costituzionale(13). Esso garantisce un “adeguato processo politico di bilanciamento”(14) a presidio non solo degli interessi politici propri di una democrazia pluralistica, ma anche e forse primariamente, almeno dal punto di vista storico, dei diritti della

essere solo accennati, cfr. per tutti ANZON DEMMIG A., *I problemi attuali del sindacato della Corte costituzionale sulla delega legislativa*, in AA.VV., *La delega legislativa. La delega legislativa. Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta, 24 ottobre 2008*, Milano, 2009, 3 ss.; TARLI BARBIERI G., *La delega legislativa nei più recenti sviluppi*, ivi, 93 ss.

- (7) L'art. 72, comma 4, Cost., esclude infatti che i disegni di “delegazione legislativa” siano approvati dalle Commissioni in sede deliberante, rimettendoli sempre alla “procedura normale di esame e di approvazione diretta” delle assemblee. È la così detta riserva di assemblea.
- (8) Uso a bella posta espressioni il più possibile generiche per non portare il discorso su temi assai complessi di diritto pubblico generale e di diritto costituzionale relativi al tipo di “spostamento” determinato dalla delega, se traslativo del potere o della funzione legislativa, secondo lo schema tipico della delegazione piuttosto che secondo quello della alienazione, oppure se costitutivo di un terzo genere di “spostamento” attributivo di un “nuovo” potere legislativo. Per un'efficace sintesi, cfr. RUOTOLO M., *Delega legislativa*, in CASSESE S. (diretto da), *Diz. dir. pubblico*, vol. III, Milano, 2006, 1760 ss.
- (9) Cfr. PALADIN L., *La formazione delle leggi*, sub art. 76 Cost., in BRANCA G. (a cura di), *Comm. Cost.*, II, Bologna - Roma, 1979, 7 ss., 8, per il quale vero è che «il Governo, quantunque delegato, non dispone mai delle attitudini a legiferare che in quello stesso settore spettano al Parlamento».
- (10) La logica sostanzialistica alla quale mi riferisco è essenziale sia per l'interpretazione dei singoli principi in esame, sia per dare al sistema valutato nella sua interezza un senso conforme, per riprendere le parole di Zagrebelsky, all'*ethos* che tutti i principi costituzionali contengono e che a maggior ragione esprimono se distesi ed ordinati sull'intera tavola costituzionale. Cfr. ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992, *passim*, ma specie 39 ss., 84 ss.; si vedano inoltre, *ex pluris*, BOBBIO N., *Il futuro della democrazia*, Torino, 1985, *passim*, ma specie 149 ss.; FERRAJOLI L., *Poteri selvaggi*, Roma - Bari, 2011, 3 ss.; BALDASSARRE A., *Il costituzionalismo e lo Stato costituzionale*, Modena, 2020; OMAGGIO V., *Saggi sullo stato costituzionale*, Torino, 2022, 147 ss.; ZACCARIA G., *Postdiritto*, Bologna, 2022, *passim*.
- (11) Così FEDELE A., Sub art. 23 Cost., in BRANCA G. (a cura di), *Comm. Cost.*, Bologna-Roma, 1978, 32.
- (12) Cfr. FEDELE A., *op. cit.*, 90 e 91.
- (13) Per riflessioni più approfondite mi permetto di rinviare a GIOVANNINI A., *Postdemocrazia e consenso alla tassazione*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 477 ss., e in ID., *Per principi*, Torino, 2022.
- (14) In questi termini ANTONINI L., Sub art. 23 Cost., in in BIFULCO R. - CELOTTO A. - OLIVETTI M. (a cura di), *Comm. Cost.*, Torino, 2006, 484 ss., spec. 491.

persona che nella loro sostanza economica finiscono per porsi in contatto con il prelievo. Ma pure la giustizia sociale entra in questo processo politico di bilanciamento e con essa vi entrano i criteri idonei ad assicurare un'equa distribuzione dei carichi impositivi. Equità che, siccome esternazione dei principi di solidarietà, uguaglianza e progressività⁽¹⁵⁾, diventa essa stessa principio fondamentale intorno al quale si ordinano le relazioni di reciprocità democratica fra i consociati, ulteriore valore fondante, questo, dell'ordinamento e della convivenza sociale.

È su tali aspetti che si determina l'intreccio fra gli artt. 76 e 23, ed è alla luce di quest'ultimo che deve essere interpretato lo stesso art. 76. Questo, infatti, non può non guardare agli interessi e ai diritti la cui protezione l'art. 23 rimette alla "legge", sicché fra i principi e i criteri direttivi deve giocoforza riservare spazio adeguato agli elementi che consentono di realizzare quella protezione e così quelli costitutivi dei tributi: i soggetti, il presupposto, le aliquote o i parametri oggettivi idonei alla loro determinazione⁽¹⁶⁾.

D'altra parte questa esigenza si fa ancor più stringente se si analizzano gli effetti che la tassazione determina sui diritti dei privati nella dimensione della distribuzione dei carichi impositivi. Se la legge di delegazione, come preannuncia il disegno in esame, rimetterà al Governo il compito di modificare questi aspetti con l'introduzione della *flat tax*, di modificarli, cioè, in termini tali da porre sostanzialmente in discussione perfino la progressività del sistema, il rispetto rigoroso dei principi diventa ancora più essenziale⁽¹⁷⁾. E lo diventa non per assecondare una volontà imbalsamatrice dell'azione di governo, ma per proteggere gli interessi e i diritti fin qui indicati.

4. Mi faccio carico di una possibile obiezione. Seguendo il suggerimento di interpretare l'art. 76 alla luce dell'art. 23, offerto sin qui, potrebbe balenare l'idea che sia proprio quest'ultima norma a legittimare, paradossalmente, le deleghe "in bianco". Si potrebbe dire: giacché quest'ultima disposizione si riferisce alla "legge" e siccome il riferimento comprende senz'altro anche i decreti legislativi in quanto leggi "sostanziali", l'autonomia del governo può perfino contare sul tenore letterale dello stesso art. 23. Il suggerimento, perciò, non può essere raccolto.

Questa argomentazione, se avanzata, disvelerebbe un proposito ingannatorio. Utilizzarla per garantire al Governo libertà di manovra sugli elementi costitutivi dei tributi radicherebbe una contraddizione insanabile nell'ordinamento, con l'unico scopo - e qui starebbe l'inganno - di svirilizzare le prerogative parlamentari e quelle delle minoranze. Infatti, se fosse consentito allo stesso organo delegato di auto-disporre degli elementi riempitivi della delega che ricadono, in forza di un'altra norma costituzionale, sotto l'ombrello protettivo della riserva, si creerebbe un cortocircuito relazionale fra poteri simile a quello che si avrebbe se la delega potesse assumere la forma del decreto legge, ossia se venisse adottata dall'organo destinatario della delega medesima. La fonte sarebbe bensì primaria, il "decreto legge-delega", ma il potere delegato sarebbe autocefalo⁽¹⁸⁾.

(15) La progressività, in realtà, è solo una modalità, uno strumento di attuazione dell'uguaglianza verticale. Qui l'ho evidenziata autonomamente per agevolare la comprensione del ragionamento.

(16) Si tratta, è fin troppo noto, dell'ambito minimo di disciplina che necessariamente deve essere rimesso alla legge (legge parlamentare o formale, come vedremo subito). Quanto alle aliquote, come già detto, si può considerare sufficiente, alla luce della prassi interpretativa dell'art. 23 di vero e proprio slabbramento della riserva, seppure applicata ai rapporti gerarchici tra le fonti, anche l'individuazione di una loro "forchetta" o dell'aliquota massima, oppure di parametri oggettivi ai quali ancorarne l'individuazione. Anche per tracciare l'evoluzione interpretativa che contrappunta la giurisprudenza della Corte costituzionale, cfr. FEDELE A., *Sub art. 23 Cost.*, cit., 100 e 101; Id., *La riserva di legge*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, tomo I, Padova, 1994, 157 ss.; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, Torino, 1995, 28 ss.; GRIPPA SALVETTI M.A., *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, 35 ss.; CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 163 ss.; CARPENTIERI L., *Riserva di legge e consenso al tributo*, in *Treccani online*, 2015.

(17) Non è questa la sede per tornare ad approfondire il tema della tassa piatta. Sia consentito rinviare, anche per riferimenti bibliografici, al mio *Sulla progressività e sulla tassa piatta*, in Id., *Per principi*, cit., 75 ss.

(18) Ipotesi, questa, respinta da tutta la dottrina. Di nuovo, cfr. PALADIN L., *op. cit.*, 5 e 6, ove riferimenti anche a risalenti sentenze, tuttora di stringente attualità, della Corte costituzionale, che fin dall'inizio dei suoi lavori negò cittadinanza ai

In realtà, la pari-ordinazione sul terreno delle fonti della legge e del decreto legislativo⁽¹⁹⁾ non esclude affatto l'esistenza di un'asimmetria contenutistica fra le stesse, pure se formalmente collocate sullo stesso gradino gerarchico.

Se il ragionamento svolto non è viziato da errori logici, si deve allora ritenere che gli elementi di cui si discute siano coperti da una vera e propria "riserva parlamentare" o di legge formale o di legge ordinaria, che dir si voglia, per una sorta di "gerarchizzazione contenutistica" delle fonti.

Questa soluzione, d'altra parte, altro non è che il riflesso del carattere sostanzialistico della democrazia costituzionale, il quale impone scelte adeguate all'architettura complessiva del sistema e all'*ethos* delle norme che lo compongono. Proprio quello che ora si è fatto e che fin qui si è tentato di dimostrare.

5. Le osservazioni svolte comprovano, a mio parere, i dubbi di legittimità delle disposizioni del disegno di legge indicate in precedenza. Non dico che la delega debba contenere il dettaglio minuzioso di tutti gli elementi che concorrono a determinare l'ammontare del debito d'imposta, come conteneva - peraltro assai sapientemente - la legge delega n. 825/1971. L'evoluzione giurisprudenziale dell'interpretazione dell'art. 76 e dell'art. 23 Cost., le esigenze vieppiù pressanti connesse alla pratica di governo e le difficoltà di previsione sui conti pubblici, renderebbero velleitaria una richiesta siffatta.

Ciò nondimeno è da auspicare una qualche correzione in sede parlamentare, magari riprendendo alcuni dei criteri utilizzati in deleghe diverse da quella del 1971⁽²⁰⁾, o individuando "forchette" di aliquote o ancora, per la *flat tax*, indicando l'aliquota costante massima e la deduzione minima dalla base del reddito⁽²¹⁾, così da lasciare al Governo margini di discrezionalità relativamente ampi.

D'altra parte, per integrare le norme costituzionali finora analizzate non si può considerare idonea la disposizione dell'art. 22 del disegno sulla invarianza degli oneri a carico della finanza pubblica, sul non incremento della pressione fiscale e sul reperimento delle risorse a pareggio.

Le previsioni finanziarie, pure importanti per la tenuta dei conti, non sono in grado di soddisfare gli interessi ai quali si riferiscono, a mo' di presidio, le norme sulla delega e sulla riserva. Allo Stato costituzionale non bastano i "numeri". Quel che esso anzitutto richiede è il rispetto dell'idea primigenia che lo sorregge, che sta altrove, fuori e prima dei "numeri"⁽²²⁾.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTONINI L., Sub art. 23 Cost., in BIFULCO R. - CELOTTO A. - OLIVETTI M. (a cura di), *Comm. Cost.* Torino, 2006, 484 ss.

ANZON DEMMIG A., *I problemi attuali del sindacato della Corte costituzionale sulla delega legislativa*, in AA.VV., *La delega legislativa. Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta, 24 ottobre 2008*, Milano, 2009, 3 ss.

BALDASSARRE A., *Il costituzionalismo e lo Stato costituzionale*, Modena, 2020

BOBBIO N., *Il futuro della democrazia*, Torino, 1985

CARLASSARE L., *Legge (riserva di)*, in *Enc. giur.*, Torino, 1991

CARPENTIERI L., *Riserva di legge e consenso al tributo*, in *Treccani online*, 2015

CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in

PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 163 ss.

FEDELE A., Sub art. 23 Cost., in BRANCA G. (a cura di), *Comm. Cost.*, Bologna-Roma, 1978, 32 ss.

decreti-legge delega, invece in uso nel ventennio precedente all'entrata in vigore della Costituzione repubblicana.

(19) Sulla loro pari-ordinazione formale non è lecito dubitare, come ha precisato anche la Corte Costituzionale nella sentenza n. 224/1990.

(20) Come ho ricordato nella precedente nota 4.

(21) *Sempreché*, come ho scritto nella nota 3, la previsione nel disegno di legge dell'introduzione della tassa piatta non sia solo un annuncio politico.

(22) Lo descrive con parole diamantine ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, cit., 3 e 4.

- FEDELE A., *La riserva di legge*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, tomo I, Padova, 1994, 157 ss.
- FERRAJOLI L., *Poteri selvaggi*, Roma - Bari, 2011, 3 ss.
- GIOVANNINI A., *Postdemocrazia e consenso alla tassazione*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 477 ss.
- GIOVANNINI A., *Per principi*, Torino, 2022
- GRIPPA SALVETTI M.A., *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, 35 ss.
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, Torino, 1995, 28 ss.
- PALADIN L., *La formazione delle leggi*, sub art. 76 Cost., in BRANCA G. (a cura di), *Comm. Cost.*, II, Bologna - Roma, 1979, 7 ss.
- OMAGGIO V., *Saggi sullo Stato costituzionale*, Torino, 2022, 147 ss.
- RUOTOLO M., *Delega legislativa*, in CASSESE S. (diretto da), *Diz. dir. pubblico*, vol. III, Milano, 2006, 1760 ss.
- TARLI BARBIERI G., *La delega legislativa nei più recenti sviluppi*, in AA.VV., *La delega legislativa. Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta, 24 ottobre 2008*, Milano, 2009, 93 ss.
- ZACCARIA G., *Postdiritto*, Bologna, 2022
- ZAGREBELSKY G., *Diritto costituzionale*, I, *Il sistema delle fonti del diritto*, Torino, 1988, 54 ss.
- ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992

I diritti delle nuove generazioni e la finanza pubblica: un patto intergenerazionale in Costituzione

ALESSANDRO GIOVANNINI

I. Una proposta per un patto intergenerazionale in Costituzione: il “nuovo” secondo comma dell’art. 81 e la finanza pubblica come lascito ereditario. - Da tempo ho maturato la convinzione che la gestione della finanza pubblica nel nostro Paese sia affetta da un doppio disturbo della vista: lo strabismo e la miopia. Lo strabismo nella scelta della qualità della spesa, tutta concentrata su quella corrente, la miopia nella destinazione soggettiva della stessa, tutta orientata a soddisfare le esigenze immediate del corpo elettorale, dimenticando le aspettative delle future generazioni, quasi fossero, queste, una realtà sociale trasparente e senza un domani.

La finanza pubblica è ancora considerata come proprietà della generazione vivente, piuttosto che come lascito ereditario che ogni generazione deve trattare con il massimo rispetto per trasmetterla nelle migliori condizioni possibili alla generazione successiva. Viene ancora trattata, per dirlo in parole ancor più semplici, come un insieme freddo di numeri e di mastri, non come un bene giuridico in senso proprio, come invece è.

Mi rendo conto che il tema dei “diritti” delle nuove generazioni investe anzitutto la dimensione culturale della politica, ma sono altresì convinto che il diritto, spogliato dalle costrizioni del positivismo formalista, da quello di Karl von Gerber a quello di Hans Kelsen, possa incidere in maniera determinante anche su questa dimensione, per “riempirla” dei valori propri dello Stato costituzionale.

Rispetto al debito degli Stati, specie se contratto per finanziare la spesa corrente, la tutela degli interessi adespoti delle future generazioni non risponde solo ad un principio di responsabilità politica nell’esercizio della rappresentanza democratica, ma anche e forse primariamente ad un dovere valoriale che la politica non può non assolvere.

Di qui l’idea di proporre all’attenzione del dibattito una proposta di modifica costituzionale, riguardante in particolare il secondo comma dell’art. 81 della Carta, che mi sembra di poter formulare in questi termini: «*Il ricorso all’indebitamento deve tenere conto dell’interesse delle future generazioni con riguardo anche alla qualità della spesa cui è destinato ed è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali*».

II. I precedenti interni e uno sguardo al mondo. - La proposta è dunque volta ad introdurre in Costituzione il principio di equità intergenerazionale, anche con riguardo alla qualità della spesa.

Si tratterebbe di un’innovazione storica per il nostro Paese giacché finalmente inserirebbe nella nostra Carta un vero e proprio patto fra generazioni su finanziamento e allocazione delle risorse. Non più soltanto solidarietà intragenerazionale, come finora s’è inteso il rapporto di solidarietà, e neppure più solidarietà alla rovescia, delle future generazioni a favore dell’attuale, con rinunce di quelle ai diritti di libertà e di crescita, ma solidarietà intergenerazionale, dell’attuale a favore di quelle future, un lungo ed ampio ponte tra passato, presente e futuro sorretto dall’art. 2 della Carta stessa.

A questo patto fanno eco, come guardiani dello Stato costituzionale, anche altri principi fondamentali contemplati nella sua prima parte, ad iniziare da quelli di libertà, fino a quelli di uguaglianza e giustizia sociale, e ad esso rispondono le pulsioni politiche, sociali e culturali che animano il dibattito italiano e internazionale sulla sostenibilità del debito “per assicurare i benefici della libertà per noi e per i nostri posteri”, come recita il preambolo della Costituzione degli Stati Uniti d’America.

D’altra parte, si richiamano espressamente alle prossime generazioni, quali portatrici di aspettative ed interessi, anche il Preambolo della Carta della Nazioni Unite del 1948, la Dichiarazione dell’UNESCO del 1997 sulle “responsabilità delle generazioni presente verso le generazioni future” e finalmente il Preambolo della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea del 2000.

L’Unione ha iniziato a recepire questo principio con alcune azioni concrete: la sostenibilità intergenerazionale della spesa e del debito è infatti divenuta regola cardine delle sue più recenti politiche nel rinnovato spirito di tutela delle libertà fondamentali previste dal Trattato istitutivo e dal Trattato di Lisbona. Ne è esempio il percorso di solidarietà avviato col programma *Next generation UE*. Le spese in esso previste, infatti, pur finanziate con il ricorso al debito, sono quasi interamente destinate ad investimenti in opere e sono tutte vincolate, nell’ottica fin qui indicata, a progetti funzionali ad accrescere benessere, sviluppo, diritti e giustizia sociale per chi abiterà l’Europa nei prossimi decenni e per chi in Europa troverà la sua rinnovata casa comune.

Anche il Parlamento italiano ha già fatto propria l’esigenza di garantire i “diritti” di chi verrà dopo di noi, modificando gli artt. 9 e 41 della Carta. Nel primo ha invero inserito espressamente la loro tutela nel settore ambientale e, nel secondo, ha prescritto alle imprese di adottare politiche rispettose dell’ambiente e delle libertà, accogliendo così, anche in questa disposizione, seppure indirettamente, la tutela intergenerazionale dei “diritti”.

III. La forza valoriale delle sentenze della Corte costituzionale. - La Corte costituzionale italiana, similmente ad altre Corti europee, ad iniziare dalla *Bundesverfassungsgericht* della Repubblica federale tedesca, ha elevato l’equità intergenerazionale a principio immanente dell’ordinamento costituzionale. Con saggezza ed equilibrio, ha dato suggerimenti al legislatore ordinario, peraltro rimasti totalmente inascoltati, affinché nella gestione dei fabbisogni finanziari adottati provvedimenti rispettosi delle legittime aspettative delle nuove generazioni.

La centralità dell’impulso della Corte consiglia di richiamare almeno alcuni dei suoi più significativi arresti a chiarimento ulteriore dell’approccio che la mia proposta intende consegnare, finalmente, ad una disposizione di rango costituzionale. Approccio che coincide - lo ribadisco tanto è importante - con l’esigenza di garantire ai posteri le condizioni di finanza pubblica per poter sviluppare pienamente la loro personalità in libertà, dignità e reciproca solidarietà.

Con la sent. n. 88/2014, ha affermato che l’attuazione del principio della sostenibilità del debito pubblico «*implica una responsabilità che, in attuazione di quelli “fondanti” di solidarietà e di eguaglianza, non è solo delle istituzioni, ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future*».

Più recentemente i giudici di palazzo della Consulta, con la sent. n. 18/2019, hanno chiarito con ancor più nettezza che «*l’equità intergenerazionale comporta [...] la necessità di non gravare in modo sproporzionato sulle opportunità di crescita delle generazioni future, garantendo loro risorse sufficienti per un equilibrato sviluppo. L’indebitamento e il deficit strutturale operano simbioticamente a favore di un pernicioso allargamento della spesa corrente*», aggiunge la Corte, «*e la regola aurea contenuta nell’art. 119, sesto comma, Cost., dimostra come l’indebitamento debba essere finalizzato e riservato unicamente agli investimenti in modo da determinare un tendenziale equilibrio tra la dimensione dei suoi costi e i benefici recati nel tempo alle collettività amministrate*» (enfasi apposta dai sottoscrittori della presente proposta di legge).

Infine, con la sent. n. 115/2020, la Corte ha precisato che anche l’indebitamento e i piani finanziari predisposti dagli enti territoriali per un suo rientro devono prendere in considerazione i «*sacrifici impo-*

sti alle future generazioni di amministrati» affinché sia raggiunto l'equilibrio fra entrate e spese, «pre-supposto necessario per la sana amministrazione» (enfasi da me apposta).

IV. La qualità della spesa: spesa corrente ed eventi eccezionali. - La valutazione degli interessi delle prossime generazioni nelle decisioni sulle finanze pubbliche, dunque, si può già considerare *ius receptum*, ma in chiave ordinamentale la sua esplicita introduzione nell'art. 81 Cost. ne rafforzerebbe la tutela di fronte a possibili sviamenti e usi improvvidi della così detta "riserva politica".

Questa "riserva", pur dalle radici antiche e predisposta a favore del Parlamento per preservarne l'autonomia di scelta in materia di finanziamento della spesa e di allocazione delle risorse, non può più essere considerata spazio dai confini illimitati e dal contenuto insindacabile perché interpretazione, questa, ormai confliggente con le mutate condizioni politiche, finanziarie e sociali alle quali ho già fatto riferimento e confliggente, non per ultimo, con la diversa sensibilità interpretativa dei principi costituzionali, ad iniziare da quelli di ragionevolezza e non arbitrarietà.

Il vincolo intergenerazionale proposto, però, non è una contrazione ingiustificata del potere legislativo il cui esercizio è rimesso al Parlamento, ma costituisce, piuttosto, coerente e razionale traduzione dei postulati dello "Stato costituzionale" che sottopongono il potere, compreso quello legislativo, ai diritti e alle libertà consacrati nella Costituzione. Lo "Stato costituzionale", infatti, a differenza dello "Stato di diritto" o dello "Stato legislazione", fa recedere il potere a strumento posto a servizio delle libertà. E la proposta di modifica che qui propongo attua rigorosamente l'ordito costituzionale appena accennato.

In questa logica, la "riserva" non potrebbe più essere invocata neppure per legittimare il ricorso al debito destinato a coprire spese correnti e in ogni caso improduttive di benefici a vantaggio delle generazioni a venire.

La scelta di inserire in Costituzione un vincolo sulla qualità della spesa è rivolta, proprio, a contenere quelle improduttive a vantaggio di quelle di investimento, in uno spirito di avveduta gestione delle risorse pubbliche e di loro razionale allocazione. Avvedutezza auspicata anche dalla Corte costituzionale nella sent. n. 18/2019, già richiamata, che ha qualificato come "regola aurea" quella che dispone la destinazione delle finanze raccolte a debito alla copertura, per l'appunto, delle spese per investimento (art. 119, ultimo comma, Cost.).

Il legame posto nel nuovo secondo comma dell'art. 81, per come qui auspicato, tra qualità della spesa e tutela degli interessi delle future generazioni, tuttavia, non impedisce in assoluto il finanziamento a debito anche delle spese correnti. In casi eccezionali o di ciclo economico avverso ciò rimarrebbe possibile. Quello che il nuovo testo tuttavia richiede è che anche in circostanze consimili gli effetti della spesa siano portatori, ragionevolmente, di benefici per le future generazioni, come si potrebbe dire per le spese destinate al mantenimento dell'occupazione o delle attività imprenditoriali in crisi, oppure per quelle dirette al sostegno dell'istruzione, della sanità o al mantenimento della coesione e della pace sociale.

In casi di estrema necessità economica o sociale, quindi, la disposizione costituzionale novellata non porrebbe una preclusione assoluta e invalicabile al ricorso all'indebitamento per finanziare la spesa corrente. Quel che imporrebbe, però, anche in circostanze simili, sarebbe l'oculatezza della destinazione delle risorse, la loro razionale allocazione, in ragione, sempre, del vincolo intergenerazionale. Vincolo da considerare in ogni caso e anche per questo motivo, principio generale e metro di valutazione di conformità costituzionale delle leggi di spesa. Da considerare, insomma, un diritto fondamentale della persona, come tale garantito dall'art. 2, primo alinea, della Costituzione.

V. Concludendo. - In conclusione, lo spirito che sorregge la mia proposta non fa altro che dare attuazione e consacrare, coerentemente con i principi fondativi della Repubblica e della democrazia liberale, l'esigenza di garantire ai posteri spazi autentici di libertà e giustizia sociale, spazi già oggi fortemente ristretti e che in prospettiva potrebbero risultare addirittura inesistenti.

Come recita espressamente il Preambolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, al quale mi sono già richiamato, «*il godimento dei diritti fa sorgere responsabilità e doveri nei confronti degli altri come pure della comunità umana e delle generazioni future*». E come si è lucidamente scritto «*se*

gli esseri umani e le loro società esistono nel solo presente [...] sono destinati a perire nel futuro, sono destinati al punto zero. All'autoreferenzialità della generazione presente, si devono opporre le pretese vitali di coloro che verranno, che hanno il diritto, fondamentale quanto altro mai, di succedere a noi» (ZAGREBELSKY G., *Senza adulti*, Torino, 2016).

Di qui l'auspicio della nascita di un dibattito fecondo per arrivare, finalmente, ad inserire espressamente in Costituzione un principio tanto semplice, quanto essenziale per il mantenimento dei fondamenti dello Stato costituzionale.

Tecnica e studio sociale nel diritto tributario, tra isolamento e prospettive

RAFFAELLO LUPI

SOMMARIO: **I.** Particolarità del diritto tributario tra tecnica e spiegazioni sociali. - **II.** Suo isolamento giuridico sociale. - **III.** (*Segue*). Inconvenienti tecnico professionali della mancanza di spiegazioni. - **IV.** Vie d'uscita e dialettica col diritto amministrativo generale. - **V.** Riscoperta di fiscalità e diritto finanziario in un quadro amministrativistico.

I. Particolarità del diritto tributario tra tecnica e spiegazioni sociali. - Il diritto tributario, nella maggior parte dei dipartimenti giuridici degli atenei italiani, appare come un oggetto misterioso, tra le materie privatistiche, quelle pubblicistiche e quelle storico filosofiche. È una particolarità confermata dalle stesse discussioni interne ai cultori della disciplina, che generalmente si sono posti il problema della sua autonomia dalla *scienza delle finanze* come disciplina economica, anziché dal diritto amministrativo, come disciplina giuridica.

Non a caso il *boom* del diritto tributario, cioè la sua espansione negli atenei italiani, con la diffusione di cui al paragrafo IV, è avvenuto con la determinazione documentale delle imposte, che lo ha avvicinato a ben vedere ancora di più al diritto, amministrativo e commerciale, per i motivi indicati oltre, allontanandolo dalla scienza delle finanze; quest'ultima si dedicava infatti più agli effetti economici delle imposte che alla loro determinazione, che fino alla metà del secolo scorso era in prevalenza estimativo valutativa. Fino ad allora molte cattedre si intitolavano *diritto finanziario e scienza delle finanze* e gli economisti, cultori di quest'ultima materia, affiancavano i professori di diritto tributario nell'elettorato attivo delle commissioni di concorso universitario, compresa quella del concorso nazionale, bandito nel 1986, con cui divenni professore di prima fascia. Immediatamente dopo, con l'aumento del numero delle cattedre, la materia divenne autosufficiente, anche nell'elettorato passivo, rispetto alla scienza delle finanze, diventando un settore scientifico disciplinare autonomo.

La sua affermazione, nello scenario vischioso, tecnicistico e tradizionalista dell'accademia italiana, è stata verosimilmente trainata anche dall'intuitiva importanza, nella vita sociale, delle questioni giuridico tributarie; queste ultime erano infatti avvertite, a seguito della determinazione documentale delle imposte, a tutti i livelli dell'esperienza economico sociale. Anche per questo fu possibile, anche grazie a contingenze personal-politiche⁽¹⁾, far accettare alle altre discipline accademiche, a partire dai primi anni 2000, una sostanziale obbligatorietà del diritto tributario tra gli esami necessari per laurearsi in giurisprudenza. Nell'attuale assetto universitario italiano degli studi giuridici, il diritto tributario è oggi l'unica funzione di diritto amministrativo speciale con una propria specifica accademia. Quest'ultima

(1) Mi riferisco a Giulio Tremonti, ordinario di diritto tributario molto presente sulla scena politico-istituzionale e del dibattito pubblico.

è stata inserita, giustamente, nel macro settore 12D, denominato diritto amministrativo (sigla 12D1) e tributario (sigla 12D2). Questo sensato accostamento del diritto tributario al diritto amministrativo, effettuato da parte degli uffici ministeriali, non è stato accompagnato da un'elaborazione, all'interno dell'accademia del diritto tributario, di quanto brevemente indicato ai prossimi paragrafi.

La dottrina tributaristica ha infatti continuato a ispirarsi ai modelli privatistico-giurisdizionali dell'obbligazione tributaria, del credito e del debito, del ruolo sostitutivo del giudice, e degli altri indicati al paragrafo 2.13 del mio *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale* (LGS Editore, 2023). La determinazione dei presupposti economici d'imposta, coi suoi intrecci tra criteri documentali e tradizionalmente valutativi, è stata sostanzialmente rimossa. Gli interrogativi e le ipotesi dei numerosi soggetti culturalmente e socialmente interessati all'adempimento e all'evasione delle imposte sono rimasti quindi senza risposta; il dibattito su questi temi è agli inizi, e la diversa determinabilità di consumi e redditi non è stata neppure messa a fuoco; non si sono comprese socialmente le cause giuridiche dell'evasione, né le differenze tra evasione da interpretazione giuridica ed evasione da occultamento materiale di elementi positivi, o dichiarazione di elementi negativi fittizi.

Davanti al bisogno di spiegazioni sociali della funzione tributaria, l'accademia ha invece seguito il tradizionale atteggiamento privatistico giurisdizionale, che presuppone tali spiegazioni, passando direttamente alla casistica tecnica, coi suoi materiali legislativi, giurisprudenziali e dottrinali da interpretare; dove essi mancano o sono insoddisfacenti, l'atteggiamento privatistico giurisdizionale è quello di auspicarne di migliori, con vaghi richiami politico-valoriali.

Nella pubblicistica accademica si sono così variamente combinate esegesi casistico-tecnica e divagazioni economico politiche; l'atteggiamento di base era quello, tecnico giuridico, di trovare nel *dato normativo* gli addentellati favorevoli alle proprie tesi, trascurando la realtà sociale e le sue percezioni da parte delle varie categorie di interessati nella pubblica opinione. I fattori reali dell'adempimento o dell'evasione sono stati considerati solo nella misura trovavano riscontri nei materiali normativi, cioè pochissimo, ed in modo ambiguo. Legislazione e giurisprudenza infatti non insegnano, ma gestiscono situazioni, fanno comunicazione politico-tecnica, come ricorda l'apofteuismo *lex imperat non docet*. Essi non si preoccupano di dare spiegazioni, anzi quando ne vedono la necessità legittimamente la eludono, salvo che non possano darla sul piano dell'indottrinamento e del consenso politico, profili cui fanno attenzione. Dove i suddetti riferimenti a materiali normativi sono stati abbandonati o ridotti, hanno preso piede auspici valoriali ed economicistici sugli effetti delle imposte, riprese come detto sopra dalla scienza delle finanze; è una valvola di sfogo per superare la ristrettezza giuridico-sociale della funzione tributaria.

La combinazione tra le suddette due tendenze ha dato luogo a miscugli di tecnicismi e sociologismi apparentemente in tema, ma in realtà privi di un filo logico, come oggi potrebbero essere quelli generati da un programma di intelligenza artificiale orientato per argomento; ho talvolta definito questi passaggi *supercazzole* o *fuffa* come si addice alla zavorra necessaria a dare volume e autorevolezza a discorsi di circostanza, tesine, motivazioni di vari atti giuridici o altri discorsi con i quali è necessario *legittimare* un determinato ruolo sociale, dalla politica, alla giurisdizione, alla dottrina, alle trasmissioni televisive, all'informazione giornalistica con la sua necessità di destare attenzione. In tutti questi casi l'obiettivo non è spiegare qualcosa, ma legittimare una comunicazione politica, istituzionale, professionale, giornalistica, una richiesta di compenso, una decisione giudiziaria, un'indagine tributaria, la rendicontazione di un progetto di ricerca, un titolo spendibile per una carriera accademica sempre più burocratizzata. Le spiegazioni sociali sono indifferenti, o persino ostacolano, questi obiettivi, privi di un impatto sulla generalità degli interessati all'argomento per motivi conoscitivi (è la differenza tra gli interessati alla *vita pratica* in genere oppure al *caso pratico*).

Finalizzate alla qualificazione accademica sono le elencazioni di riferimenti legislativi, giurisprudenziali e dottrinali richieste dalle riviste tributarie agli autori, soprattutto giovani, per legittimare il proprio pensiero, quanto a c.d. *rigore*. Negli studi sociali l'autorevolezza viene da come si spiegano le questioni, e da come ci si rivolge agli interlocutori, per i quali è del tutto irrilevante l'erudizione dell'autore. Nell'importanza dell'erudizione, della legittimazione, si ritrova l'idea *iniziatica* degli studi sociali,

riflesso del *monismo metodologico* ispirato alle scienze della materia; è come se solo tramite formule si potesse parlare di economia, di diritto solo tramite riferimenti normativi, di sociologia, politologia e discipline demo-psico-antropologiche solo tramite citazioni. Lo stesso monismo metodologico considera poi in modo asettico, in nome di una malintesa oggettività, i *dati sociali*, come se potessero *parlare da soli*, non filtrati dall'interpretazione umana.

Queste cause metodologiche generali hanno impedito il coordinamento delle riflessioni dell'opinione pubblica sulla determinabilità, documentale e valutativa, dei presupposti economici d'imposta.

La relativa spiegazione avrebbe dovuto infatti coordinare diverse prospettive di studio economico, aziendalistico-contabile, storico, e giuridico. L'aspetto giuridico avrebbe intrecciato la matrice amministrativa della funzione tributaria con aspetti privatistici, societari, processualistici, e persino penalistici, come intuisce chi considera *apicale* questa materia. Poteva persino sembrare che, per occuparsi di diritto tributario, si dovesse essere al tempo stesso privatisti, amministrativisti, economisti, aziendalisti, politologi, storici, ecc. Era invece solo necessario selezionare e combinare gli aspetti di tutte le suddette discipline rilevanti per la funzione tributaria. Si tratta di un compito possibile, purchè non ci si arroccchi sulla suddetta analisi dei materiali normativi o si divaghi sugli effetti economici delle imposte. Ciò perché, in generale, l'interpretazione casistica di materiali normativi, o il vago auspicio politico di una loro migliore redazione, non sono in grado di spiegare socialmente alcunchè, come indicato al paragrafo 2.3 di *Studi sociali e diritto* (<https://romatrepress.uniroma3.it/libro/studi-sociali-e-diritto/>). La metodologia è piuttosto quella ivi indicata al paragrafo 1.9., riferita alla funzione tributaria nei modi di cui al paragrafo 2.13 de *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, cit.

II. *Suo isolamento giuridico sociale.* - La necessità, indicata al termine del paragrafo precedente, di studiare la funzione tributaria unendo e rielaborando segmenti di studi giuridici e sociali diversi, è al tempo stesso un'opportunità e un problema.

L'opportunità di aggregare i numerosi aspetti sociali, giuridici e di senso comune, relativi alla determinazione delle imposte, non è stata sinora colta, con vari inconvenienti. Uno è l'isolamento del diritto tributario, diventato inconsapevolmente un ibrido di tecnica professionale e di scoordinate divagazioni politiche. Senza contestualizzazione giuridico sociale, il diritto tributario diventa oggettivamente uno scherzo della natura, oscillante tra tecnicismi di dettaglio, comunicazione politica e auspici valoriali. Tra le discipline suddette, il diritto tributario appare settoriale, scollegata dalle grandi discussioni giuridico sociali, come intelligenza artificiale, cambiamenti climatici, digitalizzazione, demografia, livelli di spesa pubblica, globalizzazione e via enumerando(2). In tutte queste discussioni sociali il diritto tributario viene coinvolto indirettamente, attraverso la finalità complementare della *leva fiscale*, utilizzata per c.d. *finalità extrafiscali* (ambiente, arte, demografia, informatizzazione ecc.), senza affrontare il tema per la porta principale. È come se, fallito l'obiettivo di centrare il proprio tema giuridico sociale tipico, relativo alla determinazione delle imposte, il diritto tributario fosse relegato a un ruolo accessorio in tutti gli altri temi in cui si presta ad essere coinvolto; infatti, per valutare gli effetti delle imposte su un settore bisogna conoscerne il funzionamento, non bastando essere tributaristi. Resta quindi la diffidenza verso i tributaristi che affrontano direttamente settori della socialità estranei alla funzione tributaria, che rischiano di sentirsi dire, davanti o dietro, *Tutto molto bello, ma con tributario, che c'entra?*

Quest'impressione di settorialità non scatta per altre discipline, come economia, filosofia, sociologia, diritto pubblico e costituzionale, amministrativo, commerciale e del lavoro, persino diritto privato e storia, insomma materie con un'immagine giuridico-sociale più ampia del diritto tributario. Persino giornalisti, politici, la strana categoria degli "attivisti" o i bloggers e gli *youtubers*, inseritisi nello spazio lasciato libero dall'autoreferenzialità degli studi sociali, hanno un biglietto di presentazione più ampio

(2) Inserisco pure i beni culturali, cui è stato dedicato negli anni scorsi un PRIN, a matrice tributaria, in cui ho pure scritto un contributo.

rispetto a quello di tributarista. A questa limitazione di partenza non s'accompagna però una *riserva riconosciuta* nella discussione sul settore, analoga a quella esistente nelle scienze della materia. Anche qui opera l'accessibilità generale degli studi sociali, nel senso che la mancanza di spiegazioni autorevoli e condivise del settore spinge tutti a improvvisarle, giustamente scavalcando l'accademia; opera solo la *riserva tecnica*, tipica del diritto, secondo cui quando si ha un problema specifico ci si reca da un avvocato, da un commercialista o da altre figure professionali con una parvenza di qualificazione specifica.

Per le spiegazioni sociali invece si ripropone, in piccolo, quanto visto al par. 1.5 di *Studi sociali e diritto* per l'economia, la cui involuta autoreferenzialità, o il cui semplicismo emotivo, spingono chiunque a improvvisarsi esperto di ricchezza, povertà, moneta, spesa pubblica, ecc. In prima battuta gli interessati a un certo settore della socialità si confrontano infatti idealmente coi cultori continuativi del settore. Se però questa pietra di paragone appare, come abbiamo appena detto, autoreferenziale o superficiale, gli interessati tendono a procedere per proprio conto, vista l'accessibilità degli studi sociali. L'accademia viene cioè considerata incapace di intercettare l'interesse per il tema, ideologicamente condizionata, oppure inutilmente paludata. Questa pietra di paragone accademica ha l'*impatto sociale* di far dire ai suddetti *se questa è l'università vale tutto* e anch'io dico la mia, avendone la possibilità, cioè strumenti di ascolto, come i mezzi di comunicazione. L'atteggiamento secondo cui *se questi sono i professori allora possiamo tutti essere professori* è una positiva manifestazione di pluralismo sociale, visto che ragionamenti di senso compiuto svolti in buona fede colgono sempre un pò di verità. S'intrecciano però così percezioni e riflessioni tra cui manca il coordinamento degli studiosi sociali, con una confusione dannosa per la coesione del gruppo(3).

All'interno di questa confusione finisce per valere tutto, anche le prese di posizione più estemporanee, fortuite o stravaganti. Vi contribuisce il sensazionalismo mediatico, che rilancia comunicazioni disparate di politici, giornalisti, opinionisti, sindacalisti, magistrati, alti burocrati, personaggi pubblici delle più diverse estrazioni e collocazioni ideologiche, nonché esponenti dell'attività professionale. Anche l'accademia del diritto tributario ha così indirettamente accreditato visioni improvvisate e frammentarie del proprio settore, di cui lei aveva ommesso spiegazioni più organiche. Ne sono derivati gli inconvenienti di cui al punto successivo, anche sul diritto come tecnica professionale.

III. (Segue). Inconvenienti tecnico professionali della mancanza di spiegazioni. - In materia giuridica, l'isolamento sociale dell'accademia del diritto tributario è per molti versi analogo a quello di accademie con matrice fortemente tecnica, come quelle di diritto processuale e penale. La prospettiva qui è quella degli avvocati in cattedra, senza bisogno di identità sociale, che viene loro da una secolare tradizione ed un ampio spettro d'intervento tecnico. I tributaristi girano invece sempre attorno all'interrogativo, socialmente angusto, se le imposte sono dovute o no. La tecnica professionale è quindi monotematica rispetto a quella sopra indicata, o - venendo alle funzioni non giurisdizionali - a quella del diritto amministrativo, che spazia su tutte le aree di intervento pubblico e su tutti i relativi possibili vizi.

Anche sul piano della redditività economica, la professione tributaria si è sempre più impoverita negli ultimi anni, con minori sinergie rispetto allo studio sociale della funzione tributaria. Al di là dell'impoverimento generale dell'economia, si tratta di un riflesso della sconfitta dell'elusione, della frequenza con cui anche la lecita pianificazione tributaria viene presentata come elusiva, e della parcellizzazione delle pratiche su questioni di diritto, con margini economici sempre minori per assorbire tempi di riflessione. La professione tributaria sta diventando cioè sempre più una *commodity*, come rilevavo nei primi paragrafi di *Diritto delle imposte* (Milano, 2020), nonché al paragrafo 4.16 de *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, cit. Nelle grandi operazioni di acquisizione aziendale (M&A) gli aspetti tributari sono sempre più accessori, o non determinanti ai fini della convenienza; si cerca sem-

(3) È un riflesso del dualismo metodologico tra studi sociali e della materia, su cui ampiamente *Studi sociali e diritto*, cit., paragrafo 1.9.

pre più di evitare danni, più che di ottenere i vantaggi, svaniti con l'attuale coordinamento impositivo società-soci basato sulla c.d. *participation exemption* senza più convenienze della vendita delle quote rispetto a quella dell'azienda.

L'assegnazione dei lavori professionali, anche per il grande aumento numerico di consulenti fiscali, si riduce quindi a una questione di relazioni e di prezzo. Lo si vede nei c.d. *beauty contest*, con offerte di consulenza professionale al ribasso e crisi degli *studi-boutiques* accademici. Come tale, la cattedra accreditata sempre meno sul piano reputazionale-professionale, sia per la crisi d'immagine di cui al paragrafo precedente, sia perché la confusione dilagante dà spazio a innumerevoli categorie/tipologie di "esperti", anche qui legati ai media di settore (stile *esperti del Sole 24 Ore*) e ai *social*; su di essi si innesca una pubblicitaria parallela, con finalità professionali, rilanciata da convegni diretti a far vedere i relatori sulla locandina. Il disorientamento spinge i governanti a usare la legislazione a fini di comunicazione politica, con stratificazioni di riforme improvvisate, per reagire in qualche modo al malessere, che non sconfessano del tutto le precedenti, ma vi si affiancano e intrecciano.

Le relative enormi complicazioni ricadono sull'enorme massa di *professione povera*, dove la consulenza si *ambulatorializza*, in pratica come un rapido consulto medico, con l'estremo limite del CAF-patronato. Nonostante le minori cifre coinvolte, si tratta di una determinazione documentale con la stessa complessità di quella riguardante le grandi aziende. Questa complicazione la rende faticosa e non remunerativa per chi la svolge, risolvendosi in oggettive carenze di tutela per i contribuenti; la determinazione documentale comporta interrogativi di fatto e di diritto difficili da gestire su larga scala, nella misura in cui aumentano di numero e diminuiscono d'importo, riferendosi a milioni di operatori economici di piccole dimensioni, per non parlare di dipendenti, pensionati, lavoratori saltuari, titolari di piccoli redditi immobiliari e di sussidi. Questa gestione massiva è ostacolata anche dalla suddetta diffusa mentalità privatistico giurisdizionale, che disincentiva rispetto alla gestione amministrativa delle questioni, spingendo alla *via processuale*, con le sue lungaggini ed esiti imprevedibili.

La preferenza per le contestazioni interpretative danneggia non solo la società in generale (paragrafo 5.15 de *L'imposizione tributaria* cit.) ma anche la professione, in quanto le grandi aziende pluripersonali adottano atteggiamenti prudentziali nell'interpretazione, eliminando l'elusione; le procedure di *cooperative compliance* e tutoraggio fiscale, necessitate politicamente per tener fermo il mito dei grandi evasori, creano poco lavoro, sono *di routine* (francesismo sostituita da *compliance* nella neolingua anglosassone) su un numero limitatissimo di soggetti. La componente di relazioni pubbliche della professione, in una situazione confusionaria, si espande sempre più, a danno dei contenuti tecnici.

Inquadrare il diritto tributario come determinazione amministrativa della ricchezza è anche la via d'uscita da questo stallo professionale.

Il coinvolgimento dei professionisti nella stima amministrativa per ordine di grandezza dei ricavi delle piccole attività gestite dal titolare (come spiego nel paragrafo 5.16 de *L'imposizione tributaria*, cit.) dovrebbe sostituire il loro surreale ruolo di *direttori amministrativi esterni* cui è sottratto il maneggio del denaro dei contribuenti. Questo ruolo socialmente utile dei professionisti potrebbe essere svolto anche dagli avvocati, come spiego nei miei contributi su *L'avvocato nella professione tributaria*, il *Foro Italiano*, 2021, con concetti ripresi ai prossimi paragrafi per la ricerca e la didattica.

IV. Vie d'uscita e dialettica col diritto amministrativo generale. - Occorre quindi riflettere su come superare l'isolamento sul piano della ricerca sociale (paragrafo II) e la frammentazione professionale (paragrafo III); occorre in qualche modo riaprire le menti, chiedendosi *di cosa parliamo e perché*, recuperando la socialità, intesa come *studio generale di una prospettiva della vita pratica*.

È un obiettivo raggiungibile solo con una centralità di contenuti socialmente interessanti, da sostituire ai suddetti discorsi di circostanza vagamente in tema, finalizzati a una presenza politica, istituzionale, accademica, professionale, giornalistica, editoriale, ecc. Per tenere insieme un settore scientifico disciplinare servono contenuti, e non bastano legami relazionali, di amicizia o inimicizia variamente combinati su contingenti schermaglie di potere accademico che, poco prima dell'inchiesta penale di settembre 2017, definivo *cattedrificio* (nel volume *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, 220).

Per mettere sostanza dentro le formule generali della valutazione accademica, come rigore scientifico, originalità, impatto ecc., bisogna partire da contenuti giuridico sociali, nel nostro caso sui rapporti tra la funzione tributaria e le suddette altre prospettive di studio sociale.

A tal fine la funzione tributaria va prima di tutto incardinata su uno sfondo culturale amministrativistico, cioè *non giurisdizionale*, il che è fondamentale anche per comprendere la tutela processuale, quando esiste; lo sfondo privatistico-giurisdizionale riguarda solo l'analisi dei rapporti giuridici di diritto comune, strumentali alla determinazione dei presupposti economici d'imposta (*L'imposizione*, cit., paragrafi 4.12 ss.). Il diritto dei privati ha anche il consueto ruolo residuale derivante dalla sua lunga tradizione, con riflessi su riscossione coattiva, prescrizione, decadenza, che ritroviamo del resto in tutte le altre funzioni del diritto amministrativo speciale. Siamo però ancora a uno stadio relativamente iniziale, in quanto il diritto amministrativo generale non offre istituti giuridici preconfezionati, su interpretazione, discrezionalità, istruttoria, contraddittorio, giudizio di fatto, onere della prova, provvedimento, autotutela decisoria ed esecutiva, modelli organizzativi, contenzioso, sanzioni ed altri trasferibili meccanicamente nelle diverse funzioni amministrative. In relazione a ognuna di esse, compresa quella tributaria, i suddetti concetti generali e molti altri vanno personalizzati ulteriormente.

Ci sono quindi evidenti possibilità di interazione tra l'accademia del diritto amministrativo e del diritto tributario, numericamente abbastanza importante rispetto alla prima, vista la maggior diffusione del diritto tributario nelle facoltà di economia (197 docenti strutturati in tributario contro 434 in amministrativo, quasi uno a due, o meglio a 1 a 2.2, confrontando solo gli ordinari).

Riprendo alcune sinergie indicate al paragrafo 2.13 de *L'imposizione tributaria*, cit., a partire dalla cura di interessi non propri da parte degli uffici tributari, in un'interazione bilaterale coi contribuenti. Quest'ultima si distingue da quella bilaterale del processo, in cui un giudice indipendente risolve un conflitto tra parti, ciascuna portatrice d'interessi propri. La gestione d'interessi altrui, da parte degli uffici tributari, corrisponde a quanto avviene nelle imprese pluripersonali e nelle varie forme di mandato, tipiche non solo del diritto societario, ma anche di quello del lavoro. La delega nell'interesse di terzi è infatti presente anche nel diritto dei privati, oltre che nell'esercizio dei pubblici poteri. Altra sinergia tra le due accademie deriva dall'apporto, da parte del diritto tributario, di concetti economico-aziendali di cui il diritto amministrativo sente il bisogno, come confermano le frequenti aperture di credito della relativa accademia all'analisi economica del diritto.

Al diritto tributario, dove la legislazione è qualitativamente peggiorata negli ultimi decenni, gioverebbe la codificazione di una serie di principi del diritto amministrativo generale; mi riferisco soprattutto alla legislazione su procedimento e processo, punto di arrivo di una sorta di diritto amministrativo dei giuristi, un po' come il diritto romano e la *common law*. Queste normative generali sono infatti più al riparo dalle suddette contingenti esigenze di comunicazione politica, che influenzano le legislazioni amministrative di settore, come quella tributaria.

V. Riscoperta di fiscalità e diritto finanziario in un quadro amministrativistico. - L'osmosi tra le prospettive di cui al paragrafo precedente costituisce un percorso culturale e sostanziale, che prescinde da collocazioni burocratico formali dei saperi accademici; queste ultime sono spesso condizionate da convenienze istituzionali al mantenimento di determinate accademie, e di determinati percorsi curricolari delle facoltà giuridiche. È solo certo che, nel lungo periodo, il diritto come studio giuridico sociale diventerà sempre più necessario, anche in termini di interdisciplinarietà e internazionalizzazione, non solo per l'interesse generale, ma anche per il diritto come tecnica, con ineludibili combinazioni tra le due prospettive.

Un'evoluzione del diritto tributario in senso giuridico-sociale potrebbe avere inizio anche all'interno dell'attuale declaratoria riportata sotto(4), come si dice in gergo legalese. In essa è infatti compresa

(4) Studi relativi all'amministrazione finanziaria dello Stato, delle Regioni e degli enti pubblici territoriali, con particolare

la generalità delle entrate e spese pubbliche, compresi contributi sociali, tasse in senso stretto, tariffe, debito e quindi moneta. I tributaristi potrebbero quindi appropriarsi dello studio delle decisioni di spesa, cioè del c.d. diritto contabile pubblico, trascurato dagli amministrativisti a vantaggio dei contratti pubblici, anche per ragioni professionali. Accanto ai tecnicismi della funzione tributaria, esasperati fino a formule esoteriche come *disallineamenti da ibridi*, andrebbe recuperata in senso giuridico sociale la *fiscalità*, cui corrisponde la gestione complessiva di entrate e spese pubbliche, nella tradizionale figura giuridica del diritto finanziario.

Passare dal tributario al fiscale aumenterebbe i punti di contatto per affinare, nella prospettiva dei sistemi di finanziamento, inclusiva di trasferimenti, tasse e tariffe, i concetti generali sopra indicati del diritto amministrativo generale (discrezionalità, motivazione, contenzioso, ruolo del giudice, ecc.).

Sul piano giuridico sociale l'accademia potrebbe così già entrare di pieno diritto, dalla porta principale, non solo sulla funzione tributaria, ma anche su molte funzioni di diritto amministrativo speciale, come gestione del patrimonio, beni culturali o ambiente. Sul piano metodologico, infine, la necessaria selezione e rielaborazione, in chiave tributaria, dei vari aspetti economici, aziendali e politici di studio sociale, indicati al paragrafo II, sarebbe più agevole.

Uno sfondo giuridico sociale, affrancato dal monismo metodologico, consente infatti di selezionare e adattare alla funzione tributaria i profili non giuridici indicati al termine del paragrafo I, nelle loro varie sfumature spazio-temporali.

riferimento al regime dell'imposizione tributaria, nonché quelli relativi agli aspetti sanzionatori, processuali, comunitari, internazionali e comparatistici della materia.

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

The discipline of the temporary solidarity contribution in the energy sector (art. 1, paras. 115 and sequ. Law no. 197/2022) in a systematic and comparative perspective

ROBERTO IAIA

Abstract

Per l'anno 2023, la Legge di Bilancio (art. 1, commi 115 ss., L. n. 197/2022) ha previsto un contributo temporaneo di solidarietà afferente gli eccezionali profitti maturati da esercenti determinate attività nel settore energetico, in attuazione del Regolamento (UE) n. 2022/1854. La disciplina italiana rivela svariate aporie in rapporto a quella europea, enfatizzate dalla comparazione con le normative di attuazione negli Stati membri e dalle coordinate desumibili dal sistema ordinamentale multilivello.

Parole chiave: contributo temporaneo di solidarietà, prezzi del settore energetico, principi costituzionali e sovranazionali, diritto comparato

Abstract

For the year 2023, the Italian Budget Law (Article 1, paras. 115 et sequ., Law no. 197/2022) has provided for a temporary solidarity contribution, referring to the exceptional profits accrued by taxpayers who carry out certain activities in the energy sector, in the implementation of reg. (EU) no. 2022/1854. The Italian discipline reveals various aporias in relation to the European one, emphasized by the comparison with the implementation regulations in the Member States and the coordinates inferable from the multilevel legal system.

Keywords: temporary solidarity contribution, energy sector prices, Constitutional and supranational principles, comparative law

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La natura tributaria del prelievo. - **3.** (Segue). La (controversa) morfologia di imposta sui redditi. - **4.** L'ampia platea dei soggetti passivi. - **5.** La territorialità. - **6.** I pregi della disciplina rispetto a quella del contributo "caro bollette". - **7.** I limiti delle regole di determinazione dell'imponibile e del contributo. - **8.** Esempi di assenza di discriminazione qualitativa: i produttori, i distributori e il regime delle riserve in sospensione d'imposta. - **9.** Il problematico tentativo di un'esegesi adeguatrice alla Costituzione. - **10.** Aporie in ordine ai profili territoriali. - **11.** Radicali criticità di ordine sistematico. - **12.** Elementi di contrasto tra il Regolamento (UE) n. 2022/1854 e i principi generali dell'ordinamento dell'Unione. Riflessi patologici per la normativa nazionale. Conclusioni e prospettive.

1. La L. n. 197/2022, relativa al bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e al bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, ha istituito un contributo di solidarietà temporaneo a carico di esercenti determinate attività nel settore energetico, nel territorio dello Stato, ai fine della successiva vendita dei relativi beni.

Il prelievo è concepito al «*fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori*» (art. 1, comma 115). Il legislatore italiano ha, così, inteso attuare gli artt. 14 ss. del Regolamento (UE) n. 2022/1854, mirato a realizzare un «*intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia*» nel Mercato Unico europeo (così, il titolo dell'atto normativo).

Il presente contributo si propone di esaminare il nuovo regime, tramite un approccio sistematico alla luce sia del Regolamento (UE) di riferimento sia di una prospettiva necessariamente sensibile alle norme primarie dell'ordinamento nazionale ed europeo, nel quale la disciplina si incapsula.

La stessa dimensione sistematica suggerisce di affiancare l'analisi comparatistica, onde appurare come gli Stati membri abbiano recepito il regolamento, in un costante confronto con i principi di governo dell'ordinamento multilivello.

2. Anzitutto, dalla prospettiva dogmatica italiana, non vi è dubbio che il contributo di solidarietà riveli la morfologia di un tributo. Si tratta di un prelievo coattivo, che trova origine nella legge, per il conseguimento di finalità pubblicistiche di contenimento dei prezzi del settore, come dianzi rilevato (in merito ai connotati giuridici dei tributi, Corte cost., nn. 149/2021 e 304/2013; v., per esempio, VIOTTO A., voce *Tributo*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1999, vol. XVI, 221 ss.; FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 4, 1059 ss. nonché in *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 66 ss.; FEDELE A., per esempio in *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, I, 1 ss.; in senso specifico, v. INGROSSO M., *Contributi*, in *Boll. trib.*, 1987, 6, 453 ss. e alla voce *Contributi*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, IV, Torino, 1989, 113 ss.).

D'altronde, in *apicibus*, nel sistema europeo, la coattività di una prestazione e, in caso di inadempimento, il «*perseguimento del soggetto passivo*», da parte di una «*autorità pubblica*», rappresentano profili dirimenti per identificare un «tributo», «*indipendentemente dalla qualificazione che viene (...) attribuita nel diritto nazionale*» (proprio in riferimento al settore dell'energia, Corte di Giustizia, 18 gennaio 2017, causa C-189/15, *IRCCS*, punto 29, cit. anche da FICHERA F., *Giurisdizione tributaria*, cit., ivi, 76; v. pure Corte di Giustizia, 3 marzo 2021, causa C-220/19, *Oliva Park*, punto 45 e Corte di Giustizia, 27 ottobre 1998, causa C-4/97, *Nonwoven*, punto 19; sulla natura tributaria del contributo di solidarietà, nella prospettiva sovranazionale, LAMMERS J. - KUŹNIAKI B., *The EU Solidarity Contribution and a More Proportional Alternative: A Study Under EU and International Investment Law*, in *Intertax*, 2023, 6/7, 453-455).

Risultano, altresì, evidenti ulteriori lineamenti distintivi dei tributi quali la proiezione solidaristica, la funzione redistributiva della ricchezza fra i consociati e, dunque, l'atteggiarsi dell'onere straordinario quale strumento di rimozione di disuguaglianze sociali (artt. 2 e 3, comma 2, Cost.; cfr. Corte cost., n. 288/2019, par. 6.2. del «*Considerato in diritto*»; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 59 ss.; FALSITTA G., *Commento all'art. 2 Cost.*, in AA.VV., *Comm. breve leggi trib.*, Padova, 2011, I, 3 ss., curato dallo stesso Autore).

Proprio in ordine alla individuazione della destinazione del gettito, il Regolamento n. 1854 precisa come sia destinato a varieguate misure pubbliche di sostegno finanziario (art. 17, par. 1) alle «*famiglie vulnerabili*» (lett. a) e alle imprese «*ad alta densità energetica*», purché investano in energie rinnovabili, in interventi strutturali di efficienza energetica, in altre tecnologie di decarbonizzazione (lett. c).

Ulteriori misure sono orientate a favorire la riduzione dei consumi (lett. b) e lo sviluppo dell'autonomia energetica dell'Unione da Paesi terzi, soprattutto dalla Russia (lett. d; v. anche il piano della Commissione «*REPower EU*» COM[2022] 230 *final* del 18 maggio 2022, prefigurato dalla comunica-

zione dell'8 marzo 2022 COM[2022] 108 final "REPowerEU: azione europea comune per un'energia più sicura, più sostenibile e a prezzi più accessibili").

Si ragiona, altresì, di una destinazione del gettito al finanziamento comune di misure, ispirate da «spirito di solidarietà fra Stati membri», per limitare le conseguenze della crisi energetica, il sostegno dell'occupazione, la riqualificazione professionale, la promozione di investimenti di efficienza energetica e nelle fonti rinnovabili (lett. e).

Alla luce di tale fisionomia, il prelievo è annoverabile fra le imposte, dato che non è correlabile ad alcuna "controprestazione" del pubblico potere, in termini di atti, beni, funzioni, servizi da erogare verso gli obbligati. Non sussiste, insomma, un rapporto commutativo fra lo Stato creditore del contribuente e i soggetti passivi (v., per esempio, FEDELE A., *La definizione del tributo*, cit., ivi, 1 ss.; FICHERA F., *Giurisdizione tributaria*, cit., ivi, 66 ss.; DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000).

In particolare, può essere inquadrato fra le imposte "assegnate allo scopo" (o imposte di scopo in senso improprio, dato) che non alterano la fisionomia disciplinare del tributo, ma stabiliscono un vincolo legale esplicito e specifico del gettito nei confronti della Pubblica Amministrazione (RICCI C., *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 357 ss., spec. 366 ss. e in *Sulla natura tributaria del contributo al Consiglio Nazionale Forense*, commento a Cass. n. 30964/2021, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 4, II, 110 ss., spec. 131 ss.; valorizza la cogenza giuridica del vincolo di destinazione, INGROSSO M., voce *Contributi*, cit., ivi, 117).

3. In seno al *genus* dei tributi, l'Agenzia delle Entrate ha negato che l'onere in esame sia «annoverabile nell'ambito delle imposte sui redditi» (circ. 23 febbraio 2023, n. 4/E, la "Premessa").

Tuttavia, l'affermazione è confutata dalla stessa disciplina in esame.

In primo luogo, il contributo si applica sul 50% della quota di *reddito* dell'anno d'imposta anteriore a quello corrente al 1° gennaio 2023, ove superiore al 10% della media di quelli maturati nei quattro periodi precedenti l'annualità in corso al 1° gennaio 2022 (art. 1, comma 116, L. n. 197/2022 cit.; c.d. "average earnings method").

Inoltre, e per l'effetto, lo stesso legislatore italiano rinvia alla disciplina dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso in tema di imposte sui redditi (art. 1, comma 119, L. n. 197/2022).

Sicché, alcun dubbio può nutrirsi in proposito.

La contraria opinione amministrativa ritiene di far leva principalmente su due argomenti (v. circ. cit., ivi, nt. 6).

Il primo di essi tocca l'estraneità della materia delle imposte reddituali a quelle armonizzate a livello europeo. Qualora il contributo avesse natura di imposta sui redditi, il legislatore sovranazionale non lo avrebbe disciplinato, oltretutto tramite regolamento.

Tale posizione non coglie nel segno per varie ragioni.

In primo luogo, pretende di "provare troppo" e realizza una inversione di piani.

La natura, o meno, di tributo sui redditi è determinata dalle caratteristiche strutturali (del contenuto) della disciplina. Non affatto dall'essere regolato o meno a livello sovranazionale.

Piuttosto, il ragionamento deve muoversi in direzione contraria rispetto a quella che ha orientato l'opinione erariale.

Acclarata la natura del contributo quale imposta sui redditi, al più, si potrebbe dubitare della legittimità dello stesso Regolamento n. 1854, stante l'estraneità di tale area impositiva da quelle governate dal diritto sovranazionale, se non per il tramite di «direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno» (art. 115 TFUE; per questo approccio, ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax europea tra opportunità e criticità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22, XIV, 923 ss. circa la morfologia di imposta sui redditi e 15-16, riguardo al rapporto con la norma europea

primaria, che ricorda altresì la presa di posizione di alcuni Stati orientali dell'Unione con la Comunicazione n. 4715/22 del 6 ottobre 2022, all. 1, sull'approvazione della proposta del Regolamento cit.).

Nondimeno, il primo alinea della premessa del Regolamento n. 1854 pone in luce come sia stato emanato in base all'art. 122, par. 1, TFUE, in forza del quale «*il Consiglio, su proposta della Commissione, può 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*».

Semmai, allora, il tema di fondo consiste nell'appurare la sussumibilità del contributo di solidarietà fra le varie “*misure adeguate*” del Regolamento (UE) n. 1854 per un intervento nel settore energetico, accanto a (e dopo) quelle afferenti la riduzione del consumo lordo di energia elettrica (artt. 3-4), della domanda (art. 5), il “*price cap*” sui corrispettivi praticati (artt. 6-7), ecc., ecc.

Insomma, occorre interrogarsi se il Regolamento potesse fisiologicamente disciplinare la materia sulla base dell'art. 122 TFUE (sul tema, in termini sostanzialmente positivi, LAMMERS J. - KUŹNIACKI B., *The EU Solidarity Contribution*, cit., ivi, 451 ss., spec. 455 ss.), ferma la morfologia di imposta sui redditi, ravvisabile per il contributo.

Il secondo argomento dell'interpretazione amministrativa riposa sulla indeducibilità del contributo dai tributi diretti (art. 1, comma 118, L. n. 197/2022), precisazione che sarebbe superflua qualora avesse natura di imposta reddituale, stante l'art. 99, D.P.R. n. 917/1986 (circ. n. 4/E/2023, nt. 6 cit.).

Anche da tale versante, la questione deve essere apprezzata in senso opposto.

Nella legislazione italiana, l'art. 99, comma 1, statuisce che “*Le imposte sui redditi (...) non sono ammesse in deduzione*” dall'IRES. Sicché, a tutto concedere, la previsione sulla indeducibilità del contributo (art. 1, comma 118 cit.) non smentisce affatto, ma rappresenta un ulteriore elemento sintomatico dell'inquadramento giuridico del prelievo in esame quale imposta reddituale.

D'altronde, e in contraddizione con le proprie premesse, la stessa esegesi amministrativa ammette che «*il dettato normativo (...) ai fini del calcolo della base imponibile, fa specifico riferimento alla “quota del reddito complessivo determinato ai fini delle imposte sul reddito delle società ...”*» (art. 1, comma 116). Da qui, conclude che «*siano riconducibili all'ambito soggettivo di applicazione del prelievo in commento (...) esclusivamente i soggetti passivi IRES (...)*» (circ. n. 4/E/2023 cit., par. 1.1.; v. anche par. 1.2., circa le modalità di determinazione del contributo).

4. Proprio riguardo ai soggetti passivi, la disciplina italiana disegna un'area più ampia di contribuenti rispetto a quella del regime sovranazionale.

Infatti, quest'ultimo si rivolge a chi esercita «*attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione*» (art. 15, par. 1, Regolamento n. 1854) e, dunque, a soggetti che si avvalgono di fonti che si trovano allo stato fossile e, perciò, inquinanti.

Invece, la normativa nazionale non reca tali limitazioni, dato che considera pure «*l'attività di produzione di energia elettrica, (...) dei soggetti rivenditori di energia elettrica*» e di coloro che «*importano a titolo definitivo energia elettrica*» (art. 1, comma 115, L. n. 197/2022) e, così, estende il contributo anche ai produttori, importatori, rivenditori di energia rinnovabile.

Da un certo punto di vista, la *ratio* dell'estensione soggettiva potrebbe essere individuata nella volontà di evitare discriminazioni con altri operatori del settore ove avessero profittato della generalizzata lievitazione di prezzi e tariffe energetiche (v. *infra, amplius*, al par. 11.2.).

Tuttavia, limitatamente al settore energetico, che qui ci interessa, il testo europeo sembra attuare il noto principio “chi inquina paga” di rango primario nel sistema sovranazionale (art. 191, par. 2, TFUE), alla luce delle esternalità negative per l'ambiente che caratterizza l'utilizzo di fonti fossili (cfr., *mutatis mutandis*, 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., 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., in part. 240, in ordine a un altro prelievo su “extraprofitti” nel settore

energetico, qual era la “Robin Hood Tax” ex art. 81, commi 16 ss., D.L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 133/2008).

Pertanto, una dilatazione dell'area dei soggetti passivi da parte del legislatore italiano verso gli operatori che si avvalgono di fonti rinnovabili non risulta in armonia con tale superiore principio, cui pare ispirarsi la normativa derivata sovranazionale (*similiter*, riguardo all'analogia platea di soggetti passivi del contributo “caro bollette” dell'art. 37 D.L. n. 21/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 51/2022, v. DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofiti delle imprese energetiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2107).

L'indagine comparatistica avalla la conclusione.

In linea con il regime europeo, alludono solo a fonti fossili le normative afferenti il contributo europeo per la crisi energetica (“EU-Energielkrisenbeitrags”) in Germania (art. 40, par. 1 e par. 2 della *Jahressteuergesetz - JStG - 2022*) e il contributo temporaneo di solidarietà (“*contribution temporaire de solidarité*”) in Francia (art. 40, par. II della *Loi de finances pour 2023* n. 2022-1726), Portogallo (“*contribuição de solidariedade temporária*”; v. art. 2, par. 1, *Lei* n. 24-B/2022), nei Paesi Bassi (“*tijdelijke solidariteitsbijdrage*”: art. 2.1., *Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage* del 21 dicembre 2022) e in Danimarca (“*midlertidigt solidaritetsbidrag*”: par. 2, *Lov* n. 502/2023).

Nell'ordinamento svedese, poi, la legge (2022:1843) su un'imposta temporanea sugli utili straordinari per talune società nel 2023 (“*Lag [2022:1843] om en tillfällig skatt på extraordinära vinster för vissa företag under 2023*”) reca un perentorio riferimento alla sovraimposizione di proventi ritratti esclusivamente da “attività nel settore dei combustibili fossili” (“*verksamhet inom sektorn för fossila bränslen*”: 5 par.).

D'altronde, *in apicibus*, pure la stessa scelta del regolamento quale fonte normativa non appare casuale. Le istituzioni europee hanno inteso concepire una «misura congiunta e coordinata (...), garantendo condizioni di parità in tutta l'Unione» (considerando 14). Da qui, il ricorso al Regolamento, di norma contraddistinto da precetti puntuali e specifici, immediatamente vincolanti per tutti gli Stati membri (art. 288, par. 2, TFUE), onde assicurare una disciplina uniforme nel Mercato Unico (Corte di Giustizia, 7 luglio 2016, causa C-70/15, *Lebek*, punto 52).

Al contrario, in linea di principio, l'Unione avrebbe dovuto emanare una Direttiva, ove avesse inteso fissare solo un *minimum standard* disciplinare, aperto a integrazioni o variazioni da parte degli Stati membri (art. 288, par. 3, in rapporto all'art. 115 TFUE).

Vero è che pure i regolamenti possono recare c.d. “clausole di apertura” (“*opening clauses*”) e, così, dare adito a margini di discrezionalità nell'attuazione della disciplina da parte dei legislatori domestici che possono così prevedere anche norme supplementari, più rigorose o derogatorie (v., per esempio, Corte di Giustizia, 30 marzo 2023, causa C-34/21, *Hauptpersonalrat der Lehrerinnen und Lehrer beim Hessischen Kultusministerium*, punti 51 e 78).

Tuttavia, non persuade del tutto l'opinione che ha ravvisato nel Regolamento n. 1854 un atto *sui generis*, che imporrebbe determinate misure, affidandone il disegno ai legislatori nazionali, dato che il testo europeo salva *apertis verbis* eventuali “norme analoghe”, (pre-)esistenti a livello nazionale (ASSONIME, circ. 30 marzo 2023, n. 8, par. 5, p. 20, in rapporto all'art. 14, par. 2, Regolamento n. 1854; in tal senso, anche ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 16).

Per conformarsi all'ordinamento dell'Unione, le previsioni interne devono pur sempre contemplare “*measure equivalenti*” al contributo europeo tramite, appunto, “norme analoghe” a quelle regolamentari e, così, rispecchiarne il contenuto.

Inoltre, la quasi totalità delle disposizioni regolamentari dedicate al prelievo non reca “*opening clauses*”. Tanto vale proprio per l'individuazione dei soggetti passivi, dato che il tenore del Regolamento n. 1854 non apre alcun varco a un ampliamento del raggio dei destinatari del contributo di solidarietà (riv. art. 14, par. 1).

Movendo dalla delineata prospettiva, nell'ordinamento italiano, l'applicazione del prelievo pure a soggetti esercenti attività nei settori delle fonti rinnovabili non sembra consentito dall'enunciato princi-

pio “chi inquina paga”, recepito con la delimitazione dell’area dei contribuenti, scolpita dalla normativa derivata europea.

5. In secondo luogo, la normativa italiana allude all’esercizio delle attività fiscalmente rilevanti, nel territorio dello Stato (art. 1, comma 115, L. n. 197/2022). La precisazione sembra riecheggiare la disciplina dell’IVA (art. 1 D.P.R. n. 633/1972) e, non a caso, è ripresa dal regime del contributo relativo al “caro bollette” (art. 37, comma 1, D.L. n. 21/2022), il quale presenta molti addentellati con tale imposta (sul punto specifico, 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, in part. 11 ss.; in generale, sulla disposizione, STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 21 marzo 2022; DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione*, cit., ivi, 2093 ss.; MARINI F.S. - MARINI G., *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofiti energetici*, in *il fisco*, 2022, 39, 3745 ss.).

Allora, da questo punto di vista, potrebbe apparire fuori contesto nella cornice di regolamentazione di un contributo, invece concepito come una sorta di “appendice” dell’IRES, dato che l’imposizione dei redditi si appunta sul c.d. “utile mondiale”, maturato dal contribuente residente e, dunque, anche su proventi di fonte estera (“*worldwide income principle*” o “*worldwide taxation principle*”: v. art. 81 e, ai fini IRPEF, l’art. 3, comma 1, D.P.R. n. 917/1986).

Ne deriva che le attività, considerate dal regime del contributo di solidarietà per il 2023, dovrebbero rilevare non solo e non tanto perché esercitate nel territorio dello Stato, ma in quanto poste in essere da soggetti residenti o dotati di stabile organizzazione in Italia (artt. 73, comma 1, lett. d e 162, D.P.R. n. 917/1986), come, d’altronde, sancisce il Regolamento n. 1854 (art. 14, par. 1).

Tuttavia, la soluzione normativa deve essere considerata, da altri angoli di visuale.

L’indole di (sovra)imposta sui redditi dovrebbe attrarla al regime delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (ALLEVATO G., *L’adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 11).

In proposito, il Modello convenzionale, elaborato dall’OCSE, prevede, fra l’altro, la possibile estraneità di redditi esteri dall’imposizione del soggetto localizzato in uno degli Stati contraenti (c.d. *exemption method*: v. OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, Paris, 2017, art. 23A).

Con il riferimento ad attività qualificate (e, dunque, ai proventi ritratti) dall’esercizio nel “*territorio dello Stato*”, il regime nazionale elide *ab imis* qualsiasi pericolo di doppia applicazione del contributo su redditi esteri del soggetto nello Stato di residenza o di ubicazione della stabile organizzazione (l’Italia) e in quello di maturazione degli stessi imponibili (oltre confine).

L’assetto che ne deriva trova eco pure nell’ordinamento tedesco, il quale esclude dall’imponibile la frazione di redditi esteri, sottoposti a «*un contributo di solidarietà o un prelievo basato su una misura nazionale equivalente*» (“*ein Solidaritätsbeitrag oder eine Abgabe aufgrund einer gleichwertigen nationalen Maßnahme*”) a quella del Regolamento n. 1854 (art. 40, par.4 [1], *JStG 2022*, in rapporto all’art. 14, par. 1 della normativa sovranazionale).

Piuttosto, da un altro crinale, occorre interrogarsi se tale approccio sia proprio del tutto coerente con quello recepito in Convenzioni stipulate dall’Italia, che guardano, invece e soprattutto, al riconoscimento di un credito d’imposta proporzionale ai redditi colpiti da imposizione all’estero per scongiurare la doppia imposizione *cross-border* (c.d. “*credit method*”, sul paradigma dell’art. 23B del *Model Tax Convention* cit.: v., per esempio, l’art. 24, par. 1 della Convenzione con la Francia, 5 ottobre 1989, ratificata ed eseguita in Italia dalla L. n. 20/1992; art. 24, par. 2 della Convenzione con la Germania, 18 ottobre 1989, recepita dalla L. n. 459/1992; cfr., poi, l’art. 165 D.P.R. n. 917/1986).

6. In relazione a taluni profili oggettivi del prelievo, il nuovo regime segna un deciso miglioramento rispetto a quello del contributo sul “caro bollette” del 2022.

Difatti, questo risulta calibrato su un rapporto incrementale acriticamente estrapolato dalle liquidazioni periodiche ai fini IVA (art. 37, comma 3, D.L. n. 21/2022 cit., che rinvia all’art. 21-*bis* D.L. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2010).

Tuttavia, già la prima Comunicazione *RePowerEU* della Commissione europea dell'8 marzo 2022 prefigurava misure destinate a colpire «*profitti elevati*», gli «*utili inframarginali*», maturati dagli operatori del settore (v. par. 1.1. e all. 2).

I concetti di “*profitto*” e, soprattutto, di “*utile*”, cui guarda lo stesso Regolamento n. 1854 (v., per esempio, art. 15, par. 1) inducono a porre attenzione alle risultanze del conto economico (art. 2425 c.c.), sulle quali, almeno di regola e in prima battuta, è permeata l'imposizione italiana del reddito d'impresa (art. 83 D.P.R. n. 917/1986).

Allora, un prelievo che voglia colpire introiti speculativi meglio riposa su tale microsistema rispetto, invece, a quello dell'IVA (IAIA R. *Prime riflessioni sistematiche*, cit., ivi, 5-6; DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione*, cit., ivi, 2097 ss.; ASSONIME, *Osservazioni sul disegno di legge n. 2564, “Conversione in legge del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina”*, 2 ss.).

La disciplina del nuovo contributo del 2023 risponde a questa esigenza, dato che è correlato all'imposizione reddituale, come appurato (par. 3.).

In secondo luogo, proprio il riferimento all'IRES comporta la rilevanza dell'imponibile al netto dei componenti negativi (art. 75 D.P.R. n. 917/1986).

L'approccio è in sintonia con quella tesi che ravvisa una manifestazione di capacità contributiva, suscettibile di concorso alle spese pubbliche (art. 53, comma 1, Cost.), solo nel reddito, depurato da componenti negativi, quale indicatore di effettiva ricchezza tassabile (MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*; FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014, *passim*; per una diversa ricostruzione, che non ravvisa le possibili espressioni della capacità contributiva solo nel patrimonio e nel reddito netto, cfr. Corte cost. n. 108/2023, par. 3.5.4. del “*Considerato in diritto*”; Corte cost., n. 288/2019, par. 6.5.2., ult. periodo del “*Considerato in diritto*”; Corte cost., ord. n. 165/2021; 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., in part. 282 ss.).

Sul piano temporale, poi, appare senz'altro apprezzabile l'ancoramento del prelievo al periodo d'imposta, cui si correla la nascita di una distinta obbligazione tributaria ai fini dell'imposizione reddituale (v. art. 76 D.P.R. n. 917/1986).

La soluzione è preferibile rispetto a quella adottata per il contributo “caro bollette” del 2022, il quale, invece, si riferisce arbitrariamente a due frazioni di sette mesi (1° ottobre - 30 aprile del 2021 e 2022), comprese fra più annualità (art. 37, comma 2, D.L. n. 21 cit.; in senso critico, IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche*, cit., ivi, 7-8; MARINI F.S. - MARINI G., *Profili di dubbia costituzionalità*, cit., ivi, 3748).

Tuttavia, rispetto al prelievo del 2022, sembrano arrestarsi qui i miglioramenti apportati dal nuovo regime, peraltro in buon parte determinati dal Regolamento n. 1854.

Il nuovo contributo sollecita perplessità a causa di aporie sia proprie del tenore della disciplina sia rispetto ai principi di governo dell'ordinamento, in modo piuttosto simile a quelle che contraddistinguono l'onere del 2022.

Procediamo con ordine.

7. Quanto alle criticità del nuovo regime in sé, è opportuno considerare la macchinosa determinazione dell'entità del contributo. Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il prelievo è calcolato su un incremento del reddito per il 2022, ove superiore al 10% della media degli imponibili degli anni 2018-2021 (art. 1, comma 116, L. n. 197/2022 cit., da intendersi al lordo di perdite pregresse e della deduzione “*Aiuto alla crescita economica*” - ACE - ex artt. 84 D.P.R. n. 917/1986 e 1 D.L. n. 201/2011, abrogato dall'art. 1, comma 1080, L. n. 145/2018, di nuovo previsto, con modifiche, dall'art. 1, comma 287, L. n. 160/2019; circ. n. 4/E/2023, par. 1.2.).

Tanto dischiude vari scenari patologici sul piano sistematico.

7.1. Nell'ordinamento italiano, il contributo in esame trova un importante precedente in una maggiorazione dell'imposta sui redditi societari: la ricordata "Robin Hood Tax" nel settore energetico (art. 81, commi 16 ss., D.L. n. 112/2008 cit.). In relazione a simile prelievo, la Corte costituzionale ha posto l'accento su una necessaria "discriminazione qualitativa" dei redditi la quale giustificerebbe prelievi straordinari su profitti molto elevati, siccome rivelatori di una capacità contributiva peculiare (art. 53, comma 1, Cost.; v. Corte cost. n. 10/2015, par. 6.2. del "Considerato in diritto"; *contra*, STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta*, cit., 1-2 e, in precedenza, in *La «Robin Hood Tax» e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 10, 841 ss., ove constatata che la maggiore ricchezza è già assoggettata a una superiore imposizione per effetto dell'aliquota proporzionale "ordinaria" dell'IRES; sulla "Robin Tax" e la cit. sentenza, v. MARONGIU G., *Robin Hood Tax: taxation without "constitutional principles"?*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, 1335 ss.; TUNDO F., «Robin tax»: come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?, in *Corr. trib.*, 2011, 40, 3269 ss.; 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"*, cit., ivi, 388 ss.; CARPENTIERI L., *La Corte costituzionale e i tributi al tempo della crisi*, cit., ivi, 223 ss.; lo stesso STEVANATO D., anche in "Robin Hood Tax" tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari, in *Corr. trib.*, 2015, 13, 951 ss.).

La necessità della discriminazione qualitativa dei redditi trova vari riscontri nella giurisprudenza costituzionale (v. anche Corte cost. n. 288/2019, par. 6.3. e 6.5.2. del "Considerato in diritto", in rapporto all'art. 2, comma 2, D.L. n. 133/2013, convertito, con modificazioni, nella L. n. 5/2014, riguardo a una maggiorazione dell'8,5% dell'IRES a carico degli enti operanti sul mercato creditizio e assicurativo per l'anno d'imposta in corso al 31 dicembre 2013; v. già Corte cost., n. 42/1980, par. 4., sulla incostituzionalità degli artt. 4, n. 1, L. n. 825/1971 e 1, comma 2, D.P.R. n. 597/1973 in ordine all'ILOR sui redditi di lavoro autonomo, non assimilabili a quelli d'impresa).

Orbene, il terreno di elezione entro il quale intercettare possibili *excess profits* sarebbe quello dei ricavi e, dunque, di peculiari componenti del reddito d'impresa (art. 85 D.P.R. n. 917/1986).

La disciplina è parzialmente sensibile a questo aspetto, ove applica il contributo solo qualora dalle attività interessate sia maturato almeno il 75% dei ricavi «del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 (...) dalle attività» testé indicate (art. 1, comma 115, L. n. 197/2022).

Tuttavia, il parametro di riferimento non è sufficiente a scongiurare l'imposizione di redditi che nulla hanno a che vedere con la *ratio* anti-inflazionistica del prelievo.

Dal versante tributaristico nazionale, la determinazione del reddito, sulla base di variazioni in aumento e in diminuzione rispetto al risultato contabile civilistico (art. 83 D.P.R. n. 917/1986, cit.), pone in luce come l'imponibile IRES, rilevante ai fini del contributo, non abbracci solo redditi chiaramente ascrivibili a un approfittamento di condizioni congiunturali per incrementare i prezzi.

Si pensi, ad esempio, alle liberalità, che affluiscono nell'imponibile complessivo o ai proventi da beni immobili c.d. "meramente patrimoniali" (e, quindi, diversi da quelli produttivi di ricavi e dai beni strumentali), determinati su base catastale per i beni nel territorio dello Stato (artt. 88, comma 3, lett. b e 90 D.P.R. n. 917/1986).

Dal lato dei componenti negativi, si considerino le varie ipotesi di forfetizzazione nella determinazione di componenti negativi di reddito quali gli interessi passivi (art. 96 D.P.R. n. 917, ora in attuazione dell'art. 4 della Direttiva "ATAD", n. 2016/1164), le spese di rappresentanza, per la telefonia mobile (artt. 108, comma 2 e 102, comma 9, D.P.R. n. 917/1986 cit.), ecc., ecc.

Sono previsioni che incrementano il reddito assoggettato all'IRES e, di riflesso, il contributo di solidarietà, senza alcun *trait d'union* con un corrispondente "utile" contabile di derivazione speculativa.

In simili ipotesi, l'assenza di una simile origine permarrebbe anche se i ricavi delle attività in questione valicassero il 75% dell'ammontare complessivo.

Insomma, con le forfetizzazioni del regime in esame, riecheggia una felice espressione della Corte costituzionale: la discriminazione qualitativa dei redditi pare degradarsi a una sorta di "discriminazione quantitativa" (Corte cost., n. 42/1980, cit., par. 6).

7.2. Sempre in punto di determinazione dell'imponibile, si impongono ulteriori riflessioni.

L'ordinaria imputazione dei componenti reddituali e, *in primis*, dei ricavi, al lume del principio di competenza, che permea di sé la disciplina del reddito d'impresa (art. 109, comma 1, D.P.R. n. 917/1986), non permette una sicura emersione di proventi eccezionali per un ammontare definitivamente determinato nell'*an* e nel *quantum*.

Agli introiti di competenza potrebbe seguire la loro mancata percezione in successivi periodi d'imposta.

Sarebbe possibile applicare quelle poste "correttive" che sono le sopravvenienze passive, stante «*il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi*» (art. 101, comma 4, prima ipotesi, D.P.R. n. 917/1986). Tuttavia, ciò rilevarebbe per l'IRES di annualità posteriori, non per un contributo *una tantum* quale quello di solidarietà, circoscritto al 2023 su un imponibile del 2022, la cui disciplina non prevede un simile strumento di riequilibrio rispetto al principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.).

Insomma, non solo il regime del prelievo non realizza una corretta discriminazione qualitativa, ma rischia di sfociare in una sovraimposizione su redditi anche solo figurativi.

A voler assecondare l'approccio che valorizza la possibilità di considerare nuove espressioni di capacità contributiva, diverse dal patrimonio e dal reddito (v. *retro*, par. 6.), resterebbe comunque che siffatte "espressioni" dovrebbero manifestarsi nella propria effettività.

Da questo punto di vista, appare significativo constatare come già il primo documento di *soft law* europeo sul tema additasse la necessità di tassare «*extraprofitti*», qualora «*effettivamente percepiti*», ossia «*quota di utili effettivamente realizzati*» (Comunicazione *REPowerEU*, 8 marzo 2022, cit., all. 2).

La disciplina italiana non realizza certamente tale obiettivo.

7.3. Ai fini della commisurazione dell'imponibile, la scelta di una franchigia del 10% è ispirata dal Regolamento n. 1854, il quale, in proposito, ha precisato che «*parte del margine di profitto, che non è dovuto all'andamento imprevedibile dei mercati dell'energia a seguito della guerra di aggressione della Russia nei confronti dell'Ucraina, possa essere utilizzata dalle imprese e dalle stabili organizzazioni interessate per investimenti futuri o per salvaguardare la propria stabilità finanziaria durante l'attuale crisi energetica, anche a favore dei settori industriali ad alta intensità energetica. La base di calcolo determinata in questo modo assicurerebbe la proporzionalità del contributo di solidarietà nei diversi Stati membri*» (Considerando 54; v. già la Comunicazione *RePowerEU*, 8 marzo 2022, all. 2).

In ambito nazionale, la proporzionalità, invocata dal Regolamento citato, è alla base del principio costituzionale di ragionevolezza, che domina quello di eguaglianza (art. 3, comma 1, Cost.; per tali espressioni, cfr., per esempio, Corte cost., n. 40/1990).

Nella declinazione del principio di proporzionalità, la dogmatica tedesca ha posto in luce come il primo *test* del principio attenga alla "idoneità" della disciplina a conseguire lo scopo che si prefigge (NOLTE G., *General Principles of German and European Administrative Law. A Comparison in Historical Perspective*, in *The Modern Law Review*, 1994, 191 ss., spec. 193; MARSCH N. - TUNSMAYER V., *The principle of proportionality in German administrative law*, in RANCHORDAS S. - DE WAARD B., a cura di, *The Judge and the Proportionate Use of Discretion. A Comparative Study*, Oxon - New York, 2016, 13 ss.; MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Milano, 2017, 108 ss.).

Proprio la determinazione dell'imponibile sollecita alcune riflessioni dalle prospettive di principi fra loro correlati, quali quelli di capacità contributiva e di proporzionalità, sotto il profilo della "idoneità" della misura al conseguimento del fine, per cui è concepita.

Difatti, la scelta normativa è indirizzata verso una forfezzazione e, così, devia dal punto di mira della "discriminazione qualitativa" verso una "discriminazione quantitativa". Il valicamento del 10% risulta *de jure* rivelatore di "extraprofitti" meritevoli di (sovra)imposizione, anche quando non traggano origine dall'eccezionale incremento dei prezzi nel settore.

Fra l'altro, una simile forfetizzazione del 10% può suggerire un'artificiosa diluizione degli *excess profits* tra più soggetti in modo da non superare tale confine (cfr. ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 16). L'evenienza è più verosimile per i contribuenti in seno a un medesimo gruppo societario, caratterizzati da una linea di azione imprenditoriale comune e dall'assenza di conflitti di interessi; fattori, questi, che possono facilitare la concertazione di simili arbitraggi.

Né dissipa ogni perplessità l'apposizione di un tetto nel *quantum* del contributo, pari al 25% del valore del patrimonio netto «*alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022*» (art. 1, comma 116, cit.; da intendersi riferito al fondo di dotazione ex art. 152, comma 2, secondo periodo, D.P.R. n. 917/1986, per le stabili organizzazioni in Italia, secondo Agenzia delle Entrate, circ. n. 4/E/2023 cit., par. 1.2. e senza considerare le riserve, c.d. “*cash flow hedge*” per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi, ad avviso della Risposta ad interpello 5 giugno 2023, n. 339).

La norma vuole evitare che sui contribuenti gravino oneri tali da incidere sulle risorse fondamentali che assicurano l'operatività e permanenza sul mercato.

Da questo versante di analisi, semmai, bisogna chiedersi se tale effetto potesse essere preferibilmente conseguito, tramite un ancoramento al 25% del patrimonio dello stesso periodo di imposta 2022, al quale il contributo si riferisce.

Tuttavia, nella maggior parte dei casi, la scelta dell'anno 2021 tocca l'ultimo bilancio approvato; pertanto, è stata verosimilmente dettata dalla necessità di coordinare la scadenza del versamento (sesto mese dell'anno d'imposta corrente nel 2023) con i tempi di approvazione del bilancio del 2022.

Peraltro, vi è da osservare come, in non pochi casi, la pandemia da SARS-Cov2 abbia determinato una svalutazione degli *assets* da rilevare a bilancio (art. 2426, comma 1, n. 3, c.c.) proprio nel 2021.

Sicché, il limite del 25% calibrato sul 2021, nel cuore dell'emergenza sanitaria, potrebbe rivelarsi un presidio “inidoneo” a scongiurare riflessi espropriativi nell'applicazione dell'onere straordinario e, perciò, in contrasto con i principi di capacità contributiva e proporzionalità.

In ogni caso, il temperamento non elimina dalla scena la questione di fondo.

Sarebbe stata pur sempre preferibile un'apertura a un riscontro di tipo *qualitativo* che lasciasse fuori dal prelievo componenti reddituali non affatto correlabili a una lievitazione speculativa dei prezzi e delle tariffe del settore, cui guarda la disciplina (quali, ad esempio, liberalità, forfetizzazioni, ecc.).

La discriminazione qualitativa, proprio perché tale, dovrebbe prescindere dal superamento o meno di confini numerici, per quanto rispondano indubbiamente ad esigenze di semplificazione applicativa (ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 8).

Difatti, imposizioni diversificate devono «*pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta*» (Corte cost., n. 10/2015, cit., par. 6.5. del “*Considerato in diritto*”; da ultimo, Corte cost., n. 108/2023, cit., par. 3.5.2. del “*Considerato in diritto*”).

In altre parole, la semplificazione non può comunque dare adito a un'imposizione affrancata dai principi, dalla intercettazione della puntuale idoneità del singolo alla contribuzione, palesata da specifici componenti reddituali rivelatori di “extraprofiti” (per similari osservazioni, *mutatis mutandis*, sulla “*Robin Tax*”, v. Corte cost., n. 10/2015 cit., par. 6.5.1. del “*Considerato in diritto*”).

Gli aspetti sui quali ci siamo intrattenuti toccano certamente i profili sostanziali dell'imposizione.

Volendo attingere alle categorie giuridico-dogmatiche, proprie del procedimento amministrativo e del processo, si potrebbe affermare che la normativa *de qua* sancisca una sorta di presunzione legale assoluta di origine speculativa dei redditi, a fronte di incrementi superiori a una determinata soglia (sul rapporto tra le forfetizzazioni e le presunzioni, Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 21 ss. e 93 ss.).

Difatti, la normativa non dà adito alla prova contraria circa l'assenza di una connotazione locupletativa dei redditi interessati dal contributo, in contrasto, di nuovo, con gli enunciati principi di capacità contributiva e di proporzionalità.

7.4. Anche a voler assecondare la forfezzazione della soglia di speculatività, resterebbe comunque un dato ineludibile.

Nel determinare tale forfezzazione, la disciplina europea ha sancito un confine rivelatore di “extraprofitti”, pari al 20% della media reddituale del quadriennio precedente il 2022 (art. 15 Regolamento n. 1854).

A livello domestico, il limite del 20% è stato recepito *ut sic* per il c.d. *EU-Energiekrisenbeitrags* tedesco (art. 40, par. 4 [1], *JStG 2022*), il *contribution temporaire de solidarité* francese (art. 40, par. III-A, *Loi n. 2022-1726*), il *contribuição de solidariedade temporária* portoghese (art. 3, par. 2, *Lei n. 24-B/2022*), il *tijdelijke solidariteitsbijdrage* olandese (art. 1.2.[1][f], *Wet 21 dicembre 2022*), il *midlertidigt solidaritetsbidrag* danese (par. 3, par. 2, *Lov n. 502/2023*), nonché dalla legge croata sull'imposta sul reddito complementare (art. 5, par. 1-2, “*Zakon o dodatnom porezu na dobit*” NN 151/22, 09/23) e da quella svedese (6par. e 7par., *Lag [2022:1843]* cit.).

Invece, nell'ordinamento italiano, la soglia legislativa corrisponde, inspiegabilmente, alla metà di quella europea e, così, attrae a imposizione redditi che dovrebbero esserne, invece, estranei al lume della normativa sovranazionale, ove superiori al 10%, ma non al 20%.

Ancora una volta, ci troviamo al cospetto di una previsione europea (l'art. 15 Regolamento n. 1854 sul 20%), che non stabilisce affatto un *minimum standard*, un confine lasciato a disinvolute modifiche degli Stati membri, per di più *in pejus*. Piuttosto, sancisce un parametro specifico e invariabile, veicolato tramite una disposizione, appunto, di un Regolamento (non di una Direttiva), con la conseguente inconcepibilità *in thesi* di spazi di intervento da parte dei legislatori nazionali.

Pertanto, non appare affatto peregrino ventilare una disapplicazione della norma nazionale in rapporto al limite del 10% perché contrastante con il più lontano confine del 20%, tracciato a livello europeo, in modo vincolante e puntuale (cfr. Corte di Giustizia, 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*).

8. I profili qualitativi rilevano, naturalmente, ai fini di una corretta formulazione di norme di esclusione dall'imponibile, che dovrebbero toccare tutti i proventi non scaturiti da politiche imprenditoriali inflazionistiche.

Tanto sollecita particolari osservazioni da almeno due crinali di analisi.

8.1. Desta riserve l'attrazione a (sovra)imposizione anche dei distributori di prodotti petroliferi, dato che rilevanti incrementi dei prezzi sono determinati “a monte”, dagli estrattori e produttori di petrolio (*upstream*) più che da coloro che commercializzano prodotti petroliferi, “a valle” (*downstream*), come si ravvisa nel mercato italiano (MARONGIU G., *Robin Hood Tax*, cit., ivi, 1339; STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta*, cit., 6 e in “*Robin Hood Tax*”, cit., ivi, 953).

In una più ampia prospettiva, anche altri soggetti passivi del contributo di solidarietà, attivi nella distribuzione e commercializzazione di prodotti nel settore, risentono e subiscono l'aumento dei prezzi praticati dai produttori, senza realizzare margini così significativi, in sé e per sé, quale esclusivo frutto di proprie *policies* d'impresa.

Da questo punto di vista, sono ravvisabili profili di ingiustificata discriminazione interna, a seconda del livello della “catena” produttiva o distributiva nei quali si collocano gli operatori del settore (DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione*, cit., ivi, 2099 e 2105).

8.2. Dal versante degli elementi oggettivi del prelievo, invece, ulteriori riflessioni sono stimulate dalle riserve in sospensione d'imposta. In senso lato, sono inquadrabili quali poste di patrimonio netto in relazione alle quali, specifiche norme prevedono un differimento temporale dell'imposizione sui redditi alle medesime ascrivibili.

Il recentissimo art. 5 D.L. n. 34/2023 (c.d. “Decreto bollette”, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 56/2023) ha escluso dall'imponibile del contributo gli utilizzi delle riserve del patrimonio netto, per il 30% di quelle risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022, ove oggetto di regimi di sospensione d'imposta.

La norma ha esteso l'esclusione del 30% agli utilizzi di riserve vincolate a copertura di eccedenze dedotte per ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite, correlato agli importi dedotti, con rinvio all'art. 109, comma 4, lett. b), D.P.R. n. 917/1986, nel testo anteriore all'art. 1, comma 33, lett. q), L. n. 244/2007.

In primo luogo, alle riserve in sospensione d'imposta, si riferiscono svariate norme tributarie sulle rivalutazioni e sui riallineamenti dei valori fiscali a quelli contabili, soprattutto in riferimento a beni d'impresa, diversi da quelli produttivi di ricavi, e alle partecipazioni (cfr., per esempio, i fondamentali artt. 13 e 14, L. n. 342/2000, cui rinviano molteplici disposizioni successive: v. l'art. 110, spec. commi 7 ss. D.L. n. 104/2020, c.d. "Decreto agosto", convertito, con modificazioni, dalla L. n. 126/2020).

In rapporto al maggior valore attribuito al cespite, è iscritta a bilancio una riserva nel patrimonio netto non attratta a imposizione sino a un determinato, futuro utilizzo. Così, affiora una temporanea divaricazione tra il valore contabile e fiscale della riserva, che comporta l'iscrizione a bilancio di imposte differite rispetto al momento di rilevazione iniziale ossia alla data della rivalutazione (OIC, *Principio contabile n. 25*, 13, punto 64).

Qualora il saldo attivo di rivalutazioni o riallineamenti venga distribuito ai soci o partecipanti, le somme a loro attribuite, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare l'imponibile IRES della società o dell'ente (oltre che di quello dei soci o partecipanti).

Si tratta della c.d. riserve sottoposte vincolo di sospensione d'imposta "moderato" o di "tipo 2": il presupposto insorge non per qualsiasi fattispecie di utilizzo, ma solo in caso di distribuzione ai soci, alla luce della più fedele e corretta esegesi testuale degli artt. 13, comma 3 e 14, comma 2, L. n. 342/2000 (v. ASSONIME, circ. 8 giugno 2021, n. 18, 13 ss., spec. 14, in senso critico verso ondivaghe interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate sul punto).

Secondo l'esegesi amministrativa, i redditi si considerano maturati nell'anno di distribuzione delle riserve ai soci (v., per esempio, Risposte ad interpello 8 agosto 2019, n. 332 e 10 dicembre 2019, n. 505).

Nondimeno, pur devolute nel 2022, traggono origine da rivalutazioni e riallineamenti sensibilmente anteriori.

Pertanto, il loro ammontare è ben lungi dall'essere stato determinato dall'eccezionale «*aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico*» (art. 1, comma 115, L. n. 197/2022) il quale non risale a prima del «*settembre 2021*» (v. Regolamento n. 1854, cit., l'*incipit* del considerando 1).

Né varrebbe obiettare che l'utilizzo di una riserva ridurrebbe la consistenza del patrimonio e, così, potrebbe favorire il raggiungimento del tetto del 25% del valore di esso che circoscrive l'entità del debito contributivo. L'utilizzo della riserva riduce il patrimonio del 2022, mentre il richiamo al 25% impinge il valore del patrimonio al 2021 (art. 1, comma 116, L. n. 197/2022 cit.).

Soprattutto, quand'anche entrambi i riferimenti toccassero il 2022, non sarebbe scalfita la questione *ab imis*. Le ipotesi di utilizzo di riserve, considerate dall'art. 5 D.L. n. 34/2023, irriferribili all'«*aumento dei prezzi e delle tariffe*» energetiche dal «*settembre 2021*», sarebbero attratte a una superiore imposizione, senza un apprezzabile radicamento giustificativo nei rammentati principi fondamentali di governo dell'ordinamento tributario.

La limitazione del 30%, di nuovo, costituisce un parametro *quantitativo*, mentre sarebbe più coordinata con il sistema l'esclusione dal prelievo, sul piano *qualitativo*, di redditi scaturiti dall'utilizzo di riserve, di formazione estranea a (e lontana da) locupletazioni sul generalizzato incremento dei corrispettivi di settore.

Da ultimo, l'art. 22, comma 1, D.L. n. 61/2023 (c.d. decreto Alluvioni) ha abrogato la norma in esame, solamente tre giorni dopo la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della L. di conversione del D.L. n. 34/2023 che aveva confermato l'esonero da imposizione degli utilizzi delle riserve in sospensione d'imposta, da essa sancito, entro il descritto confine del 30%.

Pertanto, ora, l'intero ammontare (e non più il 70%) dell'utilizzo delle riserve in sospensione è assoggettato al contributo temporaneo di solidarietà.

Le illustrate considerazioni, dunque, si impongono *a fortiori*: una simile dilatazione dell'imponibile non intercetta affatto quella peculiare e più intensa capacità contributiva, cui, invece, mira la disciplina dello stesso prelievo straordinario.

9. Riportare l'imposizione a un approccio di tipo *qualitativo*, suggerisce un diverso approccio ermeneutico.

Proprio la discriminazione qualitativa dei redditi, additata dalla giurisprudenza costituzionale, dovrebbe comportare che nessuna attitudine alla partecipazione alle pubbliche spese più intensa dell'ordinario (art. 53, comma 1, Cost.) possa accreditarsi in redditi dalla genesi non speculativa.

L'enunciato principio di proporzionalità, alla base di quello di ragionevolezza (art. 3, comma 1, Cost.), non consentirebbe una maggiore imposizione ove eccedente il fine anti-inflazionistico per il quale il contributo è stato previsto (c.d. *test* della "necessarietà").

Allora, sul piano esegetico, si potrebbe tentare di prefigurare un'apertura delle norme domestiche a una sorta di etero-integrazione, al lume di tali principi superiori.

Tanto comporterebbe che la normativa della Legge di Bilancio 2023, "arricchita" dai principi di capacità contributiva e proporzionalità, potrebbe escludere dal contributo i componenti reddituali, non ascrivibili a speculazioni sui corrispettivi.

In ambito procedimentale amministrativo e processuale, il soggetto passivo potrebbe così provare l'assenza di tale connotazione in componenti reddituali e, così, scongiurare l'onere straordinario, evitando il rilevato accostamento della fattispecie alle presunzioni legali assolute (v. par. 7.3.).

Si tratterebbe di un'interpretazione adeguatrice, che armonizzerebbe la disciplina al sistema.

Tuttavia, sarebbe una lettura "additiva", che farebbe affermare alla disciplina ciò che la lettera non afferma sul piano testuale, pur di allontanare il contrasto di essa con le enunciate norme primarie sulle quali si radica il sistema tributario (sul tema, v., *incidenter*, Cass., sez. trib., ord. 19 giugno 2020, n. 11991, par. 4.3).

In altre parole, qui, il tentativo di interpretazione conforme sembrerebbe poco ortodosso: forzerebbe il tenore delle disposizioni, solo in nome di una loro necessaria conformità alle norme primarie dell'ordinamento (SORRENTI G., *L'interpretazione conforme a Costituzione*, Milano, 2006, 243), quali sono i principi di capacità contributiva e proporzionalità.

D'altro canto, larvati addentellati di una siffatta interpretazione adeguatrice extra-testuale parrebbero desumersi dalla stessa esegesi amministrativa, in ordine alle riserve "*cash flow hedge*" per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.

Sono «*destinate ad essere girate a conto economico "nello stesso esercizio o negli stessi esercizi in cui i flussi finanziari futuri attesi coperti hanno un effetto sull'utile (perdita) d'esercizio"*» (cfr. IFRS 9, par. 6.5.11, lettera d), ii) e articolo 2426, comma 1, n.11-bis)», in linea di principio, rilevante ai fini della commisurazione del reddito (art. 83 D.P.R. n. 917/1986, cit.) e, per l'effetto, dell'imponibile del prelievo (art. 1, comma 116, L. n. 197/2022, cit.).

Ciò nonostante, secondo il Fisco, «*non possono essere considerate espressione in tale momento degli extraprofitti obiettivo del contributo qui in esame*» (Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 339/2023, cit.).

Allora, secondo l'approccio ermeneutico erariale, i flussi finanziari sembrerebbero estranei all'orbita dell'onere straordinario, benché incisivi sul risultato di esercizio e sul reddito, proprio in quanto inespessivi di "extraprofitti" speculativi, sebbene la lettera della disciplina che ci occupa non preveda *apertis verbis* una simile esclusione.

10. Nella formulazione testuale del regime in esame, destano perplessità non solo l'assenza di discriminazione qualitativa dei redditi, ma pure alcuni risvolti della disciplina dei profili territoriali, al lume del principio di proporzionalità.

Soggetti del settore energetico potrebbero essere non residenti e non stabiliti in Italia e, dunque, non assoggettati a IRES, ma qui rivendere energia elettrica, gas metano o naturale o commerciare e distribuire prodotti petroliferi.

Costoro potrebbero applicare prezzi molto elevati e favorire parossistici livelli di prezzo; ciò nonostante, non sarebbero colpiti dal contributo né in Italia, né in altri Stati dell'Unione se, parimenti, qui non residenti o stabiliti.

Per certi versi, soggetti localizzati in un Paese dell'Unione potrebbero essere indotti a trasferire la propria ubicazione in ambito extra-europeo pur continuando a perfezionare cessioni di beni e/o prestazioni di servizi in seno al Mercato Unico a prezzi elevati, con effetti inflazionistici sui mercati di riferimento e a livello generale (in termini affini, ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 16).

Anche il segnalato varco normativo non sembra consentire un pieno superamento del *test* di "idoneità" del regime ad assicurare il conseguimento degli obiettivi che si prefigge.

11. Oltre alle criticità testé illustrate, il contributo del 2023 ne condivide di ulteriori, *ab imis*, comuni al prelievo sul "caro bollette" del 2022.

11.1. La mancanza di efficaci strumenti ostativi al ribaltamento in avanti della maggiorazione di imposta è stata una delle principali ragioni alla base della pronuncia di incostituzionalità del regime della "Robin tax" (Corte cost., n. 10/2015, par. 6.5.3. del "*Considerato in diritto*").

In sostanza, i contribuenti interessati avevano buon gioco a lievitare i corrispettivi dei propri beni e servizi, mediante una "rivalsa occulta" della maggiorazione verso le proprie controparti negoziali.

Così, si alimentava un evidente circolo vizioso: l'assenza di efficaci meccanismi impeditivi del recupero occulto del maggiore onere sui prezzi, favoriva quegli effetti inflazionistici che la superiore imposizione voleva, invece, scoraggiare.

La stessa problematica si affaccia per il contributo temporaneo di solidarietà del 2023, dato che la disciplina non ha contemplato alcuno strumento di prevenzione e repressione di fattispecie di "rivalsa occulta" dell'onere sui corrispettivi.

Neppure, è stato previsto il, pur timidissimo, tentativo di una comunicazione sui prezzi praticati all'Autorità garante per la concorrenza e il mercato (AGCM), non sanzionata, in caso di mancato invio, dal regime del contributo "caro bollette" del 2022 (art. 37, commi 8-9, D.L. n. 21/2022; in termini critici, IAIA R., *Prime riflessioni*, cit., 10-11; DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione*, cit., ivi, 2105-2106).

Da questo punto di vista, l'indeducibilità del contributo dalle imposte sui redditi e dall'IRAP, da un lato, appare allineata al sistema dei tributi reddituali (v. art. 99, comma 1, D.P.R. n. 917/1986: v. par. 3.). Dall'altro, favorisce la tendenza a una traslazione "in avanti" dell'onere in questione.

Da questo specifico punto di vista, la disciplina spagnola rappresenta un modello cui guardare, per chiarezza, semplicità ed efficacia preventivo-dissuasiva. Alla perentoria statuizione del divieto di ribaltamento del "*gravamen*", in via diretta o indiretta, accompagna l'inquadramento *ex lege* della violazione del divieto come "*muy grave*" con la previsione di una sanzione amministrativa pari al 150% dell'importo ripercosso (art. 1, par. 8, commi 1, 2 e 3, *Ley* n. 38/2022).

L'assenza di previsioni simili nella normativa italiana non la rende consonante rispetto al principio di proporzionalità, giacché "inidonea" a raggiungere il fine di contrastare l'incremento dei prezzi energetici, nella misura in cui non evita l'orizzonte di una traslazione in avanti del contributo sui destinatari dei prodotti e servizi energetici.

11.2. Vi è di più.

L'onere straordinario risulta di incerta compatibilità con il principio di ragionevolezza, correlato a quello di eguaglianza (art. 3, comma 1, Cost.) da un ulteriore versante.

L'idea che permea di sé la disciplina consiste nell'apprezzamento dei mercati di riferimento in termini oligopolistici. I pochi, grandi operatori del settore "farebbero cartello" per determinare politiche

generali di prezzi, tali da influenzare profondamente i settori interessati (cfr. Corte cost., n. 10/2015, cit., par. 6.4. del “*Considerato in diritto*”).

Se questo è vero, è altrettanto vero per molti altri che, pure, nello stesso periodo, hanno ritratto “extraprofitti” speculativi dalle proprie attività in diversi ambiti (esempio: le tecnologie informatiche, la grande distribuzione di massa, in particolare per i generi alimentari, le imprese farmaceutiche), senza essere assoggettati a forme straordinarie di prelievo (STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta*, cit., ivi, 1 e in “*Robin Hood Tax*”, cit., ivi, 953).

Sicché, occorre domandarsi se tale selettività nell’ascrivere il contributo solo a soggetti del settore energetico, adombri un possibile aiuto di Stato c.d. “negativo” (art. 107-108 TFUE) a favore di contribuenti residenti o stabiliti in Italia, che abbiano ritratto rilevanti “extraprofitti” in differenti settori commerciali (in rif. all’art. 37, D.L. n. 21/2022, MARINI F.S. - MARINI G., *Profili di dubbia costituzionalità*, cit., ivi, 3751; DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione*, cit., ivi, 2104-2105; in termini più sfumati, ALLEVATO G., *L’adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 7-8; per un esempio di aiuto “negativo”, v. Corte di Giustizia, 17 novembre 2009, causa C169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*).

Da questo angolo prospettico, le rilevate disparità di trattamento sono parzialmente mitigate da una normativa, come quella portoghese, che prevede un contributo di solidarietà, anche a chi opera, ad esempio, nella distribuzione di generi alimentari (*contribuição de solidariedade temporária - “CST” - Distribuição Alimentar*) e con un regime affine a quello previsto per i soggetti del settore energetico (artt. 5 ss., spec. art. 8, *Lei n. 24-B/2022*).

Ancora più radicale risulta la scelta del legislatore croato, il quale ha emanato una generale legge sull’imposta sul reddito complementare per le società che abbiano maturato imponibili superiori a trecento milioni di kune (art. 4, par. 1, “*Zakon o dodatnom porezu na dobit*”, cit.), pari a poco più di trentanove milioni e ottocentomila euro, in base al tasso di cambio cristallizzato a livello europeo al 1° gennaio 2023, data di ingresso della Croazia nel c.d. eurosistema (v. *Banca d’Italia - La Croazia dal 1 gennaio 2023 nell’area dell’euro*, in *bancaditalia.it*).

La scelta vuole superare *ab imis* le segnalate riserve sulla ventilata disparità di trattamento, con una generalizzata applicazione di una sovrainposta.

Dal lato opposto, rimane la constatazione che il Regolamento n. 1854 (che pure la disciplina croata ha, così, inteso attuare: art. 2, “*Zakon o dodatnom porezu na dobit*”, cit.) pare colpire chi abbia ritratto spropositati guadagni da proprie politiche locupletative (non *tout court*, ma) per il tramite di attività inquinanti, mediante fonti fossili di energia. Alla luce di simile *ratio*, un ampliamento dei soggetti passivi non sembra allinearsi al Regolamento (UE) n. 2022/1854 (v. par. 4.).

11.3. L’avallo della tesi della Corte costituzionale circa la discriminazione qualitativa, che legittima una maggiore imposizione, non elide comunque seri interrogativi circa la correttezza di una sovrapposizione di più prelievi su *excess profits* qual è quella che riguarda i proventi degli operatori nei settori interessati.

Il contributo temporaneo del 2023 impinge un incremento di reddito del 2022, seppure con il temperamento della invalicabilità del limite del 25% del valore del patrimonio netto del 2021 (art. 1, comma 116, L. n. 197/2022; circa l’imputazione temporale del prelievo, v. ASSONIME, circ. n. 8/2023, par. 6, 25-27).

Lo stesso reddito del 2022 è assoggettato all’IRES.

A tanto, per gli operatori del settore delle fonti rinnovabili, può aggiungersi il meccanismo compensativo “a due vie” che si esprime in un prelievo gius-pubblicistico su prezzi superiori a un livello predeterminato *ex lege* (art. 15-bis, D.L. n. 4/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 25/2022), il quale presenta lineamenti non affatto lontani da un tributo su redditi lordi (IAIA R., *Il meccanismo compensativo a due vie nei confronti dei produttori di energia rinnovabile [art. 15-bis D.L. n. 4/2022] nel sistema tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, I, 549 ss.).

Per gli altri operatori, è applicabile il nuovo meccanismo compensativo “a una via”, il quale prevede anch'esso un prelievo in caso di superamento dei prezzi superiori a un confine legale (art. 1, commi 30 ss., L. n. 197/2022, in attuazione degli artt. 6 ss. Regolamento n. 1854 cit.). Interessa l'arco di tempo fra il 1° dicembre 2022 e il 30 giugno 2023 (art. 1, comma 30) e, così, include anche l'ultimo mese del 2022, colpito dal contributo straordinario qui in esame.

Seppure con modalità determinative che riecheggiano il regime dell'IVA (IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche*, cit., 11 ss.), corrispettivi dei medesimi soggetti passivi dell'onere che qui ci occupa possono essere pure sottoposti al contributo “caro bollette” in riferimento ai mesi 1° gennaio - 30 aprile dell'anno 2022 (art. 37, comma 2, D.L. n. 21/2022, cit.) e, dunque, per il primo quadrimestre dello stesso anno, cui guarda l'imponibile del contributo di solidarietà del 2023.

Di conseguenza, in relazione a tale primo quadrimestre del 2022, l'imponibile del contributo di solidarietà comprende, fra l'altro, l'ammontare corrispondente allo stesso contributo “caro bollette”, parimenti indeducibile dall'IRES (art. 37, comma 7, D.L. n. 21/2022; in termini critici, SALVINI L., *Sugli extraprofitti scelta irragionevole: il nuovo prelievo si somma al vecchio*, in *Norme & Tributi - Plus, Il Sole 24 Ore*, 22 dicembre 2022).

Così, i condivisibili obiettivi di reprimere la straordinaria inflazione del settore, con finalità solidaristiche e redistributive, sono perseguiti tramite una concentrazione di plurimi carichi sui medesimi proventi, che non appare armonica rispetto ai ricordati principi, fra loro connessi, di capacità contributiva e proporzionalità dell'imposizione (artt. 53, comma 1 e 3, comma 1 Cost. cit.; v. anche Corte EDU, 11 gennaio 2007, n. 35533/04, *Mamidakis c. Grecia*, punto 44, in rapporto alla tutela della proprietà *ex art.* 1, Primo Prot. CEDU, norma integrativa dell'art. 117, comma 1, Cost., ove assoggetta la legislazione interna ai vincoli internazionali: Corte cost., nn. 348-349/2007).

11.4. Non è ancora tutto in ordine ai risvolti critici della normativa.

La Legge di Bilancio 2023 ha assunto come pari a zero la media dei redditi 2018-2021, ove negativa.

La soluzione mira a depurare il meccanismo di computo da riflessi negativi di un periodo storico straordinario come quello della pandemia e un conseguente aumento del reddito, almeno in parte non ascrivibile a speculazioni (art. 1, comma 117, L. n. 197/2022).

A fronte di una media negativa, “azzerata” *ex lege*, l'imponibile del 2022 dovrebbe essere pur sempre quello superiore al 10%, dato che la norma di riferimento (art. 1, comma 116) trova applicazione in ogni caso, senza alcuna esclusione per l'ipotesi in esame (*similiter*, ASSONIME, circ. n. 8/2023, p. 26, in senso critico verso la contraria posizione di Agenzia delle Entrate, circ. n. 4/E/2023, par. 1.2.).

Nondimeno, pur con l'azzeramento delle medie negative, è raggiunto solo in modo parziale l'obiettivo di neutralizzare crescite reddituali, inquinate dal considerare pure periodi economicamente depressivi come quelli interessati dalla pandemia.

Non necessariamente, l'emergenza sanitaria può avere cagionato riduzioni di reddito tali da generare perdite e determinare una media negativa. Si sono verificate anche significative contrazioni di proventi, rispetto a quelle di periodi “ordinari”, che, comunque, non hanno determinato “*esercizi*” (e conseguenti periodi di imposta) in perdita per le annualità 2020 e 2021.

In simili ipotesi, riduzioni di reddito anche molto accentuate non sfocerebbero in una media negativa e, così, non opererebbe alcun azzeramento *ex lege* (ai sensi dell'art. 1, comma 117).

Di conseguenza, l'incremento di imponibile del 2022 sarebbe pur sempre generato, anche solo in parte, da fattori che poco o nulla hanno a che vedere con la straordinaria inflazione nel settore, quanto, piuttosto, da un fisiologico “rimbalzo” di proventi a seguito di periodi di generalizzata crisi (cfr., *mutatis mutandis* e più in generale, in riferimento all'art. 37 D.L. n. 21/2022, STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta*, cit., 5; IAIA R., *Prime riflessioni sistematiche*, cit., ivi, 8; DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione*, cit., ivi, 2099).

11.5. Sempre dalla prospettiva di questi principi, stimola alcune riflessioni anche la rilevata indeducibilità del contributo dalle imposte dirette (art. 1, comma 118, L. n. 197/2022).

Da un lato, la soluzione normativa pare corretta, giacché il prelievo ha natura di tributo sui redditi e tale imposta prevede, appunto, l'ineducibilità dei tributi reddituali dal proprio imponibile (art. 99, comma 1, D.P.R. n. 917/1986), come rilevato (par. 3.).

D'altro canto, il contributo sembra atteggiarsi a "costo" d'impresa incisivo sull'imponibile IRES e IRAP. Sicché, non parrebbero esclusi profili dissonanti, quantomeno rispetto al principio di eguaglianza, *sub specie* di ragionevolezza, rispetto a imposte ancorate sull'imposizione al netto (artt. 77, D.P.R. n. 917/1986 e D.Lgs. n. 446/1997; cfr. Corte cost., n. 262/2020, par. 3.3. e 3.4. del "*Considerato in diritto*", commentata da TUNDO F., *Per un Fisco ragionevole occorre un "self-restraint" del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 2, 105 ss., circa la deducibilità dell'IMU dalle imposte sui redditi, in rapporto ai beni strumentali dell'impresa; v. anche Corte cost., n. 288/2019, cit.).

11.6. Si è osservato come il nuovo contributo di solidarietà sia dovuto entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, in riferimento a un incremento di reddito registrato nello stesso periodo precedente (art. 1, commi 117 e 116, L. n. 197/2022 cit.).

Ora, nel 2022, si poteva forse prevedere l'an della debenza di un contributo siffatto, alla luce del Regolamento (UE) n. 1854.

Senonché, il testo europeo risale solo al 6 ottobre dello stesso anno.

Oltretutto, con una "*opening clause*", fissa una aliquota pari «*ad almeno il 33%*» dell'imponibile del prelievo (art. 16, par. 1 Regolamento n. 1854/2022).

In simile contesto normativo, appare difficile sostenere che, al principio e nel corso del 2022, gli operatori del settore potessero ragionevolmente prevedere un'imposizione straordinaria su incrementi reddituali con un'aliquota del 50%.

Per di più, non in sostituzione, ma in aggiunta a un'altra misura dedicata agli "extraprofitti" come il contributo "caro bollette" per i primi quattro mesi del 2022.

In proposito, la disciplina è in vigore dal 2023, ma è "retrospettiva", proprio perché guarda a un imponibile del 2022.

I soggetti interessati avevano concepito i propri programmi imprenditoriali, di investimento e accantonamento, alla luce di un quadro normativo che non poteva razionalmente immaginare *ex ante* un prelievo straordinario di simile entità *ex post*.

Per questo motivo, Stati membri, come la Danimarca, hanno optato per l'applicazione del contributo solo in riferimento a redditi maturati nel 2023 (par. 3, par. 1, *Lov* n. 502/2023; ne accennano pure LAMMERS J. - KUŹNIAK B., *The EU Solidarity Contribution*, cit., ivi, 457 ss.).

Da questo punto di vista, la normativa italiana non sembra rispettosa del principio di tutela dell'affidamento, che trova chiari addentellati nei principi costituzionali di ragionevolezza (art. 3, comma 1, Cost.; cfr. Corte cost. n. 210/2021, punto 7.2. del "*Considerato in diritto*"; v. 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*) oltre che di libertà dell'iniziativa economica privata (art. 41, comma 1, Cost.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 106-107).

12. Si potrebbe obiettare che buona parte delle rilevate criticità scaturiscano dal Regolamento (UE) n. 2022/1854, che la disciplina italiana ha inteso attuare.

Si pensi, ad esempio, all'assenza di norme che evitino il ribaltamento in avanti del contributo, alla mancanza di specifico rilievo testuale dei proventi non ritratti da speculazione (v. artt. 14 ss.), al cumulo di pretese pubbliche afferenti "extraprofitti" (v., per esempio, art. 16, par. 2 ove prevede che il contributo «*si applica in aggiunta alle imposte e ai prelievi ordinari applicabili conformemente al diritto nazionale dello Stato membro*»), ecc.

Tuttavia, non sarebbe corretto invocare ricordati i principi costituzionali interni di capacità contributiva, proporzionalità, ragionevolezza, anche *sub specie* di tutela dell'affidamento, alla stregua di "con-

trolimiti”, ostativi all’ingresso di norme del Regolamento n. 1854, in seno all’ordinamento italiano (in tema di “controlimiti”, cfr. Corte cost., n. 24/2017, par. 2.; BERNARDI A., a cura di, *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017; PELLEGRINI D., *I controlimiti al primato del diritto dell’Unione europea nel dialogo tra le Corti*, Firenze, 2022).

Piuttosto, i termini della questione devono essere diametralmente rovesciati.

Gli stessi principi costituzionali italiani trovano puntuali corrispondenze nei principi generali dell’ordinamento dell’Unione, in seno al quale assumono rango primario (v., per esempio, Corte di Giustizia, 15 ottobre 2009, causa C-101/08, *Audiolux e a.*, punto 63).

Nel *case law* europeo, risalenti e numerose sono le affermazioni del principio di proporzionalità (v., *ex plurimis*, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2021, causa C-484/19, *Lexel*, punti 46 e 51; Corte di Giustizia, 8 dicembre 2020, causa C-620/18, *Ungheria contro Parlamento europeo e Consiglio dell’Unione europea*, punto 111; Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, cause C-286/94 e a., *Molenheide e a.*).

Il principio di capacità contributiva affonda le proprie radici nelle “*tradizioni costituzionali degli Stati membri*” (oltre all’art. 53, comma 1, Cost. in Italia, v. già l’art. 13 della *Declaration des Droits de l’Homme et du Citoyen* in Francia del 26 agosto 1789, inclusa nella Cost. vigente del 4 ottobre 1958; art. 31, comma 1, Cost. in Spagna). È concepito quale articolazione del principio di eguaglianza, alla stregua dell’art. 3 della *Grundgesetz* in Germania (FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico*, cit., 179 ss.; in modo sensibilmente più sfumato, VANISTENDAEL F., *The ability to pay principle in the EU legal order*, in SALVINI L. - MELIS G., a cura di, *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 197 ss.; PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022, 174 ss.; per alcuni riferimenti giurisprudenziali europei alla capacità contributiva, v. Corte di Giustizia, 15 luglio 2021, causa C-241/20, *BJ*, punto 25; Corte di Giustizia, 15 marzo 2021, causa C-562/19 P, *Commissione c. Repubblica di Polonia*, punti 40-41; Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, punti 32-33).

Anche la tutela dell’affidamento, correlato al principio di certezza del diritto, è oggetto di un principio generale europeo, che si impone «*con particolare rigore in presenza di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie*» qual è quella del contributo di solidarietà qui analizzato (cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2021, causa C-504/19, *Banco de Portugal e a.*, punto 52; Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, causa C-81/15, *Karelia*, punto 45; Corte di Giustizia, 20 giugno 2013, causa C-568/11, *Agroferm*, punto 47; 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., spec. 434).

Pertanto, non sarebbe esatto affermare che l’ingresso del Regolamento n. 1854 nell’ordinamento italiano sarebbe “controlimitato” dagli enunciati principi costituzionali.

All’opposto, tali principi sono di rango primario anche a livello sovranazionale, come testé rilevato. Rispetto ad essi, è lo stesso Regolamento n. 1854 a palesare profili di dubbia compatibilità (rispetto al rapporto fra la disciplina europea del contributo e i principi sovranazionali di proporzionalità e tutela dell’affidamento, v. LAMMERS J. - KUŹNIACKI B., *The EU Solidarity Contribution*, cit., ivi, 451 ss.).

Non è ancora tutto.

Sempre dall’angolo prospettico dei principi generali, sollecita ulteriori riserve il medesimo Regolamento n. 1854, da cui la disciplina italiana ha avuto origine.

La segnalata “clausola di apertura” nella determinazione di un’aliquota di «*almeno il 33%*» (art. 16, par. 1) ha favorito un’ampia diversificazione disciplinare sul punto in ambito nazionale.

L’aliquota è nella misura minima del 33% *tout court* in Germania (art. 40, par. 4 [3], *JStG 2022*), Francia (art. 40, par. V, *Loi n. 2022-1726*), Paesi Bassi (art. 4.1., *Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage*, 21 dicembre 2022), Portogallo (art. 4, *Lei n. 24-B/2022*), Croazia (art. 9, “*Zakon o dodatnom porezu na dobit*” cit.), Svezia (8 par. *Lag [2022:1843]*, cit.), Danimarca (par. 4, *Lov n. 502/2023*).

Invece, la legislazione belga ha previsto un contributo, per le (sole) società petrolifere, di 6,90 euro per tonnellata di greggio lavorato e di 7,80 euro per metro cubo di prodotti immessi in consumo tra il 1° gennaio 2022 e il 31 dicembre 2023 (art. 4, par. 2 della *Loi instaurant une contribution de solidarité*

temporaire à charge du secteur pétrolier, 16 dicembre 2022). La stessa costruzione normativa sembra quella propria di una maggiorazione sulle accise.

In Italia, l'aliquota è del 50% sul rilevato incremento del 10% dell'imponibile ai fini IRES (art. 1, comma 116, L. n. 197/2022 cit.).

La "clausola di apertura" del Regolamento non autorizza un regime quale quello belga, ma sembrerebbe consentire *prima facie* un'aliquota così elevata, come quella italiana.

Nondimeno, anche per quest'ultima, occorre rammentare che «*gli Stati membri, allorché esercitano la facoltà ad essi conferita da una clausola di apertura (...), devono avvalersi del loro margine di discrezionalità alle condizioni ed entro i limiti stabiliti dalle disposizioni di tale regolamento e devono dunque legiferare in modo da non pregiudicare il contenuto e gli obiettivi di detto regolamento*» (cfr. Corte di Giustizia, 30 marzo 2023, causa C-34/21, *Hauptpersonalrat der Lehrerinnen und Lehrer beim Hessischen Kultusministerium*, cit., punto 79).

La misura italiana del 50% rispetta «*condizioni*» e «*limiti*» della stessa normativa europea, mentre appare più problematico affermare che non pregiudichi «*il contenuto e gli obiettivi*» della disciplina europea, fra i quali rientra «*una risposta (...) coordinata a livello dell'Unione*» per fronteggiare l'eccezionale inflazione (considerando 6 nonché il 9) e, nello specifico, che lo stesso contributo in esame rappresenti una «*misura (...) coordinata*» fra gli Stati membri (considerando 14).

In sostanza, v'è da chiedersi se il variegato assetto così favorito dal Regolamento n. 1854 sia, a propria volta, "idoneo" al conseguimento degli obiettivi di uniformità e coordinamento disciplinare, additati dal medesimo atto normativo, in rapporto al principio di proporzionalità.

Se non bastasse, le rilevate differenze disciplinari si innestano su quelle che gemmano dalle multi-formi ed eterogenee regole nazionali sull'imposizione reddituale nei singoli Stati membri, dalle quali possono scaturire imponibili di diversa entità, pur a fronte di analoghi indici di forza economica (ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax*, cit., ivi, 16).

Tali divergenze sembrano incidere sulla libera concorrenza, espressione della parità di trattamento dei protagonisti del relativo settore economico, in seno al mercato unico e, così, paiono turbarne la neutralità e il regolare funzionamento (v., per esempio, artt. 101 ss.; 116, TFUE; LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI A., diretto da, *Tratt. dir. trib.*, Padova, 1994, vol. I, t. II, 798 ss.; TERRA B.J.M. - WATTEL P.J., *European Tax Law*, Den Haag, 2005, 240; MALKE C., *Taxation of European Companies at the Time of Establishment and Restructuring: Issues and Options for Reform with regard to the Status Quo and the Proposals at the Level of the European Union*, Wiesbaden, 2010, 32).

Dalla constatazione di queste patologie, possono aprirsi scenari di assoluto rilievo.

Come già verificatosi nel *case law* europeo, una pronuncia di "invalidità" del Regolamento n. 1854 per violazione delle norme primarie dell'Unione (art. 267, par. 1, lett. b, TFUE) si rifletterebbe, in via derivata, sulle previsioni nazionali che lo attuano, quali quelle della Legge italiana di bilancio per il 2023 (v., per esempio, *mutatis mutandis*, proprio in materia fiscale, Corte di Giustizia, 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani* circa il rapporto fra l'art. 20, n. 3, della Direttiva 92/12/CEE in tema di accise e il principio generale di rispetto del contraddittorio ante-provvedimentale; v. anche Corte di Giustizia, 8 dicembre 2022, causa C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies e a.*, riguardo all'art. 8 *bis ter*, par. 5 della Direttiva 2011/16/UE, introdotto dalla Direttiva UE n. 2018/822, c.d. "DAC6", circa l'estensione degli obblighi di *disclosure* al Fisco dell'intermediario, alla luce dell'art. 7 della "Carta di Nizza").

Da qui, è possibile trarre le relative conclusioni.

Per effetto del Regolamento (UE) n. 2022/1854, la disciplina italiana del contributo di solidarietà si inserisce nella dimensione europea.

Tanto impone inevitabilmente la necessità di considerare il delineato percorso giurisdizionale, mirato a una declaratoria di "invalidità" dello stesso Regolamento n. 1854, con il corollario della caducazione della normativa nazionale di attuazione.

Non rappresenterebbe l'esito finale, quanto, piuttosto, un approdo intermedio aperto verso il successivo orizzonte, *de jure condendo*: la elaborazione di una disciplina orientata verso finalità solidaristiche

e perequative, ma che assicuri la “giusta imposizione” di *excess profits* in ogni settore, mediante previsioni sistematicamente armoniche e lineari.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLEVATO G., *L'adozione di una excess profit tax europea tra opportunità e criticità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XIV, 923 ss.
- ASSONIME, circolare 30 marzo 2023, n. 8, *Contributo straordinario contro il caro bollette per il 2022. Contributo di solidarietà straordinario per il 2023*
- BERNARDI A. (a cura di), *I controllimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017
- 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.
- DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000
- DE MARCO S., *Riflessioni in tema di tassazione degli utili extraprofiti delle imprese energetiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2093 ss.
- FALSITTA G., *Commento all'art. 2 Cost.*, in FALSITTA G. (a cura di), *Comm. breve leggi trib.*, Padova, 2011, I, 3 ss.
- FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, Milano, 2014
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020
- 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.
- 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.
- 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.
- IAIA R., *Il meccanismo compensativo a due vie nei confronti dei produttori di energia rinnovabile (art. 15-bis D.L. n. 4/2022) nel sistema tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, I, 549 ss.
- INGROSSO M., *Contributi*, in *Boll. trib.*, 1987, 453 ss.
- INGROSSO M., voce *Contributi*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, IV, Torino, 1989, 117 ss.
- LAMMERS J. - KUŹNIAK B., *The EU Solidarity Contribution and a More Proportional Alternative: A Study Under EU and International Investment Law*, in *Intertax*, 2023, 6/7, 451 ss.
- LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. I, t. II, 798 ss.
- MALKE C., *Taxation of European Companies at the Time of Establishment and Restructuring: Issues and Options for Reform with regard to the Status Quo and the Proposals at the Level of the European Union*, Wiesbaden, 2010
- MARINI F.S. - MARINI G., *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofiti energetici*, in *il fisco*, 2022, 39, 3745 ss.
- MARONGIU M., *Robin Hood Tax: taxation without “constitutional principles”?*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, 1335 ss.
- MARSCH N. - TUNSMAYER V., *The principle of proportionality in German administrative law*, in RANCHORDAS S. - DE WAARD B. (a cura di), *The Judge and the Proportionate Use of Discretion. A Comparative Study*, Oxon - New York, 2016
- MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973

- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Milano, 2017
- NOLTE G., *General Principles of German and European Administrative Law. A Comparison in Historical Perspective*, in *The Modern Law Review*, 1994
- PELLEGRINI D., *I controlimiti al primato del diritto dell'Unione europea nel dialogo tra le Corti*, Firenze, 2022
- 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.
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022
- RICCI C., *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 357 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.
- SALVINI L., *Sugli extraprofiti scelta irragionevole: il nuovo prelievo si somma al vecchio*, in *Norme & Tributi - Plus, Il Sole 24 Ore*, 22 dicembre 2022
- SORRENTI G., *L'interpretazione conforme a Costituzione*, Milano, 2006
- STEVANATO D., *La “Robin Hood Tax” e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 10, 841 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.
- STEVANATO D., *Extraprofiti: una tassa ingiusta, inutile e dannosa*, in *IBL Focus*, 21 marzo 2022
- TERRA B.J.M. - WATTEL P.J., *European Tax Law*, Den Haag, 2005
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999
- TUNDO F., *«Robin tax»: come conciliare la formulazione della norma con le finalità del legislatore?*, in *Corr. trib.*, 2011, 40, 3269 ss.
- TUNDO F., *Per un Fisco ragionevole occorre un “self-restraint” del legislatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 2, 105 ss.
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009
- VANISTENDAEL F., *The ability to pay principle in the EU legal order*, in SALVINI L. - MELIS G., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 197 ss.
- VIOTTO A., voce *Tributo*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, Torino, 1999, vol. XVI, 221 ss.

ABUSO DEL DIRITTO

Beneficiario effettivo, abuso del diritto e onere della prova al vaglio della Cassazione

Beneficial owner, abuse of law and burden of proof under review by the Court of Cassation

(commento a/notes to Cass., 28 febbraio 2023, n. 6005)

SILVIA MARINONI

Abstract

La Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, ha delineato i passaggi del procedimento attraverso cui il percipiente degli interessi deve dimostrare di esserne il beneficiario effettivo, ai fini dell'individuazione del corretto regime fiscale applicabile e della spettanza dei vantaggi previsti dalla normativa unionale e da quella interna di recepimento

Parole chiave: beneficiario effettivo, abuso del diritto, onere della prova

Abstract

With the judgement in question, the Court of Cassation outlined the steps of the procedure through which the person perceiving the interests has to prove that he is the beneficial owner, for the purpose of identifying the correct applicable tax regime and the entitlement to the advantages provided for by the EU legislation and by the internal transposition legislation

Keywords: beneficial owner, abuse of law, burden of proof

SOMMARIO: **1.** La vicenda processuale: la centralità della clausola del beneficiario effettivo per l'individuazione del regime fiscale applicabile. - **2.** Abuso del diritto e beneficiario effettivo: differenze sul piano sostanziale e degli effetti. - **3.** L'assenza della "partecipazione diretta". - **4.** Il nuovo approccio della Corte di Cassazione sul contenuto dell'onere probatorio di chi assume essere il beneficiario effettivo in tema di esenzione degli interessi (e di altri flussi reddituali) dall'imposta, ex art. 26-*quater* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

1. La Corte di Cassazione, con sentenza 28 febbraio 2023, n. 6005 è intervenuta sul regime fiscale applicabile all'erogazione di interessi passivi da una società italiana ("GSE", incorporata dalla ricorrente nel giudizio di cassazione: "Engie") ad un'altra società italiana ("GSEI"), sulla base di contratti di finanziamento sottoscritti negli anni 2010 e 2011. La controversia originava dall'emissione di avvisi di accertamento per l'omessa applicazione della ritenuta a titolo di imposta, ex art. 26, comma 5, D.P.R. n. 600/1973, a fronte di un articolato schema societario che vedeva coinvolte più entità di Stati diversi, sulla base di due accordi di finanziamento: l'uno tra GSE e GSEI, l'altro tra GSEI e una società lussemburghese consociata ("EIL") di GSE, da cui quest'ultima fruiva a sua volta di una linea di credito.

Ad avviso della sentenza della CTR della Lombardia, la società italiana GSEI, percettrice degli interessi passivi, costituiva un mero canale di transito interposto tra la debitrice GSE e il beneficiario

effettivo lussemburghese EIL, con una duplice conseguenza: da un lato, doveva applicarsi una ritenuta a titolo di imposta per i proventi versati da una residente a favore di una non residente, ai sensi dell'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 600/1973; dall'altro non si poteva invocare l'art. 26-*quater* - che ammette l'esenzione da imposta degli interessi pagati a soggetti residenti in altri Stati dell'UE - in mancanza delle necessarie percentuali di partecipazione nei rapporti tra EIL e la ricorrente.

Secondo la lettura della Cassazione, adita dalla società soccombente, l'individuazione del regime fiscale applicabile ai flussi transfrontalieri di interessi impone «*di stabilire se il percettore sia o meno il beneficiario effettivo*», posto che «*la controversia si colloca, sul piano normativo, nell'incavo della IRD (2003/49), che è alla base dell'introduzione, nella normativa nazionale, dell'art. 26-*quater**».

Così impostata la questione, va preliminarmente delineato il quadro normativo di riferimento.

La Direttiva interessi e *royalty* (2003/49/CE) prevede che gli interessi siano esentati da ritenuta nello Stato della fonte per essere assoggettati ad imposta una sola volta nello Stato di residenza del creditore, che deve esercitare il potere impositivo affidatogli in via esclusiva (v. CGUE, 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, punti 151 e 152). Il meccanismo di esenzione ivi disciplinato passa attraverso la valutazione del ruolo assunto dalla società intermediaria e l'identificazione del beneficiario effettivo dei flussi corrisposti. Si tratta di indagini che, pur potendosi intersecare, hanno giustificazioni differenti e la Cassazione sembra muoversi proprio nel solco di queste diversità, individuandone i caratteri sul piano della sostanza e degli effetti.

2. In questa prospettiva si comprende il tentativo dei giudici di legittimità di identificare il *discrimen* tra abuso del diritto e *beneficial owner clause*, a fronte delle ripetute contaminazioni che, nel corso degli anni, si sono susseguite. Premesso che si tratta di diversi piani di indagine, anche dal punto di vista della concreta attività accertatrice e della ripartizione, tra Fisco e contribuente, dell'onere della prova, la Cassazione chiarisce che l'abuso in senso tecnico è integrato in presenza di una costruzione artificiosa tale per cui la società di un gruppo è posta nelle condizioni di beneficiare delle esenzioni fiscali concesse dalla IRD e dalla normativa nazionale di recepimento. È, invece, differenziata la verifica circa la sussistenza dei requisiti richiesti per fruire dei vantaggi in capo al percettore dei redditi (*id est*, l'accertamento sul beneficiario effettivo).

Le due figure, pur condividendo parzialmente una finalità antiabuso, riguardano ambiti che non sono sovrapponibili; circostanza, questa, confermata dal fatto che la presenza di un *beneficial owner* (meglio inserire per intero?) non esclude la configurabilità di un possibile abuso del diritto e, viceversa, l'inesistenza di un *beneficial owner* non può, *ex se*, indurre alla contestazione di un abuso, dovendo l'interprete svolgere un'analisi completa sugli elementi soggettivi e oggettivi rilevanti nel caso specifico.

Tale premessa di ordine generale consente alla Corte di ripercorrere la giurisprudenza, interna ed unionale, in tema di beneficiario effettivo, sia in relazione al Modello di Convenzione OCSE, sia rispetto alle Direttive europee di riferimento; tuttavia, v'è un profilo di assoluta novità in questa sentenza, che involge le modalità attraverso cui il soggetto che adduca di possedere la qualità di beneficiario effettivo debba darne prova.

La prova di essere il "beneficiario effettivo", secondo la ricostruzione offerta dai giudici di legittimità, si raggiunge attraverso il superamento da parte del contribuente di tre *test*, autonomi e disgiunti, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnalatici": (v. GIANNELLI A., *Finanziamenti "a cascata" ed esenzione dalla ritenuta sugli interessi ex art. 26-*quater* D.P.R. n. 600/1973: l'assenza di un congruo margine (mark up) in capo alla società holding non implica di per sé la carenza del requisito del beneficiario effettivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 febbraio 2023 e in questo fascicolo), il *substantive business activity test*, il *dominion test* e il *business purpose test*, il cui mancato superamento determina specifiche conseguenze in termini di disconoscimento dei vantaggi e tutela dei diritti.

Anzitutto rileva il c.d. *substantive business activity test*, che mira a verificare se l'entità interposta sia o meno una costruzione artificiosa: sul presupposto che gli Stati membri non possono avvalersi in maniera fraudolenta e abusiva delle norme di diritto eurounitario, il *test* impone di valutare la sostanza

dell'attività economica esercitata (v. sul punto, *Conseil d'Etat*, 11 marzo 2022, n. 454980, *Sté Alphatrad* e *Conseil d'Etat*, 5 febbraio 2021, n. 430594, *Performing Rights Society Ltd*; si segnala, inoltre, COM (2021)565: *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU*, in <https://eur-lex.europa.eu>, con l'analisi di PISTONE P. - PINTO NOGUERIA J.F. - TURINA A. - LAZAROV I., *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, 2, 187-236). L'esito negativo di questo primo *step* è molto impattante, poiché, secondo Cass. n. 6005/2023, se una società non supera la prova dello svolgimento di un'attività economica effettiva, si è in presenza di un abuso, che preclude la possibilità di fruire del regime fiscale riservato dalla IRD (2003/49) al beneficiario effettivo, oltre che di avvalersi del fascio di libertà e diritti riconosciuti dal TFUE. Si tratta, dunque, di una situazione estrema, che coinvolge non solo il campo di applicazione dei benefici fiscali ritraibili dall'interposizione, bensì gli stessi diritti su cui poggia il sistema fiscale unionale.

Con il successivo strumento (c.d. *dominion test*), si valuta il potere discrezionale del percettore degli interessi, verificando se ne possa disporre liberamente e non sussistano obblighi di ritrasferimento che ne limitino la portata, siano essi di fonte legale, contrattuale o anche fattuale. Si coglie in questo passaggio l'ulteriore avvicinamento al Modello OCSE e al suo Commentario (a conferma del rinvio dinamico prescelto dalla CGUE nelle sentenze danesi, disattendendo il parere dell'Avvocato generale Kokott) che richiedono, ai fini della sussistenza delle condizioni che legittimano il riconoscimento del beneficiario effettivo, proprio la mancanza di obbligazioni restitutorie.

Ove il contribuente non superi il *dominion test*, che punta al cuore del significato economico dell'operazione (*substantial economic effect*), non potrà essere considerato il beneficiario effettivo, con ogni conseguenza in termini di disconoscimento dei vantaggi fiscali correlati; ma ciò non osta al rispetto e al legittimo godimento degli altri diritti e libertà sanciti dalla normativa europea.

Da ultimo, il *business purpose test* indaga sulle ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero, per appurare se la "triangolazione" sia finalizzata soltanto al risparmio fiscale o se risponda a differenti e valide motivazioni economiche.

*In questa prospettiva, gli step delineati dalla sentenza che si annota possono assurgere a criterio guida che favorisce una verifica sostanziale attraverso cui analizzare il tipo di rapporto in concreto sussistente tra i vari soggetti coinvolti nell'operazione e l'effettiva percezione degli interessi erogati in capo a soggetti che li ricevono tramite percipienti in prima battuta che sono meri intermediari. Ciò posto, in tema di riparto dell'onere della prova i giudici di legittimità chiariscono che spetta alla società contribuente, anche per il principio di vicinanza (art. 2697 c.c.), dimostrare di essere il "beneficiario effettivo", sul piano sostanziale e non meramente formale (Cass. n. 17746/2021); mentre all'Amministrazione spetterà dimostrare l'abuso del diritto e la sussistenza di una costruzione artificiosa (v. GLENDI C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 247-262).*

3. Dopo aver delineato l'*iter* da seguire per l'accertamento, in sede di merito, della qualifica del *beneficial owner* e aver ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale che ne ha accompagnato l'evoluzione, la Cassazione riconosce come, nel caso di specie, il giudice d'appello abbia correttamente applicato i principi che presiedono e regolano la sua individuazione. Premesso che è da escludersi il carattere "domestico" dell'operazione invocato dalla ricorrente, trattandosi di un pagamento transfrontaliero di interessi, non è applicabile l'esenzione dalla ritenuta *ex art. 26-quater* D.P.R. n. 600/1973, poiché la *subholding* italiana GSEI è un mero soggetto interposto che non ritrae alcun beneficio dalle somme corrisposte, né si assume alcun rischio, dovendo veicolare il flusso reddituale a favore di terzi.

A questa valutazione la CTR lombarda aggiungeva un dato ulteriore: non può farsi ricorso all'art. 26-*quater* anche per la mancanza del requisito strutturale della partecipazione azionaria tra la lussemburghese EIL e la ricorrente *Engie*. Requisito sul quale la Cassazione interviene (par. 24) rigettando la

tesi della ricorrente che auspicava il superamento del significato letterale di “partecipazione qualificata diretta” sulla scorta di tre obiettivi, ossia parità di trattamento fiscale delle operazioni nazionali e non; realizzazione e funzionamento del mercato interno; evitare una discriminazione in base allo schema partecipativo prescelto dalla struttura societaria. La Corte, richiamando Cass. n. 24297/2019, ha confermato la natura “diretta” della partecipazione, la quale non può essere messa in discussione in base alla portata e alla funzione dell’art. 26-*quater* D.P.R. n. 600/1973 che, disciplinando un’agevolazione tributaria, deve essere interpretato restrittivamente. Ciò in accordo con il dato testuale della IRD, che prevede requisiti di partecipazione diretta tra società molto più stringenti rispetto alla Direttiva madre-figlia (2011/96/UE); impostazione, peraltro, avvalorata indirettamente dal mancato accordo degli Stati membri circa alcune proposte di modifica presentate dalla Commissione europea volte ad allineare le due Direttive europee, ammettendo una partecipazione indiretta ed abbassando la quota partecipativa dal 25 al 10%.

Sul punto, la Cassazione chiarisce che l’attuale rilevanza del requisito della partecipazione diretta tra le società di diversi Stati membri appare coerente con la finalità – non solo agevolativa, ma anche anti-abuso – della IRD (2003/49), a fronte della funzione puramente espansiva della Direttiva madre-figlia, in un orizzonte di garanzia della parità delle armi a disposizione degli enti che operano sul Mercato Unico UE (par. 24).

4. Nella sentenza in nota la Corte di Cassazione ha posto l’attenzione sul profilo dinamico delle operazioni societarie che, sotto una parvenza domestica, celano un carattere transfrontaliero, con evidenti implicazioni sul sistema fiscale.

I giudici di legittimità chiariscono come la qualifica di beneficiario effettivo, che costituisce il baricentro della sentenza, reclaims una dimostrazione sulla base di vari *step* che poggiano su una premessa di fondo, ossia la non commistione con la diversa ipotesi di abuso del diritto (cfr. 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.). L’approfondita indagine contenuta nella sentenza, finalizzata al riconoscimento dei benefici unionali nel rispetto delle prerogative dei singoli Stati, valorizza i profili sostanziali della clausola e le finalità che il principio internazionale-tributario mira a perseguire nei differenti ambiti coinvolti.

Questo approccio replica quello ormai prevalente tanto a livello OCSE, quanto nel diritto unionale (CORASANITI G., *L’evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il Modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza della corte di cassazione e della Corte di Giustizia dell’Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2493 ss.), e si fonda sulla consapevolezza che la *beneficial owner clause* cerca di perseguire una pluralità di obiettivi (BIZIOLI G., *Le nuove “lenti” della Corte di Giustizia sul mercato interno: le cause danesi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 4, 150-169).

Richiedere per l’applicazione dei vantaggi fiscali la prova che il destinatario sia il beneficiario effettivo vuol dire privilegiare la sostanza sulla forma, con ciò evitando che a giovare sia un’entità priva di struttura economica e strumentalmente costituita nello Stato contraente al solo fine di poter formalmente usufruire del regime di favore ivi previsto, senza però che in concreto sussistano valide ragioni per la sua applicazione. La contrapposizione tra forma e sostanza è intrisa di significati e manifesta la ricerca di un equilibrio tra certezza del diritto (v. AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Atti del convegno, Firenze, 2-3 ottobre 1992, Milano, 1993, *passim.*; ALPA G., *I principi generali*, Milano, 1983; GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Torino, 1988, 274-278; LONGO M., *Certezza del diritto*, in *Novissimo Digesto*, Torino, 1966), e “certezza del tributo” (v. ALLORIO E., *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giur. imp.*, 1984, 417 ss.; DE MITA E., *La legalità tributaria*, Milano, 1993; UCKMAR V., *L’incertezza nel diritto tributario*, in AA. VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, cit., 49 ss.).

Così posta la questione, è chiaro che il prospettato bilanciamento crea problemi non indifferenti, poiché la certezza del diritto, quale corollario del principio di legalità (cfr. LUZZATI C., *L’interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999), assolve la funzione fondamentale di poter prevedere e conoscere *ex ante* gli effetti giuridici delle proprie scelte. Il tema è di assoluta rilevanza

per i riflessi economici che ad esso si correlano: una regolamentazione normativa chiara consente alle strutture societarie di pianificare i propri investimenti, di allocare le risorse in base ad una legittima aspettativa di maggior ricavo o di minor costo e di programmare l'attività indirizzando i propri obiettivi lungo un arco temporale ampio. Nondimeno, ancorare alla forma la valutazione di fenomeni economici molto articolati, che spesso sfuggono ad uno specifico inquadramento, rischia di pregiudicare le finalità di equa distribuzione del carico impositivo e di tradire la *ratio* sottesa alle direttive.

In conclusione, attraverso l'indicato arresto, la Corte di Cassazione ha fatto chiarezza sulla distinzione tra abuso del diritto e sussistenza dei requisiti per l'applicazione dei vantaggi fiscali (campo in cui s'inscrive il tema del beneficiario effettivo). A tal fine per un verso, fissa i passaggi attraverso cui dimostrare la qualifica soggettiva di *beneficial owner*, consapevole del fatto che la clausola non può essere considerata in una dimensione statica, dovendo confrontarsi con il crescente mutamento dei rapporti commerciali, le cui connotazioni si evolvono costantemente e spesso sfuggono ad un inquadramento rigido all'interno di nozioni predeterminate. Per altro verso, sottolinea a chiare lettere che, nonostante la matrice antielusiva degli artt. 26 e 26-*quater*, i precetti in essi contenuti «*non sono sussumibili entro l'art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, anche per quanto attiene alle prescrizioni endoprocedimentali recate da quest'ultimo*».

L'individuazione del *discrimen* non è sempre agevole e l'esatta individuazione del *beneficial owner* non costituisce una questione meramente dogmatica, poiché ha implicazioni sistematiche rilevanti. In questa logica, la verifica in concreto della qualifica tratteggiata dalla Cassazione costituirebbe una sorta di soluzione ibrida tra quelle prospettate in dottrina e in giurisprudenza: verrebbe accolta l'esigenza di ancorare il beneficiario ad un dato formale, come sostenuto nelle *Conclusioni* presentate in relazione alle c.d. Cause danesi dall'Avvocato generale Kokott, con temperamenti dovuti all'accoglimento di un approccio sostanzialistico che mira a fare prevalere la realtà concreta rispetto a quella simulata. Il tutto nell'ottica di tutelare il mercato, la concorrenza (sul legame tra concorrenza e garanzie si veda CONTRINO A., *La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XIV, 937 ss.), le libertà e i principi generali (KOKOTT J., *Brevi riflessioni sui rapporti tra principi costituzionali e principi del diritto internazionale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2, 598 ss.), che preesistono all'ordinamento stesso, evitando o limitando sia ipotesi di aggravio fiscale penalizzante, sia fattispecie di abuso dei trattati per ottenere vantaggi indebiti.

La complementarietà costituisce un elemento valoriale di assoluto pregio che deve essere coltivato e ampliato tanto più allorché ciò garantisca una tutela multilivello che, come chiarisce la Cassazione (par. 22), «*poggia su solide fondamenta*».

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Atti del convegno, Firenze, 2-3 ottobre 1992, Milano, 1993
- ALLORIO E., *Ancora sulle cause della mancanza di certezza nel diritto tributario*, in *Giur. imp.*, 1984, 417 ss.
- ALPA G., *I principi generali*, Milano, 1983
- BIZIOLI G., *Le nuove "lenti" della Corte di Giustizia sul mercato interno: le cause danesi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 4, 150-169
- CONTRINO A., *La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XIV, 937 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.
- CORASANITI G., *L'evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il Modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza della corte di cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2493 ss.
- DE MITA E., *La legalità tributaria*, Milano, 1993
- GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Torino, 1988, 274-278

- GIANNELLI A., *Finanziamenti "a cascata" ed esenzione dalla ritenuta sugli interessi ex art. 26-quater D.P.R. n. 600/1973: l'assenza di un congruo margine (mark up) in capo alla società holding non implica di per sé la carenza del requisito del beneficiario effettivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 febbraio 2023 e in questo fascicolo
- GLENDI C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 247-262
- LONGO M., *Certezza del diritto*, in *Novissimo Digesto*, Torino, 1966
- LUZZATI C., *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999
- KOKOTT J., *Brevi riflessioni sui rapporti tra principi costituzionali e principi del diritto internazionale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2, 598 ss.
- PISTONE P. - PINTO NOGUERIA J.F. - TURINA A. - LAZAROV I., *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, 2, 187-236
- UCKMAR V., *L'incertezza nel diritto tributario*, in AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Atti del convegno, Firenze, 2-3 ottobre 1992, Milano, 1993, 49 ss.

II – L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Sulla risarcibilità civilistica del contribuente in caso di accertamento colposamente erroneo e produttivo di danni ingiusti (Cass. civ., sez. III, 28 febbraio 2023 n. 5984)

ADRIANA SALVATI

La massima della Suprema Corte

L'attività della pubblica amministrazione, anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, codificato nell'art. 2043 c.c.: è consentito, allora, al giudice ordinario accertare se vi sia stato da parte della stessa pubblica amministrazione, un comportamento doloso o colposo che, in violazione di tale norma e di tale principio, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. È, dunque, legittimo il riconoscimento del risarcimento del danno sofferto dal contribuente a causa dell'accertata responsabilità colposa dei verificatori, per i fatti fiscali erroneamente attribuiti al danneggiato e che, all'esito dell'ispezione fiscale, hanno dato origine a procedimenti penali e tributari a suo carico.

Il (tentativo di) dialogo

La sentenza della Suprema Corte, premessa la giurisdizione del giudice ordinario in materia di responsabilità aquiliana, affronta la delicata questione del danno subito dal contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria, individuandone chiaramente presupposti e limiti.

Nel caso di specie, la verifica operata dall'Amministrazione era stata eseguita con alcuni errori grossolani, commessi dai verificatori, comprovati nei due procedimenti penali scaturiti dalla stessa verifica e definiti, rispettivamente, con un provvedimento di archiviazione e con una sentenza di non luogo a procedere "perché il fatto non sussiste". Tali vicende avevano prodotto notevoli ripercussioni sulla salute, sulla vita lavorativa e di relazione del contribuente.

La Cassazione richiama i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., che regolano l'azione amministrativa, e li qualifica come limiti esterni della discrezionalità della pubblica amministrazione, la cui violazione comporta l'assoggettamento ad azione ex art. 2043 c.c. E questo perché l'attività amministrativa deve comunque svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, codificato nell'art. 2043 c.c., di modo che, a fronte di comportamenti colposi o dolosi l'Amministrazione, che abbiano determinato la violazione di un diritto soggettivo, il danno cagionato deve essere risarcito.

La pronuncia è certamente condivisibile e tanto soprattutto nella parte in cui connette la responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria alla violazione dei principi che regolano il suo agire,

(*) 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.

valorizzando la centralità del tema dei doveri riconducibili all'Amministrazione e delle conseguenze connesse alla relativa violazione ed enfatizzando la responsabilità di ruolo.

Riconoscere la responsabilità dell'Amministrazione finanziaria equivale a dare contenuto agli obblighi di protezione di quest'ultima nei confronti del contribuente, doveri generici connessi alla specificità della funzione e che costituiscono il limite all'autorità, in un delicato equilibrio tra azione del soggetto e esigenze di garanzia dei destinatari dell'azione.

Come noto, il sistema si è progressivamente orientato verso una formalizzazione in capo all'Amministrazione finanziaria di precisi doveri anche di protezione del contribuente, recependo in parte le istanze che, nella giurisprudenza amministrativa, avevano portato all'elaborazione della teoria della responsabilità "da contatto" tra Amministrazione e privato (Cass. civ., 22 novembre 2019, n. 30502; 26 luglio 2019, n. 20285 e 25 luglio 2018, n. 19775). Basti pensare, nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, al disposto dell'art. 10, che impone alle parti del rapporto tributario e, quindi, anche all'Agenzia delle Entrate, di comportarsi con correttezza e buona fede, e alle ulteriori specificazioni negli artt. 6 ss. che prevedono una fitta rete di tutele per il contribuente nella fase dell'attuazione amministrativa del tributo. Con riferimento alla riscossione, poi, è prevista l'applicabilità dei principi statuari all'attività dell'Agente della riscossione. Confermano il *trend* di progressiva enfasi sulla responsabilità amministrativa anche i codici di comportamento dei dipendenti pubblici, adottati, a norma dell'art. 54 del D.Lgs. n. 165/2001, con il regolamento di cui al D.P.R. 16 aprile 2013, n. 62. Nel codice di condotta adottato dall'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del Direttore del 16 settembre 2015, si ribadisce che il dipendente deve osservare la Costituzione e conformare la propria condotta ai principi di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa, oltre a svolgere i propri compiti nel rispetto della legge. All'art. 2, poi, il suddetto provvedimento stabilisce che il funzionario deve rispettare altresì i principi di integrità, correttezza, buona fede, proporzionalità, obiettività, trasparenza, equità e ragionevolezza e deve agire in posizione di indipendenza e imparzialità, astenendosi in caso di conflitto di interessi. Infine, il dipendente deve esercitare i propri compiti orientando l'azione amministrativa alla massima efficacia, efficienza, economicità e trasparenza.

Alla previsione dei doveri corrisponde l'attribuzione di responsabilità, sicché il fondamento e il limite della responsabilità amministrativa sono ravvisabili nei principi che ne informano l'azione e in quello di *neminem laedere*, come ribadito dalla sentenza in commento.

Lo stretto nesso tra doveri e responsabilità deve consentire una più agile ed efficace tutela del contribuente tramite l'esercizio di azioni di risarcimento danni: al potere corrisponde sempre il dovere e la responsabilità e l'effettività della tutela è essenziale per un equilibrato rapporto tra fisco e contribuente.

La connessione tra doveri e responsabilità costituisce, quindi, il sostrato concettuale della nozione di colpevolezza: una volta riferito l'illecito commesso dal funzionario all'amministrazione, per effetto del rapporto organico e della funzionalizzazione dell'atto alla realizzazione di fini istituzionali dell'ente, occorre provare la sussistenza della colpevolezza dell'agire. Ecco allora che l'accertamento in concreto della colpa dell'Amministrazione finanziaria è configurabile quando l'esecuzione dell'atto illegittimo sia avvenuta in violazione delle regole proprie dell'azione amministrativa, desumibili sia dai principi costituzionali, in punto di imparzialità e buon andamento, sia dalle norme di legge ordinaria in punto di celerità, efficienza, efficacia e trasparenza, sia dai principi generali dell'ordinamento, in punto di ragionevolezza, proporzionalità ed adeguatezza (in tal senso, già Cass. civ., 20 dicembre 2018, n. 32929, che richiamava la nota sentenza 21 ottobre 2005, n. 20358).

La giurisprudenza di legittimità ha, da tempo, chiarito che, in caso di domanda di risarcimento dei danni proposta nei confronti della pubblica amministrazione, al fine di stabilire se la fattispecie concreta integri un'ipotesi di responsabilità extracontrattuale, ai sensi dell'art. 2043 c.c., il giudice deve procedere a svolgere le seguenti indagini: a) accertare la sussistenza di un evento dannoso; b) stabilire se il danno sia qualificabile come ingiusto, in relazione alla sua incidenza su un interesse rilevante per l'ordinamento; c) accertare, sotto il profilo causale, se l'evento dannoso sia riferibile ad una condotta della

pubblica amministrazione; d) stabilire se l'evento dannoso sia imputabile a dolo o colpa della stessa (cfr. Cass. civ., 9 novembre 2018, n. 28798; 22 novembre 2017 n. 27800; 29 marzo 2004, n. 6199).

Sotto quest'ultimo aspetto, la prova dell'elemento soggettivo della colpa presuppone un comportamento contrastante con le regole di diligenza, prudenza e perizia, secondo parametri di ragionevolezza: si tratta, cioè, di dimostrare che l'atto, così come strutturato, oltre ad essere illegittimo costituisce anche cattivo esercizio della funzione amministrativa, evidenziando il contrasto tra l'atto illegittimo e i principi che governano l'azione dell'amministrazione, vale a dire l'imparzialità, la correttezza, il buon andamento.

Trasferendo tali principi nell'ambito del procedimento tributario, la prova dell'illiceità dell'atto di accertamento dovrebbe, quindi, articolarsi nella dimostrazione del grado di gravità degli errori, di diritto e di fatto, a fondamento degli atti e della sussistenza dell'elemento psicologico.

La dimostrazione della colpevolezza riferita all'amministrazione finanziaria può essere semplificata con l'utilizzo delle presunzioni semplici di cui agli artt. 2727 e 2729 c.c., che consentono al contribuente, danneggiato da un provvedimento amministrativo illegittimo, di dimostrare più facilmente l'elemento soggettivo della responsabilità amministrativa: pur non essendo configurabile una generalizzata presunzione di colpa dell'Amministrazione per i danni conseguenti ad un atto illegittimo, possono operare regole di comune esperienza che consentono una dimostrazione semplificata della gravità della stessa. In quest'ottica, forniti gli indici rivelatori della colpa, con un'inversione dell'onere probatorio, spetterebbe poi all'Amministrazione finanziaria provare che, nel caso di specie, non vi era colpevolezza dell'agire per la scusabilità dell'errore (Cass. civ., 4 aprile 2019, n. 9348; 2 febbraio 2007, n. 2305).

È possibile, allora, offrire al giudice elementi indiziari che comportino, di per sé, una presunzione di colpevolezza idonea a supportare una condanna al risarcimento. Si pensi, ad esempio, alla gravità della violazione, all'univocità della normativa di riferimento ed eventualmente degli stessi orientamenti amministrativi. Ecco allora che, tra tali elementi, possono essere incluse le istanze di autotutela presentate dal contribuente, le memorie e i documenti depositati nel contraddittorio con l'Amministrazione, tutti indizi che concorrono a costituire i tasselli del sostrato probatorio idoneo a dimostrare il grado di consapevolezza, che l'Amministrazione avrebbe dovuto maturare in ordine all'illegittimità dell'atto, e la gravità della colpa nel perseverare nell'azione di accertamento.

Questo è il percorso seguito dalla Suprema Corte, con la sentenza in commento, laddove, nel ribadire la necessità che l'azione dannosa sia stata compiuta con dolo o colpa, valorizza, come tassello conoscitivo della gravità della colpa, la presentazione di un'istanza di autotutela da parte del contribuente, che avrebbe consentito all'Amministrazione di rivalutare il proprio operato. Ferma restando l'irrelevanza della denuncia penale inoltrata dai verificatori, atto dovuto, e quindi in sé ininfluenza, la sentenza richiama la colpa grave dei verificatori nella effettuazione dei loro accertamenti, che, se fossero stati effettuati correttamente, non avrebbero indotto il P.M. ad esercitare l'azione penale. Alla gravità della colpa consegue la responsabilità amministrativa e la legittimità del risarcimento a favore del contribuente danneggiato.

III – L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

IL CONTRADDITTORIO

Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte prima)

Observations about proposal on tax proceeding and tax penalties system included in the draft of the enabling act on tax reform (Part one)

ALESSANDRO ALBANO

Abstract

Il Consiglio dei Ministri lo scorso 16 marzo ha approvato la proposta di legge delega per la riforma fiscale, un progetto organico che ha l'ambizioso obiettivo (tanto più in quanto la riforma non può prevedere nuovi oneri a carico delle finanze pubbliche) di riorganizzare l'intero sistema tributario, riproducendo quindi, con contenuti molto più ampi e strutturati, l'iniziativa già assunta in questo senso, da ultimo, dal Governo Draghi. Le soluzioni prospettate dalla delega fiscale in materia di procedimento di accertamento e di sanzioni sono fonte di riflessioni, sia per quanto attiene la centralità dell'utilizzo delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo, già accennata, sia per quanto riguarda il necessario coordinamento (tutto da definire) tra poteri di accertamento e adesione (o meno) preventiva al regime premiale del concordato preventivo biennale. E infine, l'anticipazione del dialogo procedimentale ("incanalato" in base ai risultati offerti dall'intelligenza artificiale) può forse comportare una concreta limitazione del diritto al contraddittorio? In materia sanzionatoria, in particolare, non viene richiamato il tema del necessario riordino delle violazioni formali (e meramente formali), che pure avrebbe potuto essere accennato, così come il profilo del procedimento di irrogazione delle medesime, e resta complicato individuare quali siano i Paesi europei ai cui "standard" in materia di "proporzionalità" sanzionatoria il Governo propone di uniformarsi. In materia, un primo riferimento può trarsi, nell'esercizio in concreto della delega fiscale, dalla sentenza della Corte costituzionale n. 46, depositata il giorno successivo all'approvazione della legge delega da parte del Governo (17 marzo 2023).

Parole chiave: riforma fiscale, procedimento tributario, sanzioni tributarie, proporzionalità

Abstract

On 16 March, the Council of Ministers approved the proposal for the enabling act for tax reform, an organic project that has the ambitious goal (all the more so since the reform cannot foresee new burdens on public finances) to reorganize the entire tax system, thus reproducing, with much broader and structured contents, the initiative already taken in this sense, finally, by the Draghi Government. The solutions proposed by the tax delegation in the field of tax proceedings and sanctions are a source of reflection, both as regards the centrality of the use of digital technologies in the implementation phase of the tax, already mentioned, both with regard to the necessary coordination (everything to be defined) between powers of assessment and membership (or not) prior to the reward scheme of the two-year arrangement. And finally, can the anticipation of procedural dialogue ("channelled" according to the results offered by artificial intelligence) perhaps lead to a concrete limitation of the right of contradictory? In the matter of sanctions, in particular, there is no mention of the need to reorder formal (and purely formal) infringements, which could also have been mentioned, as well as the profile of the related proceeding, and it remains hard to identify the European countries to whose "standards"

in the field of “proportionality” sanction the Government proposes to conform. In this regard, a first reference can be drawn, in the concrete exercise of the fiscal delegation, from the judgment of the Constitutional Court n. 46, filed the day after the approval of the delegated law by the Government (17 March 2023).

Keywords: *tax reform, tax proceeding, tax penalties, proportionality*

SOMMARIO: **1.** Premessa: la struttura della legge delega e precedenti (più o meno risalenti) riferimenti, la necessità di analisi congiunta delle proposte di riforma in merito al procedimento di controllo e al sistema sanzionatorio. - **2.** Le proposte di riforma nel procedimento di accertamento dei tributi. - **2.1.** Opportunità e rischi da presidiare nell'utilizzo dell'intelligenza artificiale e della tecnologia digitale nei procedimenti di accertamento. - **2.2.** Il potenziamento del regime di *cooperative compliance* e l'introduzione del concordato preventivo biennale: opportunità asimmetriche per le imprese in relazione alla dimensione e struttura.

1. La proposta di legge delega in materia fiscale approvata dal Consiglio dei Ministri lo scorso 16 marzo, presentato il 23 marzo e assegnato alla VI Commissione Finanze della Camera dei deputati in sede referente l'11 aprile 2023 (Atto Camera, A.C. n. 1038, *iter* di esame iniziato il 20 aprile), si connota per un obiettivo ambizioso, più volte tentato anche nel recente passato dal legislatore, e cioè modificare dal punto di vista sistematico il nostro ordinamento tributario.

La proposta segue quella formulata dal Governo Draghi (A.C. n. 75, che riproduce l'A.S. n. 2651, trasmesso dalla Camera al Senato dopo la conclusione del suo esame il 22 giugno 2022, e il cui *iter* non si è concluso a causa dell'interruzione della legislatura, ora abbinato nell'esame parlamentare alla riforma proposta dal Governo attuale) ma se ne discosta per numerosi profili, innanzitutto per quanto attiene il carattere organico della riforma proposta dall'attuale Governo, che affronta tutta la materia, sia sostanziale che procedimentale, e distinguendo in particolare anche la materia delle accise e dazi doganali rispetto alla disciplina in materia di imposte dirette e indirette.

Nei 20 articoli, suddivisi in quattro titoli la materia procedimentale e sanzionatoria viene affrontata nei primi quattro, dedicati ai principi generali (oltre che alla tempistica di attuazione della delega) e nei successivi artt. 14 - 18, che riguardano i procedimenti (artt. 14, 15, 16), il processo (art. 17), il sistema sanzionatorio (art. 18); gli ultimi due articoli della legge delega sono invece dedicati, rispettivamente, al riordino mediante codificazione dei testi in materia tributaria e alle disposizioni in materia di coperture finanziarie.

Prima di affrontare i profili di prospettata riforma del procedimento di accertamento e controllo, e del sistema sanzionatorio, si segnala l'utilità di richiamare, dato l'auspicato ampio intervento nel sistema tributario nel suo complesso, i principi posti a base del progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani, i cui lavori sono stati alla base della riforma fiscale attuata nel biennio 1972-1973 (su cui cfr. BISES B., a cura di, *Il progetto di riforma della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, Bologna, 2014).

Lo «*Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*» pubblicato nel 1964 fissava alcuni obiettivi rimasti attuali, tra cui in particolare la «*chiarezza e semplicità*» e la «*progressività*» (anche intesa, secondo quanto riferito da BISES B., come «*redistribuzione del reddito reale, da realizzarsi attraverso politiche complessive di entrate e spese pubbliche, e richiedente pertanto soluzione ai problemi di evasione ed elusione fiscale*»). Tali obiettivi sarebbero da conseguire anche grazie ad un più moderno assetto procedimentale, calibrando l'ottica non più sull'ente impositore ma sul contribuente, riducendo o eliminando strumenti, quali il “concordato” (ora riproposto nella proposta di riforma tributaria del Governo) in quanto avrebbero lasciato eccessiva discrezionalità ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

Lo studio della Commissione Cosciani, quindi, seppure predisposto nell'ottica di modernizzare un sistema tributario molto diverso da quello attuale, mantiene negli obiettivi e nei criteri una forte attua-

lità, potendo riscontrare concetti richiamati anche nella legge delega; il richiamo, tra gli obiettivi di un sistema tributario moderno, del suo «adeguamento» al «Trattato della Cee» (all'epoca, da pochi anni sottoscritto, proprio a Roma, nel 1957) trova continuità nell'art. 3 della legge delega proposta dal Governo, dedicato ai «Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale», laddove il contesto sovranazionale di riferimento oggi non si limita alle fonti comunitarie, ma si arricchisce del richiamo alle *soft law* del diritto tributario internazionale, quali i report OCSE nell'ambito del progetto BEPS.

Una riflessione al legislatore dovrebbe poi provenire da un'opera sempre attuale significativamente pubblicata nel 1945 (BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, ristampa, Milano, 1975) e, per gli studiosi, nella raccomandazione recata nella prefazione a tale Opera di Luigi Einaudi, e cioè l'esigenza di «*suscitar dubbi, far nascere problemi, provocare discussioni*», raccomandazione ben riposta nello studio di Berliri, laddove si evidenzia che il sistema tributario deve essere «*prima di tutto un meccanismo che funziona*», il che porta a cercare di comprendere il significato del buon «funzionamento» del procedimento di accertamento della materia imponibile (sia essa proveniente dalla manifestazione di capacità contributiva patrimonio, consumo, reddito). Inoltre, un sistema tributario che «funziona» presenta meccanismi sanzionatori effettivi e adeguati, *rectius* proporzionati, alle violazioni commesse, secondo peraltro quanto richiamato nella stessa legge delega.

Lo scopo del presente contributo è di evidenziare alcuni temi di riflessione sollecitati dalla lettura delle disposizioni in materia di procedimenti di accertamento, e sul regime sanzionatorio generale in materia di imposte dirette e imposta sul valore aggiunto, ciò in quanto tale analisi può consentire di apprezzare sia la dimensione sostanziale, sia quella procedimentale del principio di proporzionalità (sul portato sempre più rilevante nella riflessione sistematica di tale principio, anche alla luce della giurisprudenza nazionale, e sovranazionale, si rinvia, per quanto attiene le sanzioni tributarie, ad SALVATI A., *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, su questa *Rivista*, 21 marzo 2023, ivi per ampia bibliografia in materia, tra cui si segnala l'opera monografica di MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017. Più recentemente con riguardo al comparto delle sanzioni doganali, diffusamente interessato peraltro dalla bozza di legge delega fiscale, e sul quale si potrà opportunamente dedicare uno specifico approfondimento, cfr. CIARCIA A.R., *Sull'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 82 ss. In materia, invece, più specificamente procedimentale, cfr. TURINA A., *DAC 6, diritto primario europeo e proporzionalità: un equilibrio precario*, su questa *Rivista*, 31 dicembre 2021; si segnala peraltro che tale contributo fa parte del volume monografico n. 2-bis/2021 di questa *Rivista*, curato da ARGINELLI P., *Il recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina*. Cfr. anche MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio di informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 993 ss. e, per una ricostruzione del principio in ottica anche sovranazionale con specifico riguardo all'attuazione del tributo, PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Bari, 2015; più recentemente, relativamente alla *vexata quaestio* di tutela avverso il diniego di autotutela, seppure in annotazione a controversia in materia di riscossione, CAPO L., *Il diniego di autotutela tributaria: le teorie che limitano la difesa del contribuente e il principio di proporzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1800 ss.).

2. Gli aspetti caratterizzanti della bozza di legge delega di riforma del sistema fiscale in materia di procedimento di accertamento tributario che si vogliono evidenziare in tale sede riguardano innanzitutto le potenzialità positive e le incertezze applicative generate dall'utilizzo delle nuove tecnologie e dell'intelligenza artificiale nella fase di attuazione dei tributi, e peraltro, allo stesso tempo, nella fase di interlocuzione non legata all'accertamento dei tributi, il ridimensionamento dell'istituto dell'interpello, che dovrebbe essere utilizzato essenzialmente - dal punto di vista oggettivo - solo per le fattispecie che generano incertezze operative maggiormente rilevanti e - dal punto di vista soggettivo - da parte dei contribuenti di più rilevante dimensione.

Un ulteriore profilo che merita di essere affrontato consiste nel rafforzamento - per i contribuenti di maggiore dimensione - del regime di adempimento collaborativo, anche mediante l'estensione della platea dei contribuenti potenzialmente interessati, e l'introduzione del concordato preventivo biennale, su base opzionale, per i contribuenti di minore dimensione.

Tali profili, parzialmente o del tutto innovativi, sono legati dall'esigenza di verificare che, *de jure condendo*, le prospettate modifiche siano in concreto coerenti con l'asserita centralità - in più parti della bozza di legge delega - del principio del contraddittorio nella fase di accertamento del tributo; su tale specifico aspetto si svolgerà una specifica riflessione dopo aver enucleato i passaggi salienti della disciplina in materia di procedimento accertativo della bozza della legge delega.

Prima di affrontare specificamente tali profili, giova ricordare come, ai fini della tutela del contribuente nel procedimento tributario, sarà di importanza paradigmatica e centrale, anche ai fini della "codificazione" (art. 19), prevista come modalità organizzativa sistematica dell'ordinamento tributario, la disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui dovranno essere innanzitutto verificate le modalità di implementazione alla luce del percorso della giurisprudenza (in particolare, comunitaria), al fine di allineare il diritto positivo ai contenuti più attuali del diritto vivente (in argomento, per interessanti spunti sistematici, cfr. MELIS G., *Possibili interventi migliorativi sui principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento*, in *il fisco*, 2023, 16, 1521 ss.).

2.1. La bozza di legge delega prevede, come accennato, un ampio utilizzo della tecnologia e dell'intelligenza artificiale, quale elemento che dovrà essere sempre centrale - negli auspici del Governo - per rendere più semplice il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente (già nella fase di interpello, e poi nella fase di contraddittorio "anticipato" e "guidato", se così si può dire, su cui *infra* in materia di concordato preventivo biennale).

L'utilizzo delle tecnologie digitali e delle «*soluzioni di intelligenza artificiale*» è innanzitutto richiamato dall'art. 2, che reca i principi generali del diritto tributario nazionale, per quanto attiene gli obiettivi di prevenire e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale e razionalizzare il sistema tributario e dall'art. 4, dedicato alla revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (nell'ambito delle misure per la razionalizzazione della disciplina dell'interpello, in particolare ordinario o probatorio, disciplinato dall'art. 11 L. n. 212/2000, quale strumento da utilizzarsi in via residuale rispetto alle risposte ottenute anche mediante l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale).

Le opportunità fornite dall'individuazione di «*nuove soluzioni tecnologiche*», in vista della «*semplificazione*» e del «*graduale superamento*» degli indici sintetici di affidabilità viene indicata all'art. 14 della legge delega, ma è nell'ambito del procedimento di accertamento (art. 15) che l'utilizzo di tecnologie digitali (anche «*supportate dall'intelligenza artificiale*») assume un ruolo centrale.

Innanzitutto, tale ruolo dovrebbe essere rilevante nell'ottica di semplificazione del procedimento stesso (comma 1, lett. a) ma, soprattutto, per ottenere «*attraverso la piena interoperabilità tra le banche dati, la disponibilità di informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo*». Tali informazioni dovrebbero poi essere utilizzate al fine di impostare azioni mirate dirette a circoscrivere l'attività di controllo nei confronti dei contribuenti a più alto rischio fiscale e per «*ridurre*» (*rectius*, contrastare) i fenomeni di evasione e di elusione fiscale, «*massimizzando*» (*rectius*, incentivando...) l'adempimento spontaneo dei contribuenti (lett. e).

Si tratta di un punto di notevole portata operativa, che suscita al tempo stesso necessaria attenzione in quanto se da un lato può portare indubbi benefici (soprattutto - a tenore di chi scrive - nella fase precedente allo svolgimento del procedimento di accertamento, e cioè nella fase di analisi e ricerca dei soggetti da sottoporre a controllo), dall'altro sollecita l'adozione di importanti e sostanziali presidi sotto il profilo della tutela del contribuente in quanto già nel (noto) utilizzo di strumenti *lato sensu* legati alle nuove tecnologie (*i.e.* metodi di accertamento basati su indici, coefficienti, parametri, studi di settore, indici di affidabilità fiscale) si riscontra la difficoltà nell'elaborazione della disciplina di riferimento (così, in particolare, PAPARELLA F., *L'analisi delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 617 ss., ivi per ampi richiami di dottrina sui profili fiscali dell'economia digitale).

Al riguardo, certamente l'utilizzo delle tecnologie digitali è una necessità, oltre che un'opportunità, nel procedimento tributario, il che è confermato dal D.M. 15 luglio 2021 (atto di indirizzo per il triennio 2021-2023), laddove in particolare si ricorda che nell'ambito dello sviluppo dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti occorre realizzare «una piena digitalizzazione», nell'ottica di «facilitare gli adempimenti e minimizzare i costi»; gli interventi diretti a rafforzare l'utilizzo delle tecnologie digitali nel rapporto tra cittadino e Pubblica amministrazione sono peraltro centrali nell'ambito dell'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza – PNRR. Tali interventi sono condensati nella prima componente della Missione 1 dedicata a «Digitalizzazione, innovazione e sicurezza nella PA» (M1C1). Tale componente si articola a sua volta in tre ambiti di intervento, il primo dei quali è dedicato in maniera specifica a «Digitalizzazione PA» (M1C1.1) (per un inquadramento della riforma fiscale nell'ambito dell'attuazione del PNRR, cfr. GIOVANARDI A., *Piano nazionale di ripresa e resilienza a riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 7 marzo 2023).

Il D.M. 15 luglio 2021 (unitamente alle indicazioni in materia di procedimento tributario che si possono trarre dal diritto europeo, e tra l'altro dalle direttive DAC, in particolare DAC 7), seppure forse non sollecitano la possibilità (necessità) di ragionare su nuovi modelli teorici (in tal senso, PAPARELLA F., cit.), dall'altro sono fonte di riflessione alla luce dei principi che sono posti a presidio del rapporto tra Fisco e contribuente.

L'importanza di affidarsi ai principi (in particolare) derivanti dal diritto comunitario in materia di procedimento tributario, è tanto più importante in quanto - se da un lato l'utilizzo della tecnologia digitale nella fase di attuazione del tributo, prima ancora di essere prevista e prospettata dal disegno di legge delega è accolta come elemento paradigmatico del rapporto Fisco/contribuente per il futuro - dall'altro le nuove modalità di dialogo procedimentale che verranno mediate dalla tecnologia digitale sono in concreto inesplorate, da costruire in concreto.

In particolare, tra le domande che sorgono vi è, da un lato, comprendere (se) verranno introdotte modalità innovative per svolgere le attività di controllo (accessi, inviti, questionari) e se verranno introdotti strumenti innovativi nella fase precedente, in senso stretto, al procedimento di accertamento tributario e, per entrambe le ipotesi, se potranno essere introdotte nuove modalità idonee a preservare i diritti dei contribuenti o se potranno essere rafforzati strumenti già adottati.

Oltre a tale intervento di adeguamento (o anche di interpretazione evolutiva) del diritto vivente, nell'ottica di rafforzare, innanzitutto, il diritto al contraddittorio (in tal senso cfr. art. 15, comma 1, lett. b del disegno di legge delega fiscale, su cui si tornerà *infra* in particolare in materia di concordato preventivo biennale), l'utilizzo delle tecnologie digitali (e dell'intelligenza artificiale) appare innanzitutto rivolto essenzialmente a rafforzare la fase di analisi del rischio fiscale e di individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo in maniera più “mirata”, in pratica migliorando e rendendo più efficiente l'attività in progressivo affinamento da diversi anni da parte delle Agenzie fiscali (art. 15, comma 1, lett. e).

Ciò detto, per entrambi i profili sopra rappresentati, e quindi sia nella fase di selezione dei contribuenti, sia nella fase di attuazione del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria, un aspetto di importanza sistematica è rappresentato dal corretto presidio della riservatezza dei dati dei contribuenti (su cui *inter alia*, sulla sezione telematica di questa *Rivista*, QUATTROCCHI A., *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, 2022, 2, IV, 623 ss. e ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, 2022, 1, III, 118 ss. sui temi più specifici dell'interrelazione tra disciplina di tutela della riservatezza e la fase di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sulle conseguenze in sede procedimentale e processuale in caso di inutilizzabilità dei dati illegittimamente trattati, MARCHESELLI A. - RONCO S.M., *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 97 ss.), per cui l'occasione della legge delega può essere particolarmente utile e proficua al fine di offrire nel diritto positivo regole di raccordo tra disciplina generale e disciplina specifica in materia tributaria.

Nell'ambito più specifico della disciplina attuative del procedimento tributario, si pongono interrogativi circa l'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria delle tecnologie digitali nelle fasi

disciplinate dagli artt. 32 D.P.R. n. 600/1973 e 54 D.P.R. n. 633/1972, quindi in particolare in merito all'eventualità di effettuazione, ad esempio, di accessi "da remoto" da parte degli Uffici presso la sede del contribuente; tale eventualità pare peraltro non del tutto peregrina, laddove - come sopra richiamato - l'art. 15, comma 1, lett. a) e la successiva lett. e), n. 2, si prefiggono di «ridurre» gli oneri amministrativi a carico del contribuente, oneri che possono in concreto riguardare la gestione della fase di accesso, ispezione e verifica svolta "in presenza", secondo un'espressione ormai diffusa a seguito delle modalità sperimentate di incontri e riunioni "a distanza" rese necessarie dalle misure di limitazione della circolazione per contenere la diffusione del Covid-19.

Tale approccio potrebbe comportare, ad esempio, l'invio del preavviso dell'accesso (perlomeno per i contribuenti che ne hanno autorizzato l'utilizzo e/o ne siano obbligati a disporre) mediante comunicazione a mezzo posta elettronica certificata (PEC), accesso che potrebbe formalizzarsi mediante una iniziale video conferenza utilizzando una piattaforma digitale specifica, così da consentirne anche la registrazione, nell'ottica di piena trasparenza e legittimità dell'azione amministrativa, oltre che di tutela del contribuente anche successivamente allo svolgimento dell'accesso utilizzando le modalità telematiche e offerte dalle nuove tecnologie. Pensiamo, al riguardo, anche alle opportunità in questo senso offerte dalla conservazione sostitutiva delle fatture e della contabilità.

Il suddetto strumento potrebbe, in concreto, affiancare le modalità consuete di svolgimento delle attività di controllo, senza sostituirsi alle stesse, favorendo anche un immediato e proficuo contraddittorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria; potrebbe inoltre essere la modalità tecnicamente privilegiata nell'ambito del regime di adempimento collaborativo, disciplinato dal D.Lgs. n. 128/2015, di cui la delega fiscale prefigura un «potenziamento» (art. 15, comma 1, lett. f, n. 1, di cui *infra*, innanzitutto prevedendo la riduzione della soglia di accesso a tale regime (e conseguentemente di dotare l'Amministrazione finanziaria di risorse destinate alla gestione di tale specifico procedimento) ivi declinando numerosi vantaggi (e oneri) per il contribuente che, su base opzionale, intenda aderirvi.

Prima di procedere ad analizzare i profili maggiormente significativi recati dal regime di adempimento collaborativo, è opportuno segnalare, in conclusione, come l'utilizzo delle tecnologie digitali nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria sollecita ulteriori riflessioni, rispetto a quelle sopra rappresentate, tra l'altro relative alla difficoltà nell'accesso agli strumenti offerti dalla tecnologia da parte di una larga parte della platea di contribuenti, meno scolarizzati, più anziani, dal che ne deriva un impatto in concreto di necessaria (maggior) tutela (su tali aspetti, e più in generale per un'ampia e completa ricognizione dei temi di ricerca, e di necessario approfondimento, cfr. da ultimo CONTRINO A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, I, 105 ss.).

2.2. In merito al potenziamento del regime di adempimento collaborativo, tale iniziativa è da ascrivere nell'ambito dell'implementazione delle misure che «incentivano l'adempimento spontaneo del contribuente», unitamente all'introduzione «per i soggetti di minore dimensione» del «concordato preventivo biennale», su cui più avanti nel testo.

Per quanto attiene le misure in materia di adempimento collaborativo si osserva che, se da un lato le misure prospettate prefigurano indubbi vantaggi innovativi, soprattutto in termini sanzionatori, conseguenti all'adesione a tale regime, dall'altro si pongono a carico del contribuente significativi oneri dal punto di vista *lato sensu* "amministrativo".

Taluni degli oneri prospettati sono peraltro già noti, in quanto recati nella disciplina attuativa del D.Lgs. n. 128/2015 che ha introdotto questa innovativa modalità di definizione dell'obbligazione tributaria, e rientrano nell'ambito delle misure abitualmente adottate nei gruppi societari più strutturati, nell'ottica di dover mantenere, tra l'altro, adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, come del resto valorizzato dalla disciplina in materia di crisi d'impresa e dalla normativa in materia di responsabilità amministrativa degli enti *ex* D.Lgs. n. 231/2001 (si pensi, in particolare, al requisito richiesto sub 1.2 dell'art. 15 della bozza di legge delega, laddove l'accesso al regime di adempimento collaborativo sarebbe consentito anche per le società che non soddisfano i requisiti per accedervi, però

appartenenti a un gruppo di imprese nel quale «*almeno un soggetto ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo*»).

Sono poi previsti nuovi oneri in relazione alla possibilità di conseguire effetti premiali più innovativi rappresentati *sub art. 15, comma 1, 1.9*) in materia sanzionatoria (sia nell'ambito delle violazioni amministrative che dei reati tributari) e di deflazione del contenzioso potenziale (*sub 1.9.3* viene prevista l'introduzione di «*istituti speciali di definizione in un predeterminato lasso temporale del rapporto tributario circoscritto*», purchè siano acquisite «*certificazioni*» specifiche rilasciate da «*professionisti qualificati*» che attestano la «*correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti*»).

Si tratta di un corredo di disposizioni che indubbiamente collocano il regime dell'adempimento collaborativo nell'ambito del modulo di attuazione del tributo pienamente basato sulla *enhanced relationship*, e pertanto nell'ambito di una relazione di tipo c.d. "orizzontale" tra contribuente e Amministrazione finanziaria, per distinguerla da quella "verticale", tipicamente riconducibile al modulo autoritativo di attuazione del tributo (in materia, con particolare riferimento all'impatto sul regime sanzionatorio tributario, cfr. MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 749 ss. Più recentemente, descrive le novità recate dal disegno di legge delega fiscale, A. DODERO A., *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *il fisco*, 2023, 14, 1327 ss.).

Accanto a tale disciplina, per imprenditori di minori dimensioni e lavoratori autonomi viene contemplata la possibilità di aderire al «*concordato preventivo biennale*» (art. 19, comma 1, lett. f, n. 2), strumento che consente di definire anticipatamente, per due periodi d'imposta, il contenuto sostanziale dell'obbligazione tributaria.

Tale misura richiama i precedenti tentativi di introdurre nell'ordinamento disposizioni di analogo tenore, e cioè il concordato preventivo triennale, poi biennale, *ex L. n. 80/2003*, attuato per gli anni 2003-2004 con scarso successo, e la pianificazione fiscale concordata, prevista dalla Legge finanziaria per il 2005, mai attuata in quanto abrogata dal D.L. n. 223/2006 (per una ricognizione delle precedenti misure, e per la descrizione dell'assetto prefigurato dalla bozza di delega fiscale, cfr. TREVISANI A., *Concordato preventivo biennale come strumento di semplificazione del rapporto tributario*, in *il fisco*, 2023, 15, 1419 ss.).

Le misure caratterizzanti e, allo stesso tempo, che suscitano maggiori riflessioni sono condensate al punto 2.1, laddove si prevede «*l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, ad accettare e rispettare la proposta per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP formulata dall'Agenzia delle Entrate anche utilizzando le banche dati e le nuove tecnologie a disposizione*».

Dalla lettura sistematica della proposta contenuta nella bozza di legge delega fiscale emerge innanzitutto una potenziale distonia tra la valorizzazione del diritto al contraddittorio, declinato in realtà come «*principio*» del contraddittorio (*sub 15.1, lett. b*) rispetto alla previsione della sua attuazione con «*modalità semplificate*» nell'ambito della procedura che porta alla formulazione della proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, proposta sostanzialmente vincolante per il contribuente.

Gli effetti di tale proposta, formulata dall'Amministrazione (anche se in contraddittorio "semplificato"), anche qualora sia accettata dal contribuente, possono venir meno qualora, in caso di accertamento (non vengono specificate esclusioni per specifici metodi, ma potrebbero esserlo nei decreti delegati, valorizzando i benefici attualmente conseguibili in caso di raggiungimento di determinati "punteggi" a seguito della compilazione degli attuali Indici sintetici di affidabilità fiscale – ISA) risultino non dichiarati componenti positivi (ricavi o compensi) negli anni «*oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti*» per un importo «*superiore a prestabilite soglie ritenute significative*» ovvero qualora il contribuente abbia commesso «*altre violazioni fiscali di non lieve entità*».

In sintesi, a differenza del regime di adempimento collaborativo, applicabile su base opzionale ai contribuenti di maggiore dimensione, la relazione tra contribuente ed Amministrazione prefigurata in caso di concordato preventivo biennale resta decisamente "verticale".

La partecipazione del contribuente alla fase di attuazione del tributo appare infatti piuttosto sfumata, essendo relegata ad “assistere” ad un contraddittorio se si può dire “ispirato” dalle tecnologie digitali e dalle banche dati; non sono peraltro evidenziati specifici profili di vantaggio in materia sanzionatoria, profili che meriterebbero di essere meglio declinati al fine di evitare che lo strumento, applicabile potenzialmente ad una vasta platea di contribuenti, venga in concreto scarsamente utilizzato.

La disciplina prefigurata dal legislatore della delega, infatti, non solo non prevede benefici sanzionatori specifici (la disapplicazione del regime ordinario di determinazione dell'IRPEF, o dell'IRES, che rende irrilevante il maggior o minor reddito rispetto a quello predeterminato mediante il concordato discende *naturaliter* dall'istituto, per cui non può essere ascritto tra i benefici premiali in materia sanzionatoria), ma contempla la «decadenza» dal concordato, al ricorrere delle situazioni più sopra declinate.

Tale decadenza appare ascrivibile al novero delle sanzioni “improprie” (sulla distinzione tra sanzioni proprie e improprie, per tutti cfr. DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L. - BERLIRI C., a cura di, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 519-532) perlomeno, assumendo che comunque verrà puntualmente disciplinato dal punto di vista procedimentale e pertanto oggetto di specifico procedimento di contestazione (e pertanto di tutela del contribuente sia nella fase procedimentale sia nella eventuale fase processuale), limitatamente alla decadenza riconducibile a violazioni «di non lieve entità» riscontrate in annualità precedenti all'adesione al concordato preventivo biennale.

Non si comprende, infatti, se non con una *ratio* impropriamente punitiva, perché far discendere l'effetto della decadenza da violazioni riscontrate per annualità precedenti (quindi estranee) all'oggetto del concordato preventivo biennale.

Alla luce di quanto sopra esposto, volendo trarre alcune prime conclusioni in attesa di conferme o correzioni nel corso dell'*iter* normativo, appare evidente una maggiore demarcazione tra contribuenti di maggiore dimensione e contribuenti ordinari, sia nell'ambito della possibilità di utilizzare l'istituto dell'interpello, sia per quanto attiene il procedimento di accertamento del tributo.

Tale demarcazione, se da un lato pare astrattamente comprensibile alla luce della maggiore complessità dei “grandi” contribuenti rispetto ai contribuenti “ordinari”, prospetta una diversa connotazione dell'obbligazione tributaria, in quanto nel caso dell'applicazione del concordato preventivo biennale la determinazione ordinaria dell'IRPEF o dell'IRES viene sostituita da una determinazione forfetaria dell'imposta sul reddito prodotto (sia esso di impresa piuttosto che di lavoro autonomo), mentre nel caso del regime dell'adempimento collaborativo viene in pratica concordato il *tax rate* dei soggetti maggiormente strutturati.

Inoltre, dal punto di vista procedimentale, mentre i contribuenti di maggiore dimensione (la cui platea viene ampliata, negli auspici della delega fiscale) possono beneficiare di importanti riduzioni sanzionatorie, sopra richiamate, questo non accade per quanto attiene i contribuenti che intendano esprimere l'opzione per il regime del contraddittorio preventivo, che rischiano anche la decadenza dal concordato anche nel caso in cui vengano riscontrate violazioni «di non lieve entità» (trattasi di soglia che dovrà essere definita con attenzione dalla decretazione delegata) relativamente ad annualità precedenti all'adesione al regime (da cui l'effetto impropriamente sanzionatorio sopra richiamato).

Emerge, infine, dal punto di vista semantico la diversa ampiezza del diritto al contraddittorio nel caso di adesione al regime di adempimento collaborativo, laddove si prevede (1.5) i «introdurre nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo» e anche (1.7) di «emanare un apposito codice di condotta che disciplina i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti», mentre in caso di adesione al concordato preventivo biennale il contraddittorio è svolto «con modalità semplificate».

Sotto tale ultimo profilo, più che «modalità semplificate» sarebbe stato opportuno richiamare in tale passaggio della legge delega, a scanso di equivoci, l'aggettivo «rafforzate», per evitare il dubbio, che oggettivamente sussiste, circa il fatto che tali modalità saranno diverse da quelle previste in generale al precedente art. 15, lett. b), nn. 1) – 4), ascrivibili all'attuazione del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Seppure in un contesto procedimentale diverso rispetto a quello tipicamente riconducibile all'attività di accertamento disciplinata dagli artt. 32 D.P.R. n. 600/1973 e 54 D.P.R. n. 633/1972, in-

fatti, proprio considerando la particolare rilevanza per il contribuente (e il rischio anche di decadenza) dell'accesso al regime di concordato preventivo, sarebbe utile ipotizzare un significativo rafforzamento (e non la semplificazione) del contraddittorio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO A., *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, VI, 735 ss.
- ALBANO A., *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedurali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.
- ALBANO A., *Illecito e sanzione tributaria: contributo alla teoria del diritto tributario punitivo (europeo)*, in *Nuovo dir. soc.*, 2020, 10, 1337 ss.
- ARGINELLI P. (a cura di), *Il recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina*, in *Riv. tel. dir. trib.*, volume monografico n. 2-bis/2021
- BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, ristampa, Milano, 1975
- BISES B. (a cura di) *Il progetto di riforma della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, Bologna, 2014
- CAGNOLA F. - BONCOMPAGNI F., *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal D.L. 30 marzo 2023, n. 34*, in *sistemapenale.it.*, 13 aprile 2023
- CAPO A., *Il diniego di autotutela tributaria: le teorie che limitano la difesa del contribuente e il principio di proporzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1800 ss.
- CIARCIA A.R., *Sull'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 82 ss.
- CONTRINO A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, I, 105 ss.
- DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1317 ss.
- DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 519-532
- DODERO A., *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *il fisco*, 2023, 14, 1327 ss.
- GIOVANARDI A., *Piano nazionale di ripresa e resilienza a riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 7 marzo 2023 e in questo fascicolo
- GIOVANNINI A., *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1317 ss.
- LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 27 ss.
- LOVECCHIO L., *Le criticità nell'applicazione della recidiva nelle sanzioni tributarie*, in *il fisco*, 2021, 19, 1863 ss.
- MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio di informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 993 ss.
- MARCHESELLI A. - RONCO S.M., *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 97 ss.
- MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 749 ss.
- MELIS G., *Possibili interventi migliorativi sui principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento*, in *il fisco*, 2023, 16, 1521 ss.
- MELIS G. - GOLISANO M., *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 579 ss.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012
- MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, 471 ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017
- PAPARELLA F., *L'analisi delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 617 ss.

- PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Bari, 2015
- PIERRO M.C., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 679 ss.
- QUATTROCCHI A., *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, IV, 623 ss.
- SALVATI A., *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 21 marzo 2023 e in questo fascicolo
- SEER R. - WILMS A.L. (a cura di), *Surcharges and penalties in tax law*, L'Aia, 2016
- TODINI C., *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 731 ss.
- TRAVERSA E. - ALFANO R., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 10 ss.
- TREVISANI A., *Concordato preventivo biennale come strumento di semplificazione del rapporto tributario*, in *il fisco*, 2023, 15, 1419 ss.
- TURINA A., *DAC 6, diritto primario europeo e proporzionalità: un equilibrio precario*, in ARGINELLI P. (a cura di), *Il recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina*, in *Riv. tel. dir. trib.*, volume monografico n. 2-bis/2021
- ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.

IL CONTRADDITTORIO

Prime osservazioni sulle proposte di modifica in tema di accertamento dei tributi e sistema sanzionatorio contenute nel DDL di riforma fiscale (Parte seconda)

Observations about proposal on tax proceeding and tax penalties system included in the draft of the enabling act on tax reform (Second part)

ALESSANDRO ALBANO

Abstract

Il Consiglio dei Ministri lo scorso 16 marzo ha approvato la proposta di legge delega per la riforma fiscale, un progetto organico che ha l'ambizioso obiettivo (tanto più in quanto la riforma non può prevedere nuovi oneri a carico delle finanze pubbliche) di riorganizzare l'intero sistema tributario, riproducendo quindi, con contenuti molto più ampi e strutturati, l'iniziativa già assunta in questo senso, da ultimo, dal Governo Draghi. Le soluzioni prospettate dalla delega fiscale in materia di procedimento di accertamento e di sanzioni sono fonte di riflessioni, sia per quanto attiene la centralità dell'utilizzo delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo, già accennata, sia per quanto riguarda il necessario coordinamento (tutto da definire) tra poteri di accertamento e adesione (o meno) preventiva al regime premiale del concordato preventivo biennale. E infine, l'anticipazione del dialogo procedimentale ("incanalato" in base ai risultati offerti dall'intelligenza artificiale) può forse comportare una concreta limitazione del diritto al contraddittorio? In materia sanzionatoria, in particolare, non viene richiamato il tema del necessario riordino delle violazioni formali (e meramente formali), che pure avrebbe potuto essere accennato, così come il profilo del procedimento di irrogazione delle medesime, e resta complicato individuare quali siano i Paesi europei ai cui "standard" in materia di "proporzionalità" sanzionatoria il Governo propone di uniformarsi. In materia, un primo riferimento può trarsi, nell'esercizio in concreto della delega fiscale, dalla sentenza della Corte costituzionale n. 46, depositata il giorno successivo all'approvazione della legge delega da parte del Governo (17 marzo 2023).

Parole chiave: riforma fiscale, procedimento tributario, sanzioni tributarie, proporzionalità

Abstract

On 16 March, the Council of Ministers approved the proposal for the enabling act for tax reform, an organic project that has the ambitious goal (all the more so since the reform cannot foresee new burdens on public finances) to reorganize the entire tax system, thus reproducing, with much broader and structured contents, the initiative already taken in this sense, finally, by the Draghi Government. The solutions proposed by the tax delegation in the field of tax proceedings and sanctions are a source of reflection, both as regards the centrality of the use of digital technologies in the implementation phase of the tax, already mentioned, both with regard to the necessary coordination (everything to be defined) between powers of assessment and membership (or not) prior to the reward scheme of the two-year arrangement. And finally, can the anticipation of procedural dialogue ("channelled" according to the results offered by artificial intelligence) perhaps lead to a concrete limitation of the right of contradictory? In the matter of sanctions, in particular, there is no mention of the need to reorder formal (and purely formal) infringements, which could also have been mentioned, as well as the profile of the related proceeding, and it remains hard to identify the European countries to whose "standards"

in the field of “proportionality” sanction the Government proposes to conform. In this regard, a first reference can be drawn, in the concrete exercise of the fiscal delegation, from the judgment of the Constitutional Court n. 46, filed the day after the approval of the delegated law by the Government (17 March 2023).

Keywords: *tax reform, tax proceeding, tax penalties, proportionality*

SOMMARIO: **1.** Le proposte di riforma in materia di sistema sanzionatorio tra principi sovranazionali e ordinamenti esteri: verso una rimeditazione della funzione della sanzione tributaria? - **2.** Conclusioni (provvisorie): verso un rapporto obbligatorio (apparentemente) meno verticale, l'importanza di preservare la tutela dei contribuenti, la necessità di una veste organica in sede di “codificazione” tributaria.

1. L'art. 18 del disegno di legge delega fiscale prevede una significativa riorganizzazione delle sanzioni tributarie, sia conseguenti violazioni amministrative, sia fattispecie ascrivibili ai reati tributari (comma 1) sia, infine, in materia di sanzioni afferenti le accise e le altre imposte indirette (comma 2).

Nel seguito verranno sviluppate alcune considerazioni relativamente al comma 1, e pertanto limitatamente alle sanzioni applicabili per illeciti tributari afferenti il comparto delle imposte dirette, IVA e altre imposte indirette e tributi degli enti territoriali, prima di trarre alcune conclusioni (provvisorie) sulla bozza di disegno di legge delega, così come attualmente in discussione alla Camera dei deputati.

Giova anzitutto premettere che le tematiche afferenti il sistema sanzionatorio nel suo complesso meritano una rimeditazione *funditus*, tenuto conto della centralità, nella riflessione dogmatica, della nozione di illecito tributario e della mancanza, tuttora nel nostro ordinamento, di una efficace allocazione, rispettivamente, in sede amministrativa e in sede penale, della reazione alle violazioni commesse dal contribuente (per un primo contributo, meritevole di ulteriore approfondimento, soprattutto in relazione al tema, non del tutto scrutinato, della funzione premiale delle sanzioni tributarie, si consenta il rinvio ad ALBANO A., *Illecito e sanzione tributaria: contributo alla teoria del diritto tributario punitivo [europeo]*, in *Nuovo dir. soc.*, 2020, 10, 1337 ss.).

La bozza di legge delega si occupa, per quanto attiene il comparto imposte dirette e indirette, IVA: (i) principalmente, del tentativo di offrire una maggiore coerenza del sistema sanzionatorio al principio di proporzionalità; (ii) dell'obiettivo di razionalizzare la reazione sanzionatoria in sede penale e amministrativa, limitando le potenziali duplicazioni (*ne bis in idem*); (iii) dell'ampliamento delle cause di non punibilità, valorizzando i comportamenti di collaborazione tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, in particolare per quanto attiene il regime dell'adempimento collaborativo.

Dal punto di vista formale, l'intervento prospettato in materia di sanzioni tributarie è articolato in tre parti: la lettera a) riguarda gli “aspetti comuni” alle sanzioni amministrative e penali, la lettera b) è dedicata alle sanzioni penali e, infine, alla lettera c), illustra i principi e criteri direttivi a cui dovrebbe essere informata la riforma in materia di sanzioni amministrative.

Per quanto attiene gli “aspetti comuni” alle sanzioni amministrative e penali, *sub* lett. a), viene posta in luce l'esigenza di «razionalizzare» il sistema sanzionatorio (amministrativo e penale) ai fini del «completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*» (su tale profilo, in ottica ricostruttiva, senza pretesa di esaustività, cfr. TRAVERSA E. - ALFANO R., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 10 ss.; TODINI C., *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 731 ss.; MELIS G. - GOLISANO M., *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 579 ss.).

Tale preoccupazione consente di evidenziare che è ritenuto cruciale, nell'ambito della riforma del sistema sanzionatorio, il coordinamento normativo della reazione dell'ordinamento nel suo complesso, nel cui ambito non si può peraltro prescindere dalla tematica della responsabilità amministrativa degli enti, tenuto conto dell'inclusione di taluni reati tributari tra quelli presupposto nell'ambito della imple-

mentazione del D.Lgs. n. 231/2001 (che determina l'ampliamento della tematica del *ne bis in idem* agli enti societari, in quanto altrimenti la tematica sarebbe limitata alla coesistenza delle sanzioni penali e amministrative applicabili alle persone fisiche).

Nell'ambito degli aspetti comuni, è apprezzabile quanto recato *sub* n. 2) della lett. a), laddove si prospetta un allineamento tra procedimento tributario e processo penale in merito agli effetti dell'estinzione del debito tributario (artt. 13, 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000; al riguardo, per un richiamo ai profili di conflittualità e di necessaria organizzazione delle cause di non punibilità, in relazione alla *vexata quaestio* dei crediti inesistenti e non spettanti, si rinvia ad ALBANO A., *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedurali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.).

Il legislatore delegato dovrà quindi prevedere, coerentemente a tale criterio direttivo, interventi idonei a configurare un complessivo riconoscimento di tutti gli istituti premiali già contemplati e che verranno rafforzati nel procedimento tributario, e della conciliazione giudiziale, questo nell'evidente logica deflativa del processo penale.

L'ultimo degli aspetti comuni alle sanzioni penali e amministrative si occupa di offrire rilevanza al fine di «*escludere ovvero ridurre*» l'entità delle sanzioni in caso di adozione del «*tax control framework*» per le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, cioè la *cooperative compliance*, allargata e rafforzata (si rinvia a quanto illustrato nella prima parte).

Analoghi effetti dovranno essere previsti a favore delle imprese (si escludono i contribuenti persone fisiche) che non possiedono i requisiti per aderire al regime della *cooperative compliance*, qualora abbiano cura di comunicare «*preventivamente*» l'esistenza di «*un possibile rischio fiscale*». Sotto quest'ultimo profilo, il criterio direttivo appare innanzitutto contraddire quanto recato in altre parti della legge delega, difficilmente conciliandosi con la limitazione dell'esercizio del diritto di interpello ordinario (di cui si è descritto nella prima parte, procedimento che sarebbe *naturaliter* destinato a interpellare l'Amministrazione proprio al fine di evitare di adottare comportamenti idonei a configurare l'esistenza di un rischio fiscale, al di fuori delle ipotesi espressamente declinate come abusive/elusive, per le quali è presente nell'ordinamento una specifica fattispecie di interpello).

Si tratta, poi, di criterio direttivo difficilmente coerente con il concordato preventivo biennale, di cui si prevede la caducazione al momento del riscontro di violazioni tributarie «*di non lieve entità*», e pertanto pare riguardare solo i contribuenti che (non si comprende a legislazione attuale con quale strumento) si premurino di comunicare preventivamente l'esistenza di un possibile rischio fiscale (segnalazione che evidentemente sarebbe potenzialmente prodromica all'avvio di un controllo fiscale, quindi difficilmente percorsa).

Gli effetti auspicati in tale passaggio della legge delega potrebbero essere realisticamente raggiunti con un rafforzamento degli effetti premiali del ravvedimento operoso quindi valorizzando, nell'ambito del modulo autoritativo di attuazione del tributo, la condotta del contribuente che presenta una dichiarazione integrativa a sfavore, ed al cui esito sono attualmente previste talune riduzioni sanzionatorie che potrebbero essere ancora rafforzate.

Diversamente, non si comprende quale strumento procedimentale anche *de jure condendo* potrebbe essere attuato (segnalazioni spontanee all'Agenzia delle Entrate?) e, soprattutto, uno strumento che prescindendo da un intervento del contribuente sulla propria dichiarazione presentata (questo, naturalmente, per i tributi periodici) si presterebbe ad una incerta valorizzazione da parte dell'Amministrazione, che potrebbe considerare incompleto, o reticente, una "comunicazione" di un "possibile rischio fiscale", così disconoscendone in concreto gli effetti.

La bozza di legge delega riporta infatti il tema della "comunicazione", che pare escludere a tali fini la rappresentazione e descrizione del rischio fiscale nel bilancio d'esercizio dell'impresa (soprattutto allorchè, potendo, venga redatto in forma semplificata).

Di incerta qualificazione è poi la "possibilità" dell'avveramento del rischio fiscale; in assenza di altri riferimenti, poiché peraltro tale causa di non punibilità si riferirebbe soltanto alle "imprese" pare doversi o potersi riferire esclusivamente a quanto stabilito dal principio contabile OIC 31, per le imprese che

adottano i Principi contabili nazionali, e al principio contabile internazionale IAS 37, per le imprese che adottino i Principi contabili internazionali.

In merito alle modifiche proposte relativamente alle sanzioni penali, *sub lett. b)*, i principi indicati nella bozza di legge delega riguardano due aspetti: il primo prefigura l'inserimento nell'ordinamento di una nuova causa di non punibilità (o di una causa di esclusione della pena, da comprendere come verrà strutturata al riguardo la normativa), laddove si prevede di attribuire «*specifico rilievo*» alla «*sopraggiunta impossibilità*» di procedere al «*pagamento*» del tributo, purchè «*non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso*»; in sede attuativa sarà naturalmente necessario maggiormente declinare tale aspetto, relativamente alla «*non imputabilità*» dell'inadempimento, per evitare il proliferare di un robusto contenzioso circa l'operatività o meno della medesima causa di non punibilità. Il secondo aspetto attiene invece con tutta evidenza a una esimente, nel momento in cui prevede di attribuire «*specifico rilievo*» alle «*definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto*».

Le modifiche proposte sono entrambe ispirate ad un ampliamento della normativa volta a ridurre l'area della rilevanza penale delle violazioni tributarie nel solco da ultimo delineato, per quanto attiene le violazioni afferenti fattispecie di omesso versamento dal D.L. 30 marzo 2023, n. 34 (su tale aspetto, per un primo commento sistematico, cfr. CAGNOLA F. - BONCOMPAGNI F., *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal D.L. 30 marzo 2023, n. 34*, in *sistemapenale.it*, 13 aprile 2023).

Tale auspicio, che richiede un più forte coordinamento processuale, è del resto in linea con la progressiva evoluzione del ruolo della pena in ambito tributario, dalla «*meritevolezza*» al «*bisogno*», nell'ambito del principio di sussidiarietà della tutela penale in tale ambito dell'ordinamento giuridico (in tal senso, cfr. LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 27 ss.).

Nell'ambito di definizione della legge delega, e di decretazione delegata si ritiene peraltro che si debba cogliere l'occasione di declinare con maggiore precisione la nozione di «*inesistenza*» del credito, al fine di circoscrivere la rilevanza penale della fattispecie penale di credito inesistente alla artificiosa creazione e di utilizzo del credito tributario (specialmente in materia di crediti agevolativi) effettivamente coerentemente peraltro non solo con il principio di offensività, ma anche con quello di tipicità.

In tale ottica, peraltro, potrebbe altresì trovare accoglimento la derubricazione a violazione sanzionabile soltanto in sede amministrativa della fattispecie di credito non spettante, ampliata a tutte le ipotesi di utilizzo di un credito non fraudolentemente creato; in subordine potrebbe comunque essere mantenuta la rilevanza penale anche di tale fattispecie, elevandone però la soglia di non punibilità.

Per quanto attiene, infine, *sub c)*, con riferimento alle sanzioni amministrative, dalla lettura della bozza di legge delega emerge il richiamo all'esigenza di rendere maggiormente coerente l'ordinamento tributario al principio di proporzionalità (su cui, da ultimo, cfr. SALVATI A., *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, su questa *Rivista*, 21 marzo 2023, ivi per ulteriori riferimenti bibliografici; si consenta poi il rinvio ad ALBANO A., *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, su questa *Rivista*, 2020, 2, VI, 735 ss. Un'ampia ricostruzione del principio di proporzionalità, con particolare riferimento al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, viene svolta da MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012, in particolare *sub cap. 1)*.

Questo è il *fil rouge* che lega idealmente tutti e quattro i punti di prospettata riforma delle sanzioni amministrative: il punto 1), che prevede genericamente di «*migliorare la proporzionalità*» delle sanzioni, «*attenuandone il carico*» e – ancora più indefinitamente – «*riconducendolo agli standard di altri Paesi europei*»; il punto 2) che richiama la necessità di «*assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni*», però «*rivedendo il ravvedimento operoso mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni*» che sia coerente con quanto recato *sub 1)*; il punto 3), che prevede di rimodulare l'applicazione della recidiva, prevedendone l'inapplicabilità «*prima del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni*», meglio definendo le ipotesi di applicazione di tale istituto e, infine, il punto 4) che contempla la revisione della disciplina del concorso di violazione e della continuazione (incidendo, quindi, sull'applicazione del cumulo giuridico, *ex art. 12, D.Lgs. n. 472/1997*), estendendo tale disciplina agli istituti deflativi

(quindi, in particolare, anche in materia di accertamento con adesione), rendendola «coerente con i principi sopra specificati».

In merito alle prospettate modifiche, emergono alcuni spunti di riflessione: innanzitutto, per quanto attiene il punto 1), rispetto al riferimento a sistemi di altri Paesi europei, occorrerà verificare a quale sistema nazionale riferirsi in concreto in fase di attuazione della delega (in merito, per un approccio di comparazione tra i diversi sistemi sanzionatori nazionali, e quindi per la verifica del trattamento in concreto più mite per ciascuna violazione, cfr. SEER R. - WILMS A.L., a cura di, *Surcharges and penalties in tax law*, L'Aia, 2016).

Il criterio direttivo *sub* 1) potrà prevedere, ad esempio, la commutazione in misura fissa di talune sanzioni irrogate attualmente in misura proporzionale e una rivisitazione del sistema sanzionatorio relativamente alle violazioni formali, definendo più compiutamente l'ambito di tali violazioni rispetto a quelle "meramente formali" (profilo che non viene richiamato, come forse avrebbe potuto, nell'ambito dei principi e criteri direttivi della bozza di legge delega).

Il secondo criterio direttivo prefigura il rafforzamento degli effetti premiali del ravvedimento operoso, nell'ottica di agevolare l'adempimento spontaneo, nell'ambito della valorizzazione della funzione premiale delle sanzioni (in argomento, cfr. MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, 471 ss., ivi per ampia bibliografia, nonché PIERRO M.C., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 679 ss.).

Per quanto attiene i correttivi previsti in materia di recidiva, che nella disciplina riformata del D.Lgs. n. 158/2015 ha sollecitato alcuni dubbi interpretativi (su cui, per alcune riflessioni, cfr. LOVECCHIO L., *Le criticità nell'applicazione della recidiva nelle sanzioni tributarie*, in *il fisco*, 2021, 19, 1863 ss.) si condivide l'indicazione di tipizzare maggiormente le fattispecie a cui la recidiva dovrebbe trovare applicazione, tenuto peraltro conto del significativo inasprimento delle sanzioni in tale fattispecie. Sotto tale profilo, peraltro, si ritiene che la decretazione delegata potrebbe tra l'altro rendere maggiormente cogente già nel diritto positivo la riduzione alla metà delle sanzioni per "manifesta sproporzione", prevista all'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, allargandone anche il perimetro applicativo, in linea peraltro con l'intervento su tale disposizione disposto dal D.Lgs. n. 158/2015, sopra richiamato (cfr., per un precedente richiamo a tale aspetto, quando recato in ALBANO A., *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, cit.).

Infine, risponde a criteri di maggiore coerenza sistematica rendere applicabile la disciplina del cumulo giuridico anche in caso di adesione a istituti deflativi, secondo quanto prospettato dal punto 4) della lett. c) dell'art. 18, comma 1, legge delega, salvo chiaramente individuare le concrete modalità di coordinamento tra diversi procedimenti, in modo da preservare nel complesso la proporzionalità del sistema sanzionatorio.

2. Le conclusioni in merito a quanto recato nella legge delega non possono che essere provvisorie, atteso il lungo *iter* che attende l'evoluzione della disciplina, e le possibili, numerose, modifiche che potranno intervenire *medio tempore*, tuttavia possono svilupparsi alcune considerazioni intermedie.

Innanzitutto, giova osservare come la bozza di legge delega prevede un legame stretto tra procedimenti di determinazione consensuale del tributo e riduzione o addirittura esclusione dell'applicazione di sanzioni tributarie, sia in sede amministrativa che penale.

Questo obiettivo contempla la necessità di strutturare una risposta sanzionatoria che, nella sua tendenziale omogeneità, debba necessariamente contemplare l'approccio sistematico della reazione all'illecito tributario, il che pare del resto reso possibile, o comunque auspicabile, in base a quanto previsto dall'art. 19 della bozza di legge delega, relativo alla codificazione in materia tributaria.

Richiamando i contributi che in passato hanno riguardato la materia sanzionatoria (*inter alia*, GIOVANNINI A., *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1385 ss., ivi per l'interessante proposta circa la possibilità di sostituire l'attuale approccio di applicazione

delle sanzioni tributarie con il meccanismo delle quote, in base a quanto recato dal D.Lgs. n. 231/2001 per le violazioni in materia di responsabilità degli enti), si ritiene che alcuni aspetti dovranno essere necessariamente affrontati.

In particolare, si ritiene che nell'occasione di una completa revisione del procedimento tributario, debba trovare spazio la riduzione degli effetti impropriamente sanzionatori (cfr. per un ampio catalogo di tali fattispecie, DEL FEDERICO, *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1317 ss.) e, nell'ambito delle sanzioni penali, una migliore e più adeguata trattazione della responsabilità nei gruppi d'impresa, nonché nelle fasi concorsuali e pre-concorsuali.

Nell'ambito del procedimento sanzionatorio, sarebbe utile cogliere l'opportunità per una revisione dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni non legate all'accertamento di tributi (artt. 16, 16-bis, D.Lgs. n. 472/97).

L'occasione di riforma sistematica del sistema tributario, di cui in tale sede sono stati affrontati i profili procedimentali e i profili sanzionatori, nonché le prime criticità ravvisate nella bozza di legge delega, deve quindi essere l'occasione per rafforzare la natura sistematica del comparto sanzionatorio nel suo complesso, rappresentando correttamente gli interessi tutelati, ma altresì configurando adeguati presidi a tutela del contribuente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO A., *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, VI, 735 ss.

ALBANO A., *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedurali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.

ALBANO A., *Illecito e sanzione tributaria: contributo alla teoria del diritto tributario punitivo (europeo)*, in *Nuovo dir. soc.*, 2020, 10, 1337 ss.

ARGINELLI P. (a cura di) *Il recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina*, in *Riv. tel. dir. trib.*, volume monografico n. 2-bis/2021

BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, ristampa, Milano, 1975

BISES B. (a cura di), *Il progetto di riforma della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, Bologna, 2014

CAGNOLA F. - BONCOMPAGNI F., *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal D.L. 30 marzo 2023, n. 34*, in *sistemapenale.it*, 13 aprile 2023

CAPO A., *Il diniego di autotutela tributaria: le teorie che limitano la difesa del contribuente e il principio di proporzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1800 ss.

CIARCIA A.R., *Sull'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 82 ss.

CONTRINO A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, I, 105 ss.

DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1317 ss.

DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 519-532

DODERO A., *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *il fisco*, 2023, 14, 1327 ss.

GIOVANARDI A., *Piano nazionale di ripresa e resilienza a riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 7 marzo 2023 e in questo fascicolo

GIOVANNINI A., *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, Tomo II, 1317 ss.

LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 27 ss.

LOVECCHIO L., *Le criticità nell'applicazione della recidiva nelle sanzioni tributarie*, in *il fisco*, 2021, 19, 1863 ss.

- MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio di informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 993 ss.
- MARCHESELLI A. - RONCO S.M., *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, I, 97 ss.
- MELIS G., *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 749 ss.
- MELIS G., *Possibili interventi migliorativi sui principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento*, in *il fisco*, 2023, 16, 1521 ss.
- MELIS G. - GOLISANO M., *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 579 ss.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012
- MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, 471 ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017
- PAPARELLA F., *L'analisi delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 617 ss.
- PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Bari, 2015
- PIERRO M.C., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 679 ss.
- QUATTROCCHI A., *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, IV, 623 ss.
- SALVATI A., *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 21 marzo 2023 e in questo fascicolo
- SEER R. - WILMS A.L. (a cura di), *Surcharges and penalties in tax law*, L'Aia, 2016
- TODINI C., *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 731 ss.
- TRAVERSA E. - ALFANO R., *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 10 ss.
- TREVISANI A., *Concordato preventivo biennale come strumento di semplificazione del rapporto tributario*, in *il fisco*, 2023, 15, 1419 ss.
- TURINA A., *DAC 6, diritto primario europeo e proporzionalità: un equilibrio precario*, in ARGINELLI P. (a cura di), *Il recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina*, in *Riv. tel. dir. trib.*, volume monografico n. 2-bis/2021
- ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, III, 118 ss.

IL CONTRADDITTORIO

Missing PVC: alcune considerazioni in merito ad un consolidato (ma discutibile) orientamento di legittimità in tema di contraddittorio endoprocedimentale

Missing PVC: some considerations on a settled (but questionable) case law concerning the right to be heard in tax proceedings (notes to order No 28081/2022 of the Italian Supreme Court)

(commento a/notes to Cass. civ., sez. V, ord. 7 aprile 2022 - 27 settembre 2022, n. 2808)

MARCO COLELLA

Abstract

Nell'ordinanza n. 28081/2022 la Suprema Corte è tornata a ribadire la propria giurisprudenza prevalente in tema di contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti tributari, che limita la nozione di processo verbale di chiusura delle operazioni, di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, ai soli verbali di accesso presso la sede del contribuente ed esclude l'esigenza di rilasciare al termine dell'intera fase istruttoria un processo verbale di constatazione, che sia ricognitivo delle attività svolte e degli addebiti mossi, così come, invece, imporrebbe l'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4. Tali argomentazioni omettono di considerare che secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di "diritto di essere ascoltato" l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad assumere un ruolo proattivo ai fini dell'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e, pertanto, solo a seguito del rilascio del processo verbale di constatazione al compimento dell'intera attività di indagine il contribuente è effettivamente posto nella condizione di manifestare utilmente ed efficacemente il proprio punto di vista prima dell'adozione dell'atto impositivo.

Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, diritto di essere ascoltato, verifica fiscale, processo verbale di constatazione, Statuto dei diritti del contribuente

Abstract

In the order n. 28081 of 2022 the Italian Supreme Court reiterated its own settled case-law on the right to be heard in tax proceedings, limiting the notion of report of verification for the purpose of Article 12(7) Taxpayer's Statute to reports of access, drawn up by officials in charge of inspection activities, and excluding the need to issue, at the end of investigations, a report in which charges and findings are duly formulated, as expressly required by Article 24 of Law No 4/1929. In this respect, this case-law overlooks the fact that, according to the Court of Justice of the European Union, Tax Authorities shall assume a proactive role in guaranteeing the right to be heard and only with the issue of a report of verification at the end of the tax audit taxpayers have the opportunity to make known their view effectively before the adoption of any verification notice.

Keywords: right to be heard, tax audit, report of verification, Taxpayers' Statute

SOMMARIO: **1.** L'ordinanza n. 28081/2022. - **2.** L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della disciplina euro-unitaria. - **3.** L'assimilazione del trattamento dei

“tributi non armonizzati” ai “tributi armonizzati” nell’ambito del medesimo procedimento. - **4.** L’unitarietà dell’attività istruttoria e l’unicità della funzione svolta dal PVC. - **5.** Conclusioni.

1. L’art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente permette all’interessato di comunicare entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni osservazioni e richieste, che gli Uffici impositori sono tenuti a valutare nell’ambito dell’attività istruttoria e di cui devono dar conto nelle motivazioni dell’atto impositivo, ove adottato. A riguardo, la necessità di aprire una finestra temporale utile per consentire al contribuente di manifestare il proprio punto di vista prima dell’emissione dell’atto pregiudizievole determina la nullità dell’atto impositivo emesso prima che sia completamente decorso il termine dilatorio previsto dalla norma, fatta eccezione per i casi di «particolare e motivata urgenza» (v. Cass. civ., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184).

Nel caso oggetto dell’ordinanza in esame la società contribuente e i relativi soci hanno impugnato l’avviso di accertamento emesso nei loro confronti, lamentando proprio la violazione dell’art. 12, comma 7, dello Statuto. In particolare, i militari della Guardia di Finanza avevano eseguito una serie di accessi presso la sede sociale, culminati con il rilascio di un processo verbale di constatazione (*breviter*, PVC) in data 11 febbraio 2009. Ciononostante, le indagini non si concludevano in quel frangente, ma proseguivano: in data 9 marzo 2011 l’Agenzia delle Entrate invitò i contribuenti a presentarsi presso gli Uffici finanziari per fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini dell’accertamento e, per l’effetto, si svolsero plurimi incontri in merito, come da verbali di acquisizione documentale, datati 30 marzo 2011, 7 aprile 2011, 5 dicembre 2011, 17 febbraio 2012 e 27 febbraio 2012. Pochi mesi dopo, in data 7 giugno 2012 l’Agenzia emise avviso di accertamento, rideterminando l’imponibile della società contribuente ai fini IVA e IRAP in relazione all’anno di imposta 2007, oltre al reddito di partecipazione dei soci, senza, tuttavia, il previo rilascio di un PVC ricognitivo dell’intera fase istruttoria e degli addebiti mossi. Pertanto, la società e i relativi soci impugnarono l’atto impositivo al fine di far accertare, *inter alia*, la mancanza del processo verbale di chiusura delle operazioni o del PVC al termine dell’attività istruttoria e, per l’effetto, la nullità dell’avviso di accertamento per il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni, previsto dall’art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente. Sia in primo grado sia in appello la doglianza venne ritenuta priva di fondamento e, di conseguenza, i contribuenti proposero ricorso per cassazione.

Con l’ordinanza 27 settembre 2022, n. 28081, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso, presentato dalla società e dai due soci, in considerazione del fatto che ai fini del rispetto del termine dilatorio previsto dall’art. 12, comma 7, dello Statuto è necessario verificare se i sessanta giorni prescritti siano decorsi dal rilascio della copia del PVC all’esito dei controlli eseguiti presso la sede del contribuente, indipendentemente da qualsiasi ulteriore attività di consegna documentale presso gli Uffici finanziari. Nel caso di specie, se risulta pacifico che tale termine fosse già spirato al momento dell’emissione dell’avviso di accertamento, la Suprema Corte ha aggiunto che, pur volendo attribuire una qualche valenza alla successiva attività di acquisizione di documenti, anche in tale ipotesi il termine sarebbe già utilmente decorso – come evidenziato dal Giudice di appello – in quanto, ogni qual volta si è proceduto al deposito di ulteriore documentazione, l’Amministrazione finanziaria ha puntualmente emesso apposito verbale descrittivo delle operazioni compiute e dei documenti acquisiti, il quale costituisce atto di per sé sufficiente ai fini del rispetto delle regole del contraddittorio endoprocedimentale senza necessità di redigere un formale PVC.

2. Nel lungo e faticoso cammino per il riconoscimento del principio del contraddittorio nell’ambito dei procedimenti tributari l’adozione dello Statuto dei diritti del contribuente ha indubbiamente rappresentato uno spartiacque nell’ordinamento interno per finalmente permettere al contribuente di vedere ascoltate le proprie ragioni prima dell’adozione di un atto impositivo. Tuttavia, è innegabile il ruolo svolto dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea ai fini dell’elaborazione del “diritto al contraddittorio” o, *rectius*, del “diritto di essere ascoltato in qualsiasi procedimento” (v., *ex multis*, MARCHESELLI

A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.; ID., *“C’è un giudice a Berlino”: ristabilita l’equità nei rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati*, in *Corr. trib.*, 2014, 18, 1370 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l’essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2 II, 585 ss.; ID., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.; MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 505 ss.; sulle differenze non solo terminologiche, ma anche semantiche delle due espressioni utilizzate nel tempo dalla Corte di Giustizia, v. COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua 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.).

Se inizialmente i giudici di Lussemburgo hanno dovuto ricavare in via ermeneutica un tale diritto a partire dal rispetto del diritto di difesa, quale principio generale del diritto dell’Unione (CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punti da 33 a 38), con l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona il “diritto di essere ascoltato” discende direttamente dagli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea sul rispetto dei diritti della difesa e sul diritto ad un processo equo, nonché dall’art. 41, comma 2, che riconosce in maniera espressa nell’ambito del diritto a una buona amministrazione il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. In proposito, risulta opportuno sottolineare che secondo tale giurisprudenza al fine di instaurare in modo effettivo il contraddittorio endoprocedimentale l’Amministrazione non può limitarsi a concedere ai contribuenti la facoltà di esprimersi in relazione all’attività istruttoria svolta prima che una decisione dal contenuto sfavorevole venga adottata nei loro confronti, ma è tenuta ad assumere un ruolo proattivo, in quanto i destinatari dell’atto impositivo «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» (v., *ex multis*, CGUE, *Sopropé*, cit., punti 36 e 37; CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, punto 30; CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, punto 39).

In tale prospettiva, una tutela effettiva del “diritto di essere ascoltato” implica il dovere per l’Amministrazione finanziaria di aprire al termine dell’istruttoria una finestra temporale per permettere al contribuente, avvertito con congruo anticipo, «di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro», cui segue necessariamente un obbligo di ascolto e valutazione di tali osservazioni e, eventualmente, di motivazione delle ragioni per cui queste ultime sono state disattese (v., *ex plurimis*, CGUE, *Sopropé*, cit., punto 49; CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punto 38; CGUE, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punto 41; CGUE, 4 giugno 2020, causa C-187/19 P, *SEAE/ De Loecker*, punto 69). Ciononostante, tali garanzie risulterebbero vane e illusorie, se non fossero accompagnate da una “discovery” completa dei dati raccolti durante l’istruttoria tramite l’accesso al fascicolo predisposto dall’Ufficio affinché l’interessato sia posto nelle condizioni di sapere in modo trasparente tutti gli elementi su cui la decisione a lui sfavorevole possa essere fondata e abbia la facoltà di opporre le proprie argomentazioni e produrre utilmente prove “a suo discarico” (v., in merito, CGUE, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punti 51 e 52).

Se «[l]’applicabilità del diritto dell’Unione implica quella dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta» (v. CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Åkerberg Fransson*, punto 21), l’Amministrazione finanziaria è tenuta al rispetto degli obblighi sopraesposti ogniqualvolta essa adotti una decisione che rientri nell’ambito di applicazione del diritto dell’Unione, anche in assenza di un’espressa disciplina euro-unitaria che imponga il contraddittorio preventivo (v., *ex multis*, CGUE, *Sopropé*, cit., punto 38; CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punto 31; CGUE, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punto 39). In tal senso, risulta opportuno rimarcare come in forza della c.d. “autonomia procedurale” una normativa nazionale, che regoli le modalità concrete di esercizio del “diritto di essere ascoltato”, da un lato, debba risultare analoga alla disciplina relativa a situazioni

comparabili di diritto interno (*principio di equivalenza*) e, dall'altro, non possa rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di un tale diritto (*principio di effettività*) (v., CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punto 75). Ne consegue che con riferimento ad un accertamento relativo a tributi, la cui disciplina rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione (quale l'IVA, come nel caso di specie), la presenza di una disposizione nazionale relativa al contraddittorio endoprocedimentale – come l'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente – non dispensi tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto la giurisprudenza nazionale, da tenere in debita considerazione i frutti dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia in relazione al “diritto di essere ascoltato”, ma, al contrario, si imponga un'interpretazione della normativa interna tale da rendere effettiva la sempre maggior tutela riconosciuta in sede euro-unitaria nel corso del tempo.

3. Dalla lettura dell'ordinanza in commento emerge come la Suprema Corte ribadisca la propria adesione a quella giurisprudenza di legittimità, che limita la *vis expansiva* degli obblighi euro-unitari in materia ai soli “tributi armonizzati” e che esclude il contraddittorio preventivo per i “tributi non armonizzati” in assenza di un'espressa disposizione di diritto interno, che lo preveda (v. Cass. civ., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823), avallando ancora una volta l'idea di un contraddittorio endoprocedimentale “a geometria variabile” a seconda della natura del tributo oggetto del procedimento (v. VERRIGNI C., *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1054 ss.). Parte della dottrina ha criticato apertamente il “doppio binario” risultante dal ragionamento della Corte di Cassazione, sostenendo come un “effetto di traboccamento” (*spillover effect*) per l'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio di origine euro-unitaria in ambito tributario trovi il proprio fondamento tanto nell'art. 117, comma 1, Cost., che subordina l'esercizio della potestà legislativa – senza distinzioni per materia – al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento unionale, quanto nell'art. 1, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241, che impone l'esercizio dell'attività amministrativa «secondo le modalità previste [...] dai principi dell'ordinamento comunitario» (v., sul punto, *ex multis*, IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, 89 ss.; più recentemente, COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, cit., e la dottrina ivi citata).

Tuttavia, posto che lo stesso art. 12, comma 7, dello Statuto disciplina il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale senza distinguere in ragione della tipologia di tributo considerato e il suo contenuto deve essere interpretato secondo i criteri fissati dalla Corte di Giustizia in tema, risulta opportuno evidenziare come nell'ambito di un procedimento unitario, che abbia ad oggetto tributi armonizzati e tributi non armonizzati (come nel caso di specie, in cui l'Ufficio aveva proceduto alla rideterminazione dell'imponibile non solo ai fini IVA, ma anche in relazione a IRAP e imposte sui redditi), apparirebbe irragionevole applicare la medesima disposizione, ma prevedere modalità e garanzie differenti a seconda del tributo con l'effetto di ritenere contemporaneamente alcune parti del provvedimento finale legittime e altre illegittime (sulla connessione non solo tra i diversi contenuti della medesima procedura, ma anche tra procedure diverse in relazione alle garanzie applicabili, v. Corte EDU, 5 aprile 2012, ricorso n. 11663/04, *Chambaz c. Svizzera*, par. 40-43, e il commento in MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del Difensore*, III ed., Milano, 2022, 105-106, nota 107; in senso contrario, v. Cass. civ., sez. V, 21 luglio 2020, n. 15513). Da ciò consegue che nel corso di un procedimento relativo sia a tributi armonizzati sia a tributi non armonizzati l'Amministrazione finanziaria non potrà esimersi dall'applicare la disciplina relativa al contraddittorio endoprocedimentale per l'accertamento di tutte le tipologie di tributi al fine di evitare un'indebita scissione tra le procedure e realizzare quell'esigenza di livellamento delle garanzie verso lo standard euro-unitario più elevato.

4. L'atto con cui l'Ufficio apre lo “*spatium temporis*” per lo svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale assume un ruolo chiave per valutare in concreto che il “diritto di essere ascoltato” sia

garantito in modo effettivo. Difatti, secondo il sistema delineato dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni decorrono i sessanti giorni entro cui il contribuente ha la facoltà di comunicare all'Ufficio le proprie osservazioni e allegare prove "a suo discarico". Ne consegue che l'identificazione del processo verbale di chiusura delle operazioni permette al contribuente l'individuazione del "*dies a quo*" per interloquire utilmente con l'Ufficio ed evitare di incorrere in eventuali decadenze indesiderate.

Nell'ordinanza in commento la Suprema Corte ripropone in via adesiva la propria giurisprudenza, secondo cui per processo verbale di chiusura delle operazioni, cui si fa riferimento nell'art. 12, comma 7, dello Statuto, si intende unicamente il processo verbale rilasciato al termine di *accessi, ispezioni e verifiche fiscali*, eseguite presso la sede del contribuente, secondo la disciplina dettata dall'art. 52, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di IVA, richiamata dall'art. 32, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di imposte dirette (v. Cass. civ., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823). Difatti, solo nell'ipotesi di «*autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli*» l'Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta a permettere l'attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente in un'ottica di controbilanciamento, che non sarebbe parimenti ravvisabile nell'ambito dei c.d. accertamenti a tavolino, eseguiti presso gli Uffici finanziari sulla base dei dati acquisiti documentalmente o forniti dallo stesso contribuente (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 4 aprile 2018, n. 8246; Cass. civ., sez. VI - V, 5 novembre 2020, n. 24793). Da ciò emerge chiaramente come la Suprema Corte limiti la facoltà del contribuente a manifestare utilmente il proprio punto di vista nei soli sessanta giorni successivi al rilascio del processo verbale conseguente ad un controllo presso la sede del contribuente.

Ma cosa accade se, come nel caso di specie, gli accessi, le ispezioni o le verifiche svoltisi presso la sede del contribuente non costituiscono l'ultima attività istruttoria compiuta dall'Ufficio ai fini dell'accertamento, che, al contrario, prosegue con l'acquisizione di ulteriore documentazione, presentata dallo stesso contribuente su invito dell'Amministrazione finanziaria? La Corte di Cassazione esclude la rilevanza di qualsiasi attività successiva al rilascio del processo verbale, redatto all'esito dei controlli sostanziali, in quanto essa rappresenterebbe – secondo le stesse parole utilizzate nell'ordinanza – un mero "contatto" tra le parti per la consegna della documentazione richiesta dall'Ufficio, che non imporrebbe il rilascio di un PVC al termine delle indagini.

Ciononostante, nella stessa ordinanza i giudici della Corte si sono spinti oltre per affermare come, ad ogni modo, il termine di sessanta giorni sarebbe stato rispettato anche computando l'attività di acquisizione documentale, giacché in ogni occasione di consegna della documentazione richiesta l'Amministrazione finanziaria ha redatto un verbale e dal rilascio dell'ultimo verbale in data 27 febbraio 2012 all'emissione dell'avviso di accertamento in data 7 giugno 2012 il termine prescritto era già utilmente decorso. A riguardo, la Suprema Corte ha ribadito come *un verbale meramente istruttorio e descrittivo* delle operazioni di acquisizione ed elencazione della documentazione sia di per sé sufficiente per far decorrere il termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI - V, 2 luglio 2014, n. 15010; Cass. civ., sez. V, 23 gennaio 2020, n. 1497). In tal senso, non si richiede che il verbale attestante le operazioni compiute contenga l'elencazione puntuale delle contestazioni di violazioni finanziarie, ravvisate dagli organi di controllo, né che all'esito dell'intera attività di controllo segua necessariamente la redazione di un ulteriore PVC ricognitivo di tutte le violazioni finanziarie riscontrate in forza dell'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4 (v., *ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 22 giugno 2018, n. 16546).

L'esito, cui giunge la Suprema Corte, non stupisce l'interprete più attento, ponendosi in continuità rispetto alla giurisprudenza prevalente di legittimità in tema di processo verbale. Tuttavia, limitare l'attività rilevante, da cui far decorrere il termine di sessanta giorni, ai soli controlli sostanziali non solo permette all'interessato di poter contraddire unicamente sugli elementi risultanti dagli accessi, ispezioni o verifiche fiscali e non su quelli successivamente acquisiti dagli Uffici finanziari in conseguenza dei controlli, ma gli impone anche uno sforzo erculeo al fine di ricostruire "al buio" e ancora nel corso dell'istruttoria gli addebiti mossi (v., sul punto, MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, cit., 510).

Sotto questa prospettiva, appare, invece, condivisibile il parallelo indirizzo della Corte di Cassazione, secondo cui, in caso di accesso presso la sede del contribuente, cui segue l'invito dell'Amministrazione stessa all'acquisizione di ulteriore documentazione presso gli Uffici finanziari, l'accertamento debba considerarsi *unitario*, in quanto la successiva attività di integrazione documentale costituisce la mera prosecuzione dell'accesso con l'effetto che il termine dilatorio dei sessanta giorni decorra dal compimento di tali ulteriori indagini (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI - V, 25 maggio 2021, n. 14315; Cass. civ., sez. VI - V, 13 gennaio 2022, n. 880). A tal fine, si impone l'esigenza di saldare la nozione di processo verbale di chiusura delle operazioni, prevista dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, con quella di processo verbale di constatazione, di cui all'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4, il quale, pur essendo stato completamente svuotato della sua portata dalla giurisprudenza di legittimità, esige – in quanto norma mai abrogata – la constatazione delle violazioni finanziarie riscontrate in occasione dell'attività istruttoria (v., sul punto, BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 2018, 42, 4007 ss.). A riguardo, pur in assenza di una disposizione che definisca in maniera certa i requisiti essenziali del PVC, è possibile affermare come *constatare* le violazioni finanziarie implichi necessariamente il rilascio di un verbale al termine dell'intera attività istruttoria compiuta – e non solo dopo ogni controllo presso la sede del contribuente – il quale permetta di “riannodare i fili” delle indagini svolte con la descrizione di tutti gli elementi di fatto raccolti e nella disponibilità dell'Amministrazione, nonché con l'esposizione delle ragioni di diritto fiscalmente rilevanti (v., in tal senso, TUNDO F., *Illegittimo l'avviso di accertamento in mancanza di comunicazione del p.v.c. e dell'invito al contraddittorio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 10, 783 ss.).

Nel suo soliloquio notturno dal balcone di casa Capuleti la giovane Giulietta, tormentandosi del fatto che il Romeo, di cui si è appena invaghita, è l'erede di quei Montecchi, tanto invisibili ai suoi parenti, si chiede: “*What's in a name?*” (*Romeo and Juliet*, II.2.43). Così per convincersi del fatto che l'odio tra le loro famiglie non possa rappresentare un reale ostacolo per permettere ai due amanti di vivere pienamente quell'irresistibile sentimento reciproco, che li ha inevitabilmente travolti, ella giunge alla conclusione che il cognome che entrambi portano sia un attributo del tutto insignificante per la definizione profonda di sé: «*Thou art thyself, though not a Montague. / What's Montague? It is nor hand nor foot / Nor arm nor face nor any other part / Belonging to a man. O, be some other name!*» (*Romeo and Juliet*, II.2.39-42). La giurisprudenza maggioritaria di legittimità in tema di contraddittorio endoprocedimentale mostra come la Suprema Corte paia condividere totalmente il ragionamento della tormentata figlia dei Capuleti, nel momento in cui riconosce la piena fungibilità di «*tutte le possibili tipologie di verbali [...], indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale*» ai fini della decorrenza del termine dilatorio, prescritto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

Tuttavia, la Corte di Cassazione omette di considerare che, mentre “*Romeo would, were he not Romeo called, / Retain that dear perfection which he owes / Without that title*” (*Romeo and Juliet*, II.2.45-47), un verbale meramente descrittivo delle operazioni compiute non potrebbe in alcun modo svolgere una funzione analoga al PVC, in quanto al di là del nome attribuito solo quest'ultimo è in grado di consentire al contribuente di manifestare utilmente ed efficacemente il suo punto di vista, essendo l'atto conclusivo dell'attività istruttoria e propeedeutico all'attivazione del contraddittorio.

Difatti, come emerge chiaramente nel caso di specie, con il rilascio di un verbale prettamente istruttorio l'interessato non riesce ad individuare in modo certo il “*dies a quo*” per la decorrenza dei sessanta giorni, in quanto ignora se tale atto apre l'ultima finestra temporale utile per poter contraddire con l'Ufficio prima dell'adozione dell'atto impositivo oppure se possa seguirne un successivo. In questo modo, nell'attesa di un PVC – che non arriverà mai – non si rende conto che il termine di sessanta giorni sta già decorrendo e, pertanto, sta inconsapevolmente acconsentendo a decadere dalla facoltà di attivare il contraddittorio preventivo. Pertanto, la prassi di rilasciare unicamente verbali meramente descrittivi non solo rappresenta l'*escamotage* più efficace per sottrarsi al confronto con il contribuente e rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del “diritto di essere ascoltato”, ma suscita seri dubbi circa la violazione di altre disposizioni rilevanti dello Statuto dei diritti del contribuente. In tal senso, da un lato, l'Amministrazione finanziaria incorre nella violazione dell'art. 6, comma 2, dello

Statuto, giacché una tale tipologia di verbali non contiene un'elencazione esaustiva di fatti o circostanze pregiudizievoli, di cui l'Ufficio è a conoscenza (v. Cass. civ., Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19667, sul nesso tra dovere di informazione, di cui all'art. 6 dello Statuto, e obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale). Dall'altro, l'aspettativa – di fatto sempre tradita e disattesa – di ricevere al termine dell'attività istruttoria un effettivo PVC, così come prescritto dall'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4, alla luce dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, ingenera un profondo *vulnus* nei rapporti tra Amministrazione e contribuente, i quali non solo dovrebbero essere sempre retti dai principi di collaborazione, affidamento e buona fede, secondo quanto prescritto dall'art. 10 dello Statuto, ma che proprio nell'ambito del contraddittorio endoprocedimentale devono caratterizzarsi da una particolare forma di cooperazione, secondo la stessa espressione con cui si apre l'art. 12, comma 7, dello Statuto (v., sul punto, FAZIO A., *L'obbligo di consegna del processo verbale di constatazione e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: note critiche ad un recente orientamento giurisprudenziale di legittimità [nota a Cass., 8 maggio 2019, n. 12094]*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 216 ss.).

5. Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte aggiunge un tassello ulteriore a quella giurisprudenza di legittimità, che ha inesorabilmente condotto allo *svilimento* del ruolo svolto dal PVC ai fini dell'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale. La Corte ha progressivamente ampliato le maglie relative agli attributi tipici del PVC al punto di qualificare ogni verbale redatto dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controlli presso la sede del contribuente quale atto idoneo per il rispetto dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, senza vagliare *in concreto* la sua effettiva adeguatezza a porre l'interessato nella posizione di poter instaurare un confronto pre-provvedimentale con l'Ufficio. Una tale giurisprudenza pare animata dalla volontà di contenere contestazioni meramente formali attinenti al procedimento – considerate *de facto* pretestuose – che porterebbero all'inevitabile caducazione di un avviso di accertamento di per sé fondato sotto il profilo sostanziale della pretesa tributaria e il cui contenuto non sarebbe stato in alcun modo modificato anche in caso di tempestiva attivazione del contraddittorio preventivo. In effetti, la Corte di Giustizia impone all'interessato, che agisca in giudizio per l'annullamento dell'atto adottato in violazione del “diritto di essere ascoltato”, l'onere di provare che in mancanza di tale irregolarità il procedimento «*avrebbe potuto comportare un risultato diverso*» (v. CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punti da 78 a 82) o – *rectius* – che costui «*avrebbe potuto difendersi più efficacemente*» (v. CGUE, 1° ottobre 2009, causa C-141/08 P, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio*, punto 94 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, la Corte di Cassazione ha escluso la rilevanza della c.d. “prova di resistenza” in presenza di una disposizione nazionale – quale l'art. 12, comma 7, dello Statuto – che impone il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e dalla cui inosservanza segue necessariamente la nullità dell'avviso di accertamento secondo una valutazione *ex ante* sulla sua valenza nell'ambito del procedimento tributario (v. Cass. civ., sez. V, 15 gennaio 2019, n. 701).

Pertanto, un orientamento di legittimità, che giustifica il comportamento renitente degli Uffici finanziari ad assolvere all'obbligo positivo di porre i contribuenti nella condizione di poter partecipare al procedimento di accertamento, determina un totale svuotamento dell'essenza del “diritto di essere ascoltato”, degradando il suo mancato riconoscimento a mera irregolarità formale, priva di qualsivoglia rilevanza. In tal senso, riecheggia quella giurisprudenza anteriore alla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 29 luglio 2013, n. 18184, secondo cui anche in assenza di contraddittorio preventivo «*resta comunque garantito al contribuente [...] il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela), quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinatorio previsto alla legge*» (v., *ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass. civ., sez. V, 5 ottobre 2012, n. 16992), la quale sminuisce le peculiari funzioni che solo il contraddittorio endoprocedimentale è in grado di perseguire e che in fase giudiziale non potrebbero più essere efficacemente assolte (su tali profili, di recente, PERRONE A., *Su un possibile collegamento fra il contraddittorio “[endo]procedimentale” nell'iter di formazione degli atti “impo-esattivi” e la tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2, 347 ss.).

È chiaro che lo sforzo ermeneutico impiegato per interpretare l'art. 12, comma 7, dello Statuto, alla luce dei criteri e delle modalità di esercizio del "diritto di essere ascoltato", non sia sufficiente per permettere alla norma – senza indebiti snaturamenti – di rappresentare il fondamento dell'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo tributario. Tanto il dato testuale della rubrica dell'art. 12 dello Statuto («*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*»), quanto la lettera del primo comma con cui si apre la disposizione, il quale fa riferimento a «*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*», rappresentano segni inequivocabili del limite all'ambito di applicazione delle garanzie fissate dalla norma, attivabili solo a seguito di controlli sostanziali presso la sede del contribuente. Di conseguenza, tramontate le grandi aspettative riposte nell'invito obbligatorio, di cui all'art. 5-ter D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, il persistere nel nostro ordinamento di un'evidente lacuna in tema può trovare il suo più naturale epilogo grazie all'introduzione nello Statuto di un nuovo art. 12-bis, che codifichi le modalità di esercizio del "diritto di essere ascoltato" secondo la tradizione euro-unitaria per tutte le tipologie di tributi e senza distinzioni tra verifiche fiscali e c.d. accertamenti a tavolino (v., sul punto, FARRI F., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello Statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, III, 659 ss.).

Ciononostante, *de iure condito*, ove si ricada pacificamente nell'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, non sono in alcun modo giustificabili interpretazioni restrittive delle disposizioni nazionali, che non tengano conto né dell'elaborazione della Corte di Lussemburgo, né delle funzioni, che il contraddittorio endoprocedimentale svolge. A riguardo, solo il rilascio di un PVC ricognitivo dell'intera fase istruttoria e degli addebiti mossi permette all'interessato di essere posto nella condizione di manifestare utilmente le proprie osservazioni e, pertanto, di decidere se aprire o meno un confronto con l'Amministrazione finanziaria. In questa prospettiva l'emissione dell'avviso di accertamento dopo il decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di un PVC del genere esonera a buon diritto gli Uffici finanziari da qualsiasi critica relativa al mancato assolvimento all'obbligo positivo di porre l'interessato nelle condizioni di partecipare al procedimento, avendo il contribuente deciso *in modo consapevole* di decadere dalla facoltà di esprimersi nella fase pre-provvedimentale.

Il mito della velocità e dell'efficienza negli accertamenti tributari non può in alcun modo giustificare l'aggiramento di istituti posti a garanzia dei diritti fondamentali dei contribuenti. Al contrario, è opportuno che l'Amministrazione finanziaria riconosca come una tutela effettiva dei diritti di difesa nel corso del procedimento non vada ad esclusivo vantaggio dell'evasore, ma, anzi, permetta un atto impositivo più corretto e quanto più possibile idoneo ad attraversare indenne le eventuali censure mosse dal contribuente in sede giudiziale in vista del recupero del tributo dovuto. Proprio come sosteneva il Pescatore, «*se lo Stato adempie per primo il dover suo, se coordina la sua legislazione secondo le leggi segnate dalla natura medesima delle cose, se questa legislazione risponde alla giustizia universale e pone in salvo gli interessi pubblici e quelli del cittadino, allora lo Stato acquista il diritto, che per lui suona come un secondo dovere, di difendere il suo ordinamento contro i perturbatori, di punire con tutti il rigore necessario all'uopo gli atti e le frodi che, passando impuniti, scompiglierebbero l'ordine generale*» (PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867, 139).

Nell'attesa di una joyciana "epiphany" degli Uffici finanziari in merito, spetterebbe alla giurisprudenza il compito di ribadire all'Amministrazione finanziaria quali siano gli obblighi, cui deve rispondere, senza accordare gratuite indulgenze plenarie sull'operato compiuto dagli Uffici in nome della sola efficienza dell'accertamento, "che tutto move": nell'ordinanza in esame la Suprema Corte ha ancora una volta perso l'occasione di esprimersi in tal senso, ma confidiamo nella prossima pronuncia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del «contraddittorio» nei procedimenti tributari*, Milano, 2018
BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 2018, 42, 4007 ss.

- 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
- COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 585 ss.
- COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua 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.
- FARRI F., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello Statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, III, 659 ss.
- FAZIO A., *L'obbligo di consegna del processo verbale di constatazione e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: note critiche ad un recente orientamento giurisprudenziale di legittimità (nota a Cass., 8 maggio 2019, n. 12094)*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 199 ss.
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, 55 ss.
- LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, I, 295 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del Difensore*, III ed., Milano, 2022
- MARCHESELLI A., *"C'è un giudice a Berlino": ristabilita l'equità nei rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati*, in *Corr. trib.*, 2014, 18, 1370 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.
- MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 505 ss.
- PERRONE A., *Su un possibile collegamento fra il contraddittorio "(endo)procedimentale" nell'iter di formazione degli atti "impo-esattivi" e la tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2, 347 ss.
- PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- TUNDO F., *Illegittimo l'avviso di accertamento in mancanza di comunicazione del p.v.c. e dell'invito al contraddittorio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 10, 783 ss.
- VERRIGNI C., *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1054 ss.

IL CONTRADDITTORIO

Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (*in nuce nella recente delega fiscale*)

Even the Constitutional Court (21 March 2023, n. 47) pronounces on the essentiality of the right to be heard in tax proceedings (in nuce in the recent tax delegation)

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Abstract

Con la pronuncia in commento la Consulta, pur rigettando la questione di legittimità a lei sottoposta con riguardo all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, afferma l'essenzialità del contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente, e richiede un intervento legislativo volto a generalizzarne la portata.

Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, essenzialità, questione di legittimità costituzionale, inammissibilità

Abstract

With the decision in comment the Constitutional Court, while rejecting the question of legitimacy submitted to her with regard to art. 12 paragraph 7, of the Statute of the Taxpayer, affirms the essentiality of the prior 'contradictory procedure' between the Administration and the taxpayer, and requires a legislative intervention aimed at generalizing its scope.

Keywords: *Contradictory procedure, essentiality, question of constitutional legitimacy, inadmissibility*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La questione sollevata dal giudice remittente. - **3.** Le osservazioni della società ricorrente. - **4.** L'essenzialità del contraddittorio procedimentale. - **5.** La risposta della Corte costituzionale. - **6.** Il disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale.

1. Con un'importante recente sentenza - sia pure di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione regionale per la Toscana (oggi Corte di Giustizia tributaria di secondo grado), con l'ordinanza 12 maggio 2022, n. 75, in riferimento all'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) - anche la Corte costituzionale (al pari della Corte di Cassazione in numerose pronunce) si esprime sul principio del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, evidenziando la sua essenzialità, come dimostrato (anche) da un convergere del sistema normativo in quella direzione; la Corte peraltro "invita" il legislatore a completare il sistema stesso mediante una espressa previsione generalizzata del principio.

2. Il giudice remittente - dopo aver evidenziato che nella legislazione nazionale manca, nel caso di tributi non armonizzati, un generale obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo tra Amministra-

zione e contribuente, operando questo solo nei casi previsti dalla legge - evidenza che una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, volta ad estenderne la portata al di là dell'ambito, espressamente previsto dalla norma, degli accertamenti preceduti da accessi, ispezioni e verifiche nei locali di svolgimento dell'attività del contribuente (c.d. verifiche "in loco", escluse quindi quelle c.d. "a tavolino"⁽¹⁾), sarebbe impedita dal diritto vivente risalente alla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823 (per una critica a tale sentenza si rinvia, per tutti, a COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'idea di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, II, 21 ss.).

La sentenza citata si caratterizza, come noto, per aver specificato, in tema di contraddittorio preventivo, la distinzione tra tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati".

In particolare: a) per i tributi "armonizzati" (IVA e diritti doganali), per i quali opera direttamente il diritto dell'Unione, «la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso ... l'invalidità dell'atto». Ciò, peraltro, solo nel caso in cui «in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato» (c.d. "prova di resistenza"⁽²⁾), e sempre che «l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto» (analogamente, da ultimo, Cass., 15 marzo 2023, n. 7464; Cass., 1° marzo 2023, n. 6098; Cass., 27 gennaio 2023, n. 2541); b) per i tributi "non armonizzati", invece, il diritto nazionale «non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto». Quindi, per i tributi in questione, «l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito».

Come conseguenza di ciò, l'obbligo del contraddittorio anticipato, ex art. 12, comma 7, citato, non sussisterebbe nel caso di indagini c.d. "a tavolino" (in tal senso le già citate Cass. n. 7464/2023 e n. 6098/2023, Cass. n. 2541/2023, nonché Cass., 13 gennaio 2023, n. 861), non essendo espressamente previsto dalla normativa nazionale, operando quindi esclusivamente nel caso di «accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali» (per approfondimenti sul tema della violazione dell'obbligo di interlocuzione con il contribuente, salvi i «casi di particolare e motivata urgenza» cui fa riferimento l'art. 12, comma 7, Cass., 11 settembre 2019, n. 22644, con nota 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.*

(1) Ciò sarebbe avvenuto, secondo il giudice *a quo*, nel caso di specie, ove l'avviso di accertamento «è scaturito da una mera richiesta di documentazione contabile alla società senza che, prima della sua emissione, fossero contestate le violazioni individuate in modo da consentire al contribuente di proporre le proprie difese».

(2) La c.d. "prova di resistenza" è stata prevista anche a livello legislativo dall'art. 4-*octies*, comma 1, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (convertito, con modificazioni, dalla L. 28 giugno 2019, n. 58), che ha introdotto, a far data dal 1° luglio 2020, nel corpo del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 («Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale»), l'art. 5-*ter* (intitolato «Invito obbligatorio»). La norma citata, al comma 5, stabilisce che, «fuori dei casi di cui al comma 4» (cioè fuori dei casi di particolare urgenza o di ipotesi di fondato pericolo per la riscossione), il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento (invito che è escluso nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo), «comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato». A tale norma fa riferimento anche la Consulta al punto 5.4, ove afferma che «l'esigenza di superare la disarmonia del vigente sistema tributario, per cui non sussiste un obbligo generale di attivare il contraddittorio con il contribuente al di fuori delle ipotesi espressamente previste, ha portato, di recente, a un nuovo intervento del legislatore», appunto con l'introduzione della norma in esame.

dir. trib., 2019, 2, IV, 273 ss. e, tra le altre, Cass. nn. 701/2019 e 702/2019; Cass. n. 474/2020; Cass. n. 7584/2020; Cass. n. 26650/2020; più di recente, v. Cass., 13 marzo 2023, n. 7282; Cass. n. 6098/2023, cit., Cass. n. 2541/2023, cit., e Cass. n. 861/2023, cit.).

Il “diritto vivente” che, secondo il giudice *a quo*, sarebbe ostativo di un’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 12, comma 7 - idonea a sostenere che «*l’obbligo del contraddittorio deve precedere in ogni caso l’emissione di un avviso di accertamento all’esito di qualsiasi tipo di controllo*» - è rappresentato dalle sopra riportate considerazioni delle Sezioni Unite (e da quello che, sempre per il giudice remittente, sarebbe «*il pacifico orientamento della Corte di cassazione*»).

Da ciò conseguirebbe la violazione dell’art. 3 Cost., per evidente e irragionevole disparità di trattamento, in quanto, ogniqualvolta viene svolto un accertamento fiscale, a prescindere dalla circostanza che questo si realizzi con verifiche presso il contribuente, ovvero sulla base della documentazione da questi acquisita, «*il contribuente stesso deve essere messo in condizione di fornire elementi utili a verificare la fondatezza della pretesa tributaria*». E ciò non solo nell’interesse del contribuente, ma della stessa Amministrazione finanziaria: infatti, osserva il giudice *a quo*, «*il contraddittorio endoprocedimentale servirebbe a garantire, da un lato, il diritto di difesa del contribuente, potendo far emergere elementi idonei a contestare i presupposti dell’accertamento fiscale; dall’altro, il diritto ad una buona amministrazione, potendo deflazionare il contenzioso fiscale, in ogni ipotesi di controllo effettuato dall’amministrazione finanziaria, indipendentemente dalle relative modalità*».

In senso analogo si era già espressa la Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, con la sentenza 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?*, ivi, 2825 ss., 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*), e con la successiva sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 (in *Corr. trib.*, 2014, 39, 3024 ss., con commento favorevole di MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, ivi, 3019 ss., e in *Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 937 ss., con nota favorevole di TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*), ove viene affermato che «*il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.*».

Ai fini di valorizzare il principio del contraddittorio, la stessa Consulta fa riferimento agli stessi concetti, là dove (al punto 5.6) afferma che il contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione del «*principio del “giusto procedimento” (in virtù del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, in particolare prima che vengano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti)*», «*ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento*», e «*ciò vale ... anche in ambito tributario, dove il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di “ottimizzare” l’azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell’amministrazione finanziaria; dall’altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli*».

3. Anche la società ricorrente nel giudizio principale, fonda l’illegittimità dell’art. 12, comma 7, in relazione all’art. 3 Cost., in quanto la limitazione del contraddittorio endoprocedimentale alle sole verifiche “in loco” «*sarebbe lesiva dei principi di uguaglianza e ragionevolezza. La ratio di detto contraddittorio, infatti, non sarebbe da ravvisare nella peculiarità delle verifiche eseguite dall’Amministrazione finanziaria, bensì nell’esigenza di garantire l’efficienza e l’efficacia dell’azione amministrativa, nonché la preventiva difesa del contribuente*»; irragionevole sarebbe anche, pur esulando questo profilo dall’ordinanza di rimessione, «*la disparità di trattamento tra “tributi armonizzati” e tributi “non armonizzati”, nonostante l’unicità del procedimento istruttorio che porta al loro accertamento*» (su questo aspetto v. COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l’“idea” di una sua “utilità” ai fini dell’invalidità dell’atto impositivo*, cit., 29; RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del*

diritto comunitario, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 581 e 597 s.; MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 251 ss.; BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 10, 880; FERRARI C. - TORTORELLI M., *Omessa attivazione del contraddittorio. Violazione dei principi comunitari e costituzionali*, in *il fisco*, 2010, 23, 3605; MARCHESELLI A., *Il “giusto procedimento” tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 107 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 106; in proposito v. anche GALETTA D.U., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, 3, 601 ss.). In tale senso anche la giurisprudenza: per la perentorietà dell'affermazione, basta richiamare Cass., 14 gennaio 2015, n. 406, ove si legge che «*il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo*»). Inoltre, a sostegno della portata generale del diritto al contraddittorio procedimentale, vengono in generale richiamati dalla società contribuente i principi risultanti dal diritto dell'Unione Europea, ai quali, «*ai sensi dell'art. 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241 [...], deve conformarsi l'amministrazione, anche finanziaria*».

4. I richiami da ultimo effettuati consentono di esplicitare, sia pur brevemente, le “fondamenta” alla base dell'essenzialità del principio del contraddittorio procedimentale, sia a livello eurounioniale, sia a livello di legislazione interna, costituzionale e ordinaria (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.; ID., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 585 ss.).

Per quanto riguarda l'ambito eurounioniale, occorre considerare:

- a livello di normativa, l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rubricato «*Diritto ad una buona amministrazione*»; la disposizione, dopo aver stabilito, al paragrafo 1, 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 il contenuto di tale diritto - come evidenziato dalla stessa Corte costituzionale - al paragrafo 2, là dove «*prevede espressamente “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”*»;
- a livello giurisprudenziale, si possono richiamare alcune delle più importanti sentenze che hanno affermato e ribadito il principio: in ordine cronologico, la sentenza (fondamentale, e richiamata anche dalle successive) 18 dicembre 2008, causa C-349/07, “Sopropé”, ove il diritto del soggetto ad essere sentito preventivamente dall'Amministrazione che stia per adottare un provvedimento in ipotesi lesivo nei suoi confronti, è stato affermato in modo esplicito (v. tale sentenza 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*, cit.); 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 eccepirsi in modo pretestuoso*); sentenza 16 ottobre 2019, causa C-189/18, “Glencore”, ove viene ribadito che il contraddittorio tra Amministrazione e soggetto interessato (nel nostro caso, il contribuente), «*secondo una giurisprudenza consolidata, costituisce un principio generale del diritto dell'Unione*»; sentenza 4 giugno 2020, causa C-430/19, “SCCF srl”; sentenza 24 febbraio 2022, causa C-582/20, “SC Cridar Cons srl”, richiamata, “da ultimo”, dalla stessa Consulta. Di recente, e più in generale, nella sentenza 19 gennaio 2023, causa C-680/20, con riferimento alla particolare ipotesi di una controversia tra una società operante in Italia e l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, «*in merito ad una sanzione inflitta da tale autorità alla suddetta società per abuso di posizione dominante*», si legge, al punto 54, che «*in ogni caso la produzione, nel corso*

del procedimento, di prove idonee a dimostrare l'inidoneità a produrre effetti restrittivi fa sorgere l'obbligo, per detta autorità garante della concorrenza, di esaminarle. Infatti, il rispetto del diritto di essere ascoltato, il quale, secondo giurisprudenza costante, costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, esige che le autorità garanti della concorrenza ascoltino l'impresa in posizione dominante, il che implica che esse prestino tutta l'attenzione richiesta alle osservazioni prodotte da quest'ultima ed esaminino, con cura e imparzialità, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e, in particolare, le prove prodotte da detta impresa» (sottolineato nostro). Anche in questa sentenza viene dunque ribadito il diritto di essere ascoltato, che va considerato un principio generale del diritto dell'Unione secondo giurisprudenza costante e dunque da considerare consolidata.

Per il diritto nazionale, a livello di normativa ordinaria, come già evidenziato, e come sottolineato dalla stessa società ricorrente nel giudizio principale, viene in considerazione:

- l'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*», in particolare, per quel che qui interessa, il sopra visto principio del contraddittorio procedimentale. Analogo richiamo ai principi comunitari, a livello di legislazione di rango costituzionale, viene effettuato dall'art. 117, comma 1, Cost., a norma del quale «*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*»), stabilendo la supremazia dell'ordinamento comunitario sull'ordinamento interno, con un'ulteriore conferma (a livello costituzionale) dell'applicabilità generalizzata del principio del contraddittorio, di origine comunitaria, il che priva di rilievo la sua previsione espressa in una norma di diritto interno e (come già sopra evidenziato) il tipo di tributo che rileva nel caso concreto. Infine, occorre fare riferimento all'art. 97 Cost. che, come osservato in dottrina, ha una portata analoga al prima citato art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che tutela a livello generalizzato il principio del contraddittorio (sul tema, CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte, in il fisco*, 2016, 3, 211; ACCORDINO P., *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018, 197).

5. La Corte innanzitutto specifica i termini della questione, evidenziando che il remittente considera irragionevole, con conseguente violazione dell'art. 3 Cost., la circostanza che la speciale procedura garantista prevista dall'art. 12, comma 7, dello Statuto(3), debba operare esclusivamente nel caso delle verifiche "in loco" e non in quelle c.d. "a tavolino", in quanto (giustamente, aggiungiamo noi) il contribuente «*dovrebbe essere messo in condizione di fornire elementi utili a verificare la fondatezza della pretesa tributaria ogniqualvolta vengano svolte, nei suoi confronti, verifiche fiscali sia presso i locali di sua pertinenza, sia presso gli uffici dell'amministrazione*» (essendo analoga la *ratio* del contraddittorio in entrambi i casi).

La Corte prosegue illustrando il quadro normativo in materia, come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità. Molto schematicamente, può dirsi che la Consulta indica l'esistenza di una pluralità di soluzioni accolte, con riguardo al principio del contraddittorio, dal legislatore, a seconda della tipologia di accertamento o controllo posto in essere dall'Amministrazione, con una tendenza ad estendere sempre più il principio anzidetto. Osserva infatti che si «*deve evidenziare che, pur a fronte della mancanza, in ambito tributario, di una previsione generale sulla formazione partecipata dell'atto impositivo, si è assistito a progressive e ripetute aperture del legislatore, che hanno reso obbligatorio, in un sempre*

(3) Come precisato dalla Corte, il comma 7 in questione «*impone all'amministrazione finanziaria la compilazione del processo verbale di chiusura delle operazioni di indagine da parte degli organi di controllo, il suo rilascio al contribuente, il decorso di un termine dilatorio di sessanta giorni prima dell'adozione dell'avviso di accertamento, durante il quale questi può presentare osservazioni, e, in caso di mancato accoglimento delle stesse, un obbligo di motivazione rafforzato*».

più consistente numero di ipotesi, il contraddittorio endoprocedimentale», con soluzioni «specifiche, che prescrivono l'interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti differentemente declinati a seconda della dinamica istruttoria seguita dall'amministrazione e delle esigenze, di matrice tipicamente collaborativa o più prettamente difensiva, ad essa sottese». La Corte richiama, in particolare, la fattispecie prevista dall'art. 38, comma 7, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di accertamento sintetico; la normativa sugli studi di settore; il controllo automatizzato e il controllo formale delle dichiarazioni ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973; il caso degli accertamenti in tema di abuso del diritto ex art. 10-bis dello Statuto del contribuente; e, ovviamente, l'ipotesi degli «accessi, ispezioni e verifiche» disciplinata dalla norma censurata (art. 12, comma 7, in esame).

Prosegue la Corte evidenziando che: 1) la partecipazione del contribuente esprime «una esigenza di carattere costituzionale» e «ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento»; 2) «la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale», caratterizzata, come evidenziato, da una sempre maggiore «espansione» applicativa, aspirando «ad assurgere a principio generale».

Tutto ciò premesso, peraltro, il giudice delle leggi “non se la sente” di estendere in via generale il principio espresso dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, tramite una sua sentenza, in quanto ciò «potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche “a tavolino”».

A conclusione di questo iter argomentativo, la Corte, dichiarata inammissibile, per il motivo indicato, la questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice remittente, “lancia” un preciso segnale al legislatore, ritenendo «necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata».

6. Nel disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale, approvato pochi giorni prima della pubblicazione della sentenza della Consulta (depositata in Cancelleria il 21 marzo 2023, ma emanata il 7 febbraio dello stesso anno), il 16 marzo 2023, troviamo rilevanti riferimenti al principio del contraddittorio, che rispondono a quanto affermato dalla Corte.

E in particolare: all'art. 4 («Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente»), comma 1, lett. e), ove si stabilisce di «prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità»; e all'art. 15 («Procedimento accertativo»), comma 1, lett. b), ove si stabilisce di «applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000» (cosa, quest'ultima, che la Corte si è “rifiutata” di fare con la sentenza in commento).

In conclusione, sembra finalmente giunto il momento di un pieno e generalizzato accoglimento nel nostro ordinamento fiscale di un principio considerato da anni essenziale a livello europeo e a livello interno in numerose interpretazioni, sia giurisprudenziali che dottrinali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018
 AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 257 ss.

- BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 10, 877 ss.
- BORGOGGIO A., *Per i tributi armonizzati può bastare il questionario del Fisco a realizzare il contraddittorio preventivo*, in *il fisco*, 2023, 9, 873 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., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'“idea” di una sua “utilità” ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, II, 21 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., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 585 ss.
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, II, 1575 ss.
- FERRARI C. - TORTORELLI M., *Omessa attivazione del contraddittorio. Violazione dei principi comunitari e costituzionali*, in *il fisco*, 2010, 23, 3600 ss.
- GALETTA D.U., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, 3, 601 ss.
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 39, 3019 ss.
- MARCHESELLI A., *Il “giusto procedimento” tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012
- 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.
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 234 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.
- SEPE E.A., *Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul “giusto procedimento tributario”*, in *il fisco*, 2016, 5, 407 ss.
- 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.
- TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.

IL CONTRADDITTORIO

La deroga al contraddittorio procedimentale per ragioni d'urgenza a seguito del PVC e nei casi di invito obbligatorio: brevi note a margine della sentenza n. 29987 del 13 ottobre 2022 della Corte di Cassazione

The exception to the right to be heard for reasons of urgency following the closure of tax audit

STEFANO DIDONI

Abstract

In materia di contraddittorio procedimentale ai sensi dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, la sentenza 13 ottobre 2022, n. 29987 della Suprema Corte di Cassazione affronta il tema delle deroghe che consentono l'emissione anticipata dell'atto impositivo, disattendendo l'applicabilità della garanzia. La pronuncia si presta ad alcune riflessioni di carattere generale a proposito del contraddittorio procedimentale, nonché sui punti di contatto con l'invito previsto dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, anche in considerazione della questione di legittimità costituzionale sollevata con riguardo alla norma dello Statuto in quanto non estende il diritto al contraddittorio a tutte le modalità di accertamento.

Parole chiave: accertamento, accessi, ispezioni e verifiche, contraddittorio procedimentale, deroghe, motivazione dell'accertamento

Abstract

Recent Italian Court decision about the relevance of the right to be heard at the end of a tax audit clarifies which exceptions allow the early issuance of the tax deed. The ruling lead to some general reflections, also on the light of the question of constitutional legitimacy raised with regard to the provision of the Statute insofar as it does not extend the right to be heard to all modes of assessment.

Keywords: right to be heard, tax audit, right to be heard derogations, grounds of urgency

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il contraddittorio procedimentale: lo stato dell'arte. - **3.** La deroga al contraddittorio motivata da ragioni d'urgenza. - **4.** Le fattispecie derogatorie. - **5.** Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 29987, pubblicata il 13 ottobre 2022, ha affermato il seguente principio di diritto: «*in tema di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la legittimità dell'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio, di cui all'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, richiede specifiche ragioni di urgenza, a tutela dal pericolo di compromissione del credito erariale, secondo un giudizio prognostico ex ante, relazionato cioè ad elementi o fatti emergenti in epoca anteriore e non posteriore alla notificazione dell'avviso di*

accertamento, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'amministrazione finanziaria e vagliata dall'organo giudicante».

L'arresto ribadisce l'orientamento – ormai consolidato – secondo cui l'avviso emesso “*ante tempus*”, in difetto di ragioni d'urgenza, è invalido «*poiché detto termine (i.e. il termine dilatorio di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della L. 212/2000) è posto a presidio del contraddittorio endoprocedimentale*» (conformi, fra le più recenti, Cass., 11 novembre 2021, n. 33285; Cass., 3 marzo 2021, n. 5754). L'obbligo vale anche in caso di “accessi brevi”, ossia finalizzati alla sola acquisizione di documentazione che viene poi esaminata e controllata presso gli Uffici (Cass., 12 settembre 2022, n. 26695; Cass., 13 gennaio 2022, n. 880, con nota di MULEO S., È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 507), nonché in caso di controlli “misti” (Cass., 8 maggio 2019, n. 12094; Cass., 8 marzo 2019, n. 6811, con nota di BORGOGGIO A., *Il verbale di acquisizione documenti equivale al PVC ai fini del contraddittorio, in il fisco*, 2019, 14, 1374). Inoltre, il contraddittorio si applica anche nell'ipotesi in cui all'esito dell'attività di verifica venga emesso dall'Ufficio un atto di recupero (Cass., 25 luglio 2022, n. 23223).

In pendenza del predetto termine, infatti, il contribuente può produrre memorie difensive che andranno valutate dall'Ufficio competente all'emissione dell'accertamento e che possono condurre all'archiviazione dei rilievi emersi nella fase di verifica. Il termine dilatorio si applica per esteso e la violazione non può essere sanata dalla circostanza che il contribuente abbia presentato le osservazioni prima della scadenza del termine ovvero, *ex post*, che non le abbia presentate (Cass., 13 settembre 2022, n. 26932).

2. Il tema del contraddittorio non è affrontato in maniera unitaria dal legislatore nazionale, tanto che l'esistenza del diritto del contribuente ad essere sentito prima che siano adottati dall'Amministrazione provvedimenti lesivi dei suoi diritti e interessi applicabile a tutte le attività di controllo sostanziale e a tutte le specie di tributi, prevalentemente affermata dalla dottrina, è negata dalla giurisprudenza (cfr., sul tema, LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di “contraddittorio endoprocedimentale” tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, I, 295). La situazione normativa è quindi variegata, a seconda della tipologia di attività di controllo e di accertamento posta in essere dall'Amministrazione. In alcuni casi l'obbligo di contraddittorio con il contribuente è, comunque, prescritto (ne sono un esempio l'art. 10-*bis* L. n. 212/2000 in tema di abuso del diritto o l'art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973 nel caso di accertamento sintetico).

Il principio generale del contraddittorio è riconosciuto, in linea generale, dalla Corte di Giustizia UE (*Sopropè*, 18 dicembre 2008, causa C-349/07; *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13). Detto principio è tuttavia applicato restrittivamente dalla giurisprudenza nazionale, che distingue tra tributi “armonizzati” e “non armonizzati”, limitandone l'estensione ai primi (in sostanza, quindi, ai soli tributi doganali e all'IVA; cfr. Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823, conformi, fra le più recenti, Cass., 6 ottobre 2022, n. 29068; Cass., 19 luglio 2021, n. 20436; fra le pronunce di merito, di recente, CTR Emilia-Romagna, 17 gennaio 2022, n. 54, con nota di LOCONTE S., *Invalidità dell'atto senza contraddittorio e “prova di resistenza”*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 542; in dottrina, COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.; BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 7, 479).

La giurisprudenza di legittimità propende, inoltre, per una lettura che non estende la portata delle disposizioni nazionali in materia, in particolare dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 (di seguito “Statuto”), respingendo il carattere di regola generale della disposizione applicabile a tutti i tipi di verifiche (ALBERTINI F.V., *I fondamenti, nel diritto interno ed europeo, del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in D'ALESSANDRO G. - ZORZETTO S., *Percorsi in tema di fonti del diritto*, Torino, 2017, 31). Perciò è ritenuta applicabile la garanzia del contraddittorio prevista dallo Statuto solo agli accertamenti emessi a seguito di “accessi, ispezioni e verifiche” (*ex multis*, Cass., 19 luglio 2021, n. 20436; Cass., 30 marzo 2021, n. 8718), ossia quelli successivi alle attività di verifica e di controllo presso il contribuente (art. 52 D.P.R. n. 633/1972 e art. 33 D.P.R. n. 600/1973) e che si concludono, per

l'appunto, con la redazione di un processo verbale di constatazione (TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2020, I, 194). Perciò in tutti i casi di rilascio del PVC di chiusura della verifica presso il contribuente è irrilevante la distinzione tra tributi “armonizzati e non” (anche ai fini della c.d. “prova di resistenza necessaria”), poiché – secondo il condivisibile arresto della Cassazione – «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione ex ante in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso ante tempus, anche nell'ipotesi di tributi ‘armonizzati’, senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di ‘resistenza» (Cass., 6 aprile 2022, n. 11110, conforme Cass., 11 novembre 2021, n. 33285). Ne sono esclusi, invece, le verifiche bancarie o “a tavolino”, effettuate, cioè, presso la sede dell'Ufficio impositore in base alle notizie e ai documenti acquisiti da altre Pubbliche Amministrazioni, da terzi o dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio, per le quali il contraddittorio rimane una facoltà per l'Amministrazione (TESAURO F., *op. cit.*, 173).

Pertanto, in mancanza di una regola generale, il contraddittorio è obbligatorio solo se previsto per legge come tale, a prescindere dall'attività di verifica posta in essere dall'Amministrazione (si pensi, ad esempio, all'art. 167, comma 11, TUIR in materia di CFC o, ancora, all'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 156/2015 nei casi in cui è stato presentato un interpello, all'art. 9-bis, comma 16, D.L. n. 50/2017, convertito dalla L. n. 96/2017, in relazione agli accertamenti induttivi fondati sulla mancata comunicazione degli ISA, o agli artt. 10-bis, comma 6, dello Statuto e 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973 citati), in tutti i casi di rilascio del PVC al termine di un controllo sostanziale, nonché nel caso di verifiche “a tavolino” solo con riguardo ai tributi “armonizzati” (*ex multis*, Cass., 29 luglio 2022, n. 23729; Cass., 14 settembre 2021, n. 24671; in materia doganale, peraltro, va segnalato l'art. 11, comma 4-bis, D.Lgs. n. 374/1990, che prevede la possibilità per l'operatore di presentare osservazioni e richieste anche nel caso di “revisione eseguita in Ufficio”). In tali casi, tuttavia, qualora il contraddittorio non sia attivato, l'avviso di accertamento può essere annullato solo qualora il contribuente superi la c.d. “prova di resistenza” e cioè dimostri, nel giudizio di impugnazione dell'atto, che se il contraddittorio avesse avuto luogo il risultato del procedimento sarebbe stato diverso (ALBERTINI F.V., *op. cit.*, 34).

Inoltre, per gli accertamenti preceduti dal PVC – per i quali, come detto, opera la garanzia dello Statuto – non trova applicazione, peraltro, l'invito obbligatorio previsto per gli accertamenti a seguito di verifiche “a tavolino” dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 (introdotto dal D.L. n. 34/2019, convertito dalla L. 58/2019, per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020). La deroga all'invito obbligatorio è tuttavia prevista – oltreché per gli accertamenti preceduti dal rilancio del PVC “coperti” dallo Statuto – per gli avvisi di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA parziali (art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973 e art. 54, commi 3 e 4, D.P.R. n. 633/1972) i quali, come noto, non presuppongono un esame complessivo della posizione del contribuente e sono i più comuni (solleva alcune considerazioni critiche sull'istituto FARRI F., *Considerazioni “a caldo” circa l'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal Decreto Crescita*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 247 ss.). Nel campo dell'IVA, trattandosi di un tributo “armonizzato”, l'obbligo di contraddittorio preventivo e la prova di resistenza ad esso correlata permangono tuttavia anche per gli accertamenti parziali.

Le disposizioni richiamate non sono però tra loro fungibili (e ciò anche per la diversa *ratio* normativa, dal momento che la disposizione dello Statuto ha una funzione di garanzia, mentre l'invito obbligatorio è funzionale all'accertamento con adesione). Nel caso dell'invito all'adesione, infatti, sono espressamente previste, da un lato, la “prova di resistenza” nel caso di omessa notifica dell'invito medesimo (comma 5), che invece non opera nell'accertamento successivo al PVC (*ex multis*, Cass., 6 aprile 2022, n. 11110, Cass., 11 novembre 2021, n. 33285). Dall'altro lato, in caso di invito all'adesione il successivo avviso di accertamento deve contenere una motivazione “rafforzata” con riguardo «ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio» (comma 3), mentre nell'ipotesi di contraddittorio *ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000* le osservazioni e richieste del contribuente sono (solamente) «valutate dagli enti impositori». In quest'ultimo caso, infatti, la mancanza di motivazione

nell'avviso, in relazione alle difese del contribuente svolte in sede di osservazioni al PVC, non determina l'invalidità dell'accertamento poiché, secondo la giurisprudenza di legittimità, *«da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo»* (Cass., 23 gennaio 2019, n. 1778; Cass., 31 marzo 2017, n. 8378, Cass., 24 febbraio 2016, n. 3583).

3. L'Amministrazione, in determinati casi, pur sussistendo l'obbligo di attivare il contraddittorio, può tuttavia procedere con l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento. Ciò vale sia per l'emissione anticipata dell'accertamento a seguito di rilascio del PVC a chiusura delle operazioni di verifica, sia per l'omissione dell'invito all'adesione (art. 5-ter, comma 4, D.Lgs. n. 218/1997). Le disposizioni, anche con riguardo alla deroga in esse contenuta, non sono pienamente sovrapponibili. Infatti, nel caso di consegna del PVC è previsto che l'avviso di accertamento possa essere emesso dall'ente impositore prima della scadenza del termine dilatorio nei *«casi di particolare e motivata urgenza»* (art. 12, comma 7, L. n. 212/2000), mentre l'invito all'adesione può essere omesso, oltre che *«in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata»*, anche *«nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione»* (art. 5-ter, comma 4, D.Lgs. n. 218/1997).

La sentenza n. 29987/2022 della Cassazione in commento offre delle indicazioni interpretative in tema di deroghe al contraddittorio le quali, ancorché riferite all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, possono applicarsi, almeno in astratto, anche nell'ipotesi – per la quale, al di là del dato letterale, vi è identità di contenuto sostanziale – di *«particolare urgenza, specificamente motivata»* prevista dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997.

Nel caso deciso il contribuente aveva eccepito nel ricorso la violazione del contraddittorio poiché, dopo il rilascio del PVC a chiusura delle operazioni di verifica, l'accertamento era stato emesso prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000. L'accertamento era stato annullato dal giudice di primo grado e la decisione confermata in sede di gravame, atteso che il termine dilatorio *«non era stato rispettato senza che fossero rilevabili ragioni d'urgenza, tali da giustificare la sua omessa osservanza»*. La sentenza di secondo grado veniva impugnata per cassazione sotto il profilo dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., in quanto il giudice avrebbe commesso un errore di diritto nel valutare la sussistenza dell'urgenza legittimante (in particolare, secondo la Corte, *«la ricorrente lamenta che il giudice, nel sindacare o meno la sussistenza dei motivi di urgenza, abbia fatto ricorso ad una valutazione prognostica ex post e non invece ex ante»*).

La sussistenza delle ragioni d'urgenza, al fine di legittimare la deroga e ritenere valido l'atto impositivo emesso *ante tempus*, deve essere valutata – ad avviso della Cassazione – dal giudice di merito in base *«agli elementi che possono prospettarsi prima della notificazione dell'avviso di accertamento, non a quelli posteriori»* (ossia in base ad un giudizio prognostico *ex ante*).

Tale valutazione presenta indubbi profili di complessità, oltre a non essere di pronta soluzione; invero, secondo la Corte, l'avviso di accertamento non deve necessariamente enunciare le ragioni d'urgenza, dato che l'invalidità discenderebbe dalla mancanza in concreto delle ragioni d'urgenza e cioè se nel processo non ne è stata data prova (secondo la pronuncia in commento *«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, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio»*, conformi Cass., 23 luglio 2020, n. 15843, Cass., 11 novembre 2021, n. 33285, più risalente Cass., SS.UU., 29 luglio 2013, n. 18184). L'allegazione di un elemento essenziale per la validità dell'atto emesso *ante tempus* si sposta quindi dall'accertamento al processo (e con essa la prova) che, tuttavia, il contribuente non sarebbe nelle condizioni di conoscere al momento della proposizione del ricorso, laddove nulla emerga dalla lettura della motivazione dell'atto (con ovvie ripercussioni sulla possibilità di esercitare pienamente il diritto di difesa o, ancora, di prestare acquiescenza all'accertamento ove correttamente motivato, accedendo così

alla riduzione delle sanzioni); mentre all'Amministrazione sarebbe possibile introdurre nel processo elementi che avrebbero dovuto sussistere ed essere considerati *ex ante*, prima, cioè, dell'emissione dell'avviso (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 585 ss.).

Inoltre, la pronuncia in commento non pare condivisibile laddove la Cassazione ritiene che l'accertamento privo dell'enunciazione delle ragioni di urgenza (e delle valutazioni di fatto e giuridiche che ne determinano la sussistenza) sia valido e non annullabile sotto il profilo del vizio di motivazione (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 190). Difatti, il requisito dell'urgenza richiede, pur in presenza di elementi sintomatici del "pericolo" di ritardare l'emissione dell'atto impositivo, il ricorso ad un canone di valutazione da parte dell'Amministrazione (RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 96). In quest'ottica, la presenza di un elemento dell'atto discrezionale e non vincolato, peraltro, escluderebbe la copertura dell'art. 21-*octies*, comma 2, L. n. 241/1990 (si osserva che in materia tributaria il sindacato non riguarda l'opportunità di azione dell'Amministrazione, cioè della scelta discrezionale in sé, piuttosto la violazione di una regola procedurale, perciò conoscibile dal giudice di legittimità, cfr. BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 79). Gli eventi e le valutazioni espresse dall'Amministrazione che legittimano l'emissione anticipata dell'atto sono inclusi tra i "presupposti di fatto" posti alla base dell'accertamento e dovrebbero integrarne la motivazione, ancorché non attengano, in senso stretto, alla determinazione del maggior reddito delle maggiori imposte (cfr. art. 42 D.P.R. n. 600/1973, art. 56 D.P.R. n. 633/1972, più in generale art. 3 L. n. 241/1990, art. 7 L. n. 212/2000). Tanto più se si considera che in presenza di una garanzia per il contribuente i parametri su cui sindacare la validità dell'atto impositivo dovrebbero essere valutati con maggiore rigidità. In ambito processuale, l'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 (introdotto dall'art. 6, comma 1, L. n. 130/2022), sembrerebbe suggerire che nel processo la prova richiesta all'Ufficio dovrebbe avere ad oggetto solo i fatti contenuti nell'accertamento, mentre l'introduzione di fatti nuovi sarebbe limitata ai fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa fiscale opposti dal contribuente (AUGELLO D., *Motivazione dell'atto e onere della prova dopo la riforma del processo tributario*, in *L'Accertamento*, 2022, 5, 22). Ciò è in linea con l'orientamento maggioritario, che ritiene applicabile l'art. 2697 c.c. anche al processo tributario, per cui sul fisco ricade l'onere di provare gli elementi attivi della base imponibile, mentre ricade sul contribuente provare gli elementi negativi; l'Amministrazione, tuttavia, può emanare un provvedimento solo dopo che ha acquisito la prova dei fatti su cui il provvedimento si fonda, indicandoli nella motivazione (TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, 2020, 179). Sarebbe invalido, dunque, l'atto impositivo privo dell'enunciazione delle ragioni d'urgenza, non potendo l'Ufficio integrare la motivazione nel processo (e l'urgenza, del resto, deve essere "motivata", stando al contenuto delle disposizioni richiamate).

4. Venendo alle ipotesi legittimanti, la sentenza in commento chiarisce che l'operatività della deroga è limitata alle sole ipotesi in cui sussistono «*elementi di fatto che esulano dalla sfera di controllo dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità*», purché, come detto, essi si siano manifestati prima dell'emissione dell'atto e non dopo (secondo la Corte: «*Il giudizio sull'urgenza in altri termini deve essere relazionato agli elementi che possono prospettarsi prima della notificazione dell'avviso di accertamento, non a quelli posteriori*»).

In base a tali indicazioni, è esclusa l'urgenza data dalla scadenza imminente del termine di decadenza dall'accertamento *ex art.* 43 D.P.R. n. 600/1973 o delle singole leggi d'imposta (*ex multis*, Cass., 3 giugno 2021, n. 15327, Cass., 11 settembre 2019, n. 22644, Cass., 14 gennaio 2020, n. 474), salva la ricorrenza di «*eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici*» (Cass., 10 marzo 2021, n. 6614). In proposito è stato osservato che il mancato esercizio del potere di accertamento sino alla prossimità della scadenza del termine violerebbe l'essenza del contraddittorio, poiché non sarebbe conforme a tale principio l'organizzazione dell'attività di controllo da parte dell'Amministrazione che lo sacrifichi senza una giusta causa (RAGUCCI G., *Il*

“doppio vincolo” sul contraddittorio: nuove riflessioni sull’avviso di accertamento “ante tempus”, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 8/9, 657).

Sono ritenute valide ragioni d’urgenza, invece e ad esempio, *i*) gli elevati importi accertati con l’atto impositivo, *ii*) la necessità di adottare misure cautelari in presenza di «fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito» ai sensi dell’art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 (Cass., 12 agosto 2021, n. 22750, con nota di BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l’accertamento anticipato*, in *il fisco*, 2021, 35, 3381; in senso contrario, Cass., 21 aprile 2022, n. 12713 con nota di COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l’essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 585 ss.), *iii*) la condotta dilatoria del contribuente sottoposto a verifica (Cass., 5 dicembre 2014, n. 25759), *iv*) la rilevanza penale delle violazioni contestate (Cass., 23 luglio 2020, n. 15843), *v*) la partecipazione del contribuente ad una frode IVA ai danni dell’Erario (Cass., 7 settembre 2018, n. 21815), *vi*) l’assoggettamento del contribuente a procedure concorsuali (Cass., 19 giugno 2018, n. 16110). Alla casistica descritta andrebbero aggiunti, per la (non) applicazione dell’art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, i casi di «fondato pericolo per la riscossione» (ossia di iscrizione a ruolo/affidamento in carico previsti dagli artt. 15-bis D.P.R. n. 602/1973 e 29, comma 1, lett. c), D.L. n. 78/2010). Ciò avviene, ad esempio, quando una società si trova in stato di liquidazione (Cass., 12 novembre 2021, n. 33756) o deposita una domanda di concordato preventivo (Cass., 20 novembre 2020, n. 26491).

5. Si rammenta, per completezza, che quanto alla esclusione, cui si è accennato, della portata generale del contraddittorio procedimentale previsto dall’art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 per gli accertamenti c.d. “a tavolino”, è stata di recente sollevata la questione di legittimità costituzionale della disposizione, in relazione all’art. 3 Cost. (facendo leva sui principi europei contenuti negli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, ossia il diritto ad una buona amministrazione, nonché il diritto di difesa e del giusto processo), nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio «a tutte le modalità di accertamento in rettifica poste in essere dall’Agenzia delle entrate», a prescindere quindi dalla modalità di controllo adottata dagli organi accertatori (CTR Toscana, ordinanza 12 maggio 2022, n. 258 con nota di GARGANESE F., *Contraddittorio endoprocedimentale nuovamente al vaglio della Consulta*, in *Corr. trib.*, 2022, 10, 818).

La questione non è di poco conto, in quanto consentirebbe di estendere l’obbligo di contraddittorio agli accertamenti “a tavolino” parziali (artt. 41-bis D.P.R. n. 600/1973 e 54 D.P.R. n. 633/1972) i quali, come detto, sono esclusi dall’applicazione dell’invito all’adesione previsto dall’art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 e che, di fatto, “sfuggono” tuttora al contraddittorio. Sul tema, si rammenta che la Corte costituzionale aveva ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 37-bis, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 (abrogato dall’art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 128/2015, e sostituito dall’art. 10-bis L. n. 212/2000), nella parte in cui prevedeva la nullità dell’avviso di accertamento in caso di omessa instaurazione del contraddittorio preventivo, in quanto la violazione dell’art. 3 Cost., prospettata dal giudice rimettente sotto il profilo dell’irragionevole disparità di trattamento in merito a situazioni analoghe, è stata ritenuta insussistente poiché nel caso dell’abuso del diritto il contraddittorio risultava necessario secondo l’interpretazione costante della Corte di Cassazione (Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132, con nota di RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1217).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBERTINI F.V., *I fondamenti, nel diritto interno ed europeo, del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in D’ALESSANDRO G. - ZORZETTO S., *Percorsi in tema di fondi del diritto*, Torino, 2017, 25 ss.

AUGELLO D., *Motivazione dell’atto e onere della prova dopo la riforma del processo tributario*, in *L’Accertamento*, 2022, 5, 22 ss.

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018

- BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco imminenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 7, 479 ss.
- BORGOGGIO A., *Il verbale di acquisizione documenti equivale al PVC ai fini del contraddittorio*, in *il fisco*, 2019, 14, 1374 ss.
- BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*, in *il fisco*, 2021, 35, 3381 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, III, 585 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 190 ss.
- FARRI F., *Considerazioni "a caldo" circa l'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal Decreto Crescita*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 247 ss.
- GARGANESE F., *Contraddittorio endoprocedimentale nuovamente al vaglio della Consulta*, in *Corr. trib.*, 2022, 10, 818 ss.
- LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, I, 295 ss.
- LOCONTE S., *Invalidità dell'atto senza contraddittorio e "prova di resistenza"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 542 ss.
- MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 507 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- RAGUCCI G., *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento "ante tempus"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 8/9, 657 ss.
- RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1217 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2020
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, 2020

IV - L'ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L'ATTO IMPOSITIVO

La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento: considerazioni critiche

The delegated signing of the assessment notice: critical remarks

(commento a/notes to Cass. civ., sez. trib., 3 novembre 2022, n. 32386)

GIUSEPPE FARCOMENI

Abstract

Nella sentenza in commento, la Suprema Corte si è pronunciata sui limiti e sui requisiti di validità della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, con riferimento al peculiare profilo dello scaglione dell'atto oggetto di autorizzazione alla firma. La Cassazione ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non debba solo fornire la prova dell'esistenza della delega, ma anche del suo corretto esercizio. In particolare la Corte ha annullato i provvedimenti impugnati, rilevando che il capo ufficio controlli, delegato a firmare gli avvisi di accertamento compresi tra 100.000 euro e 250.000 euro, non era autorizzato a sottoscrivere gli avvisi rientranti nello scaglione inferiore. Sul punto, i giudici di legittimità hanno chiarito che la sottoscrizione delegata ha natura di delega di firma e non di funzioni, in quanto attua un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna; la Corte, però, non sembra attribuire la dovuta rilevanza ai corollari che derivano tale assunto.

Parole chiave: sottoscrizione delegata, delega alla sottoscrizione, delega di funzioni, avviso di accertamento

Abstract

In the judgment in question, the Italian Supreme Court examined the limits and validity requirements of the delegation to sign the assessment notice, in relation to the peculiar profile of the bracket of the tax notice subject to signature authorisation. The Supreme Court considered the Italian tax authority should not only provide proof of the existence of the proxy but also its correct exercise. In detail, the Supreme Court annulled the contested provisions, motivating the head of the controls' office, delegated to sign assessment notices between 100,000 eur and 250,000 eur, is not authorized to sign the verification notices included in the lower bracket. On this point, the Court clarified that the proxy has authority over the signature, not the tasks, because delegation implements a simple bureaucratic decentralization without external relevance. Indeed, the Court does not seem to attribute due importance to the corollaries deriving from this assumption.

Keywords: delegated signing, delegation of signature, delegation of tasks, assessment notice

SOMMARIO: **1.** L'orientamento della Cassazione riguardo alla sottoscrizione delegata dell'avviso di accertamento. - **2.** La funzione della sottoscrizione quale requisito di validità dell'avviso. - **3.** La natura della sottoscrizione ad opera del funzionario delegato. Delega di firma e delega di funzioni. - **4.** Considerazioni conclusive.

1. Con l'ordinanza n. 32386/2022, la Suprema Corte è tornata ad occuparsi della sottoscrizione degli avvisi di accertamento ad opera di un funzionario delegato alla firma, soffermandosi, in particolare, sull'ampiezza e sui limiti della delega.

Il giudizio aveva ad oggetto due avvisi di accertamento relativi ad IRPEF ed IVA, impugnati poiché sottoscritti dal capo ufficio controlli, il quale era delegato a firmare avvisi di accertamento per uno scaglione superiore all'ammontare dei singoli atti notificati alla parte privata.

Preliminarmente, i giudici di legittimità hanno richiamato diversi precedenti in materia, confermando un orientamento, da tempo, consolidato. Nello specifico, posto che l'art. 42, commi 1 e 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede, a pena di nullità, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del capo dell'ufficio o di altro funzionario delegato di carriera direttiva, la Suprema Corte ha chiarito che sono funzionari di carriera direttiva quelli appartenenti alla terza area funzionale del CCNL agenzie fiscali, ai quali sono attribuiti compiti di direzione, coordinamento e controllo di attività rilevanti nelle unità di livello non dirigenziale.

In forza di tale interpretazione, l'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 non richiede che il capo dell'ufficio o i funzionari della carriera direttiva da lui delegati debbano rivestire anche qualifica dirigenziale. Invero, tale norma individua il soggetto che può manifestare all'esterno la volontà dell'Amministrazione, che possiede *«la professionalità per legge idonea a emettere atti suscettibili di produrre i previsti effetti nella sfera giuridica del destinatario»* (cfr., Cass. civ., sez. trib., 9 novembre 2015, n. 22810).

Nella decisione in commento, i giudici di legittimità ribadiscono, altresì, che la sottoscrizione delegata ha natura di delega di firma e non di funzioni, in quanto attua solamente un decentramento burocratico senza rilevanza esterna; quindi, l'avviso di accertamento sottoscritto dal delegato è imputabile al capo dell'ufficio. Ne deriva che la delega non deve specificare il nominativo del funzionario, ma si può limitare ad individuare la qualifica che il delegato ricopre all'interno dell'ufficio (cfr., Cass. civ., sez. trib., 19 aprile 2019, n. 11013).

L'organo giudicante sembrerebbe aver applicato tali principi, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria non deve solo fornire in giudizio la prova dell'esistenza della delega, ma anche del suo corretto esercizio.

Nel caso di specie, la delega aveva attribuito al capo area la competenza a firmare gli avvisi di accertamento fino ad 100.000 euro, mentre al capo ufficio controlli quelli da 100.000 euro a 250.000 euro. Atteso che gli avvisi di accertamento impugnati avevano ciascuno un ammontare inferiore a 100.000 euro, il capo ufficio controlli non avrebbe potuto sottoscriverli, in quanto era autorizzato a firmare solo quelli rientranti nello scaglione superiore.

La Cassazione, nel dare prevalenza a profili meramente formali, ha ritenuto che il conferimento della delega per avvisi di accertamento di un ammontare maggiore non consenta di sottoscrivere quelli rientranti nello scaglione inferiore. Ciò in quanto, con *«l'atto di delega l'Ufficio stesso ha posto in via generale dei limiti in relazione ai vari atti di accertamento, i quali non sono stati rispettati nel caso concreto e tale vizio incide sulla validità dell'esercizio del potere di firma»*.

Infine, la Suprema Corte ha affermato che l'espressa previsione della sanzione della nullità, comminata dall'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, impedirebbe l'operare della regola generale di riferibilità dell'atto all'organo che lo ha emanato, diversamente da altre fattispecie che non prevedono alcuna sanzione in caso di mancata sottoscrizione dello stesso (ad esempio: diniego di condono, cartella di pagamento, avviso di mora).

2. Nella pronuncia in esame, la Cassazione ha interpretato in modo rigoroso l'art. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600/1973, ritenendo che il vizio di sottoscrizione del funzionario delegato vada inteso in senso estensivo, ricomprendendo tutte quelle situazioni in cui il soggetto non sia in astratto deputato alla firma.

Le motivazioni a sostegno di tale assunto, tuttavia, meritano di essere adeguatamente approfondite con riferimento alla parte in cui la Corte ha ritenuto nullo l'atto di accertamento, per esercizio non corretto della delega, poiché sottoscritto da un funzionario abilitato a firmare gli avvisi rientranti in uno scaglione superiore.

Per meglio comprendere la funzione della delega di firma, appare necessario svolgere alcune osservazioni sulla natura della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, quale requisito di validità dell'atto.

L'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 prevede, al comma 1, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono sottoscritti dal capo dell'ufficio o altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; mentre il successivo comma 3 fa discendere la nullità dell'atto dalla mancata sottoscrizione.

I giudici di legittimità sembrano porre sullo stesso piano entrambe le situazioni, ovvero la mancanza in assoluto della firma e il suo esercizio non corretto.

Invero, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento assolve una doppia funzione; da un lato, quella di individuare l'autore al quale riferire l'atto; dall'altro, quella di concretizzare il meccanismo di imputazione organica dell'atto all'ente, poiché solo determinati funzionari sono autorizzati a sottoscrivere l'avviso.

Pertanto, la sottoscrizione costituisce un requisito di validità dell'atto, che altrimenti risulterebbe viziato. L'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, nel comminare la nullità come conseguenza della mancata sottoscrizione, attribuisce uno specifico disvalore, giuridicamente tutelato, alla difformità rispetto al modello legale dell'avviso di accertamento (PEPE F., *Vizio di "sottoscrizione" ed invalidità degli atti di accertamento: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 1, 128 ss.).

Sicché, tale fattispecie non rientra nel perimetro della disciplina generale in materia di annullabilità degli atti amministrativi, con particolare riferimento al comma 2, dell'art. 21-octies, L. n. 241/1990, in forza del quale «non è annullabile il provvedimento amministrativo vincolato emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Questa disposizione ha lo scopo di depotenziare i vizi formali dell'atto, nell'ottica di dare prevalenza all'aspetto sostanziale dell'agere amministrativo, ma non trova applicazione nel caso in cui sia prevista una specifica sanzione come conseguenza al mancato rispetto di regole procedurali.

In tale direzione si pone la disciplina sulla sottoscrizione dell'avviso di accertamento che individua la firma quale requisito essenziale dell'atto, al fine di garantire una maggiore tutela al contribuente in punto di riferibilità del provvedimento all'Amministrazione finanziaria (INFRANCA G., *Incarichi dirigenziali illegittimi e validità degli atti impositivi - Un difetto di legittimazione alla sottoscrizione degli atti*, in *Dialoghi tributari*, 2015, 1, 35 ss.).

Delineato l'aspetto formale del meccanismo di imputazione, è doveroso, a questo punto, individuare i presupposti di validità della sottoscrizione laddove il capo dell'ufficio deleghi alla firma un funzionario della carriera direttiva.

Sul punto, la giurisprudenza della Cassazione, in passato, riteneva che la delega dovesse specificare necessariamente: a) le ragioni che ne hanno reso necessaria l'adozione come la carenza di personale, l'assenza o la malattia del capo dell'ufficio; b) il limite temporale di validità; c) il nome del soggetto al quale è stata conferita, non essendo sufficiente la sola indicazione della qualifica professionale del funzionario delegato (Cass. civ., sez. trib., 9 novembre 2015, n. 22803).

L'orientamento è mutato a partire dalla sentenza n. 11013/2019, ove la Suprema Corte ha affermato che la delega, per essere valida, non deve né indicare il nominativo del soggetto, né essere circoscritta temporalmente, ma può limitarsi a specificare, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'Ufficio, la qualifica funzionale che deve rivestire il delegato, in modo da poter consentire una successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa (Cass. civ., sez. trib., 19 aprile 2019, n. 11013).

Si è, quindi, ritenuto che fosse necessario accertare, in concreto, se il soggetto che ha firmato l'atto aveva la professionalità, ovvero la qualifica idonea per sottoscrivere quel determinato avviso di accertamento.

Muovendo da questa opzione ermeneutica, la Cassazione ha sostenuto, con la sentenza n. 2221/2021, che anche laddove il funzionario sia stato delegato da un capo dell'ufficio, di seguito trasferito ad un'altra sede, l'avviso non è annullabile. L'atto di delega avrebbe, infatti, mera natura organizzativa intercorrente tra organi, sicché l'atto firmato con una delega, validamente conferita, sarebbe formalmente im-

putato all'organo, anche in caso di trasferimento del soggetto delegante (Cass. civ., sez. trib., 2 febbraio 2021, n. 2221).

3. Rispetto al suo precedente orientamento, la Suprema Corte, in pronunce più recenti, ha rimarcato la nota distinzione tra delega di firma e delega di funzione, ritenendo che, la sottoscrizione delegata dell'avviso debba essere ricondotta alla prima delle due ipotesi.

Ebbene, con la delega di firma, un organo, mantenendo la piena titolarità dell'esercizio di un dato potere attribuito dalla legge, conferisce ad un funzionario del medesimo organo il compito di sottoscrivere determinati atti. In tale evenienza «*l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine di competenze*». La delega di firma, pertanto, attua un decentramento amministrativo, con la conseguenza che il funzionario delegato non esercita, in via autonoma e con assunzione di responsabilità, «*i poteri inerenti alle competenze amministrative riservate al delegante, ma agisce semplicemente come 'longa manus' – e dunque in qualità di mero sostituto materiale – del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza*» (Cass. civ., n. 11013/2019).

Ed è proprio la locuzione “delega di firma” ad essere utilizzata nella prassi per spiegare come atti di un determinato organo, aventi rilevanza esterna, possano essere sottoscritti da persona differente rispetto al titolare dell'organo (GRASSI S., *Delega di firma: appunti per una rassegna*, in *Foro amm.*, 1973, II, 125 ss.).

Diversamente, la *delega amministrativa di funzioni* è descritta in dottrina come «*un atto dispositivo, cioè un atto con cui, in buona sostanza, l'organo o il soggetto delegante dispone della propria competenza a provvedere in ordine a un determinato oggetto*» (MIELE G., voce *delega [diritto amministrativo]*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XI, 1962, Milano). Invero, quest'ultima si differenzia per la sua rilevanza esterna, determinando un'alterazione del regime giuridico di imputazione dell'atto. In altri termini, con la delega di funzioni si opera un trasferimento di competenze, in quanto sono attribuiti al delegato le attribuzioni e i poteri idonei per poter assumere gli atti oggetto della delega.

In particolare, il trasferimento di competenze dal delegante al delegato determina una deroga al regime di competenza, attribuendo legittimità ai provvedimenti emanati dal delegato per effetto della delega stessa (MIELE G., *op. cit.*).

In proposito, nella ricostruzione compiuta dalla Cassazione nella decisione in commento, la delega di firma non implica alcun trasferimento di competenze, in quanto l'atto è solo sottoscritto dal funzionario delegato, ma la sua riferibilità rimane in capo al delegante.

Si è, a lungo, dibattuto sulla natura e sull'inquadramento giuridico della delega di firma, con approdi ermeneutici differenti.

Secondo una parte della dottrina, le due categorie di delega sarebbero sovrapponibili, in quanto la sottoscrizione di un atto implicherebbe, in ogni caso, una manifestazione di volontà. Ne conseguirebbe che la paternità del provvedimento deve essere attribuita al soggetto che materialmente lo ha emanato, anche se in via delegata (COLZI G., voce *Delegazione amministrativa*, in *Noviss. Dig. it.*, 1968, V).

La firma del funzionario che sottoscrive un atto in luogo di altri rappresenterebbe la prova che in quella circostanza si è esercitata *la delega di poteri conferita al funzionario per l'emanazione di quell'atto* (ARU L., *Il problema della firma*, in *La scienza e la tecnica dell'organizzazione nella pubblica amministrazione*, 1962, 452 ss., come citato da GRASSI S., *op. cit.*).

Seguendo un diverso indirizzo, sarebbe necessario distinguere nettamente le due situazioni, poiché la mera sottoscrizione delegata non è collegata ad un precedente trasferimento di competenze. La delega di firma va, quindi, considerata come un'attribuzione del delegante al delegato *a svolgere una mera attività materiale*.

In tale evenienza, il sottoscrittore non manifesterebbe alcuna volontà diversa dal soggetto conferente, agendo alla stregua di un'estensione fisica del delegante e compiendo un'attività che il delegante, per una qualche ragione, non può esercitare. (FRANCHINI G., *In tema di delega di firma*, in *Foro amm. e delle acque pubbliche*, 1956, I, 1, p. 210).

Un ulteriore orientamento sostiene che la delega di firma può essere riconducibile all'istituto della rappresentanza. Pertanto, il capo dell'ufficio ripartisce internamente, mediante differenti atti di delega, il carico di lavoro tra gli altri funzionari, senza con ciò determinare alcuna modifica *all'ordine delle competenze giuridicamente stabilito* (MIELE G., *op. cit.*).

Ebbene, la Suprema Corte sembra condividere le due citate interpretazioni allorché afferma che il delegato sottoscrive l'avviso quale *longa manus* del delegante, pertanto in veste di sostituto materiale del capo dell'ufficio; su questa premessa sostiene che la delega di firma attua un mero decentramento burocratico senza esercizio o assunzione delle competenze spettanti al superiore gerarchico.

Applicando i suesposti principi alla fattispecie in esame, si può sostenere che l'avviso sottoscritto dal funzionario delegato è riferibile al capo dell'ufficio, non essendosi realizzato alcun trasferimento di competenze, ma solo un riparto interno di mansioni.

Tale interpretazione sembra anche essere aderente al dettato normativo e, in particolare, al comma 1 dell'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 che, nel conferire al capo dell'ufficio la competenza a sottoscrivere l'avviso di accertamento, attribuisce allo stesso la possibilità di delegarne la sottoscrizione ad un altro funzionario della carriera direttiva.

In questa direzione, dunque, l'emanazione dell'atto di accertamento va imputata all'ufficio quale organo rappresentato all'esterno dal suo dirigente capo. Ne consegue che, non ravvisandosi alcun trasferimento di competenze tra delegante e delegato, il rispetto dei limiti previsti nella delega andrà valutato sul corretto (legittimo) e non esorbitante esercizio delle funzioni delegate e stabilendo se siffatte funzioni, da un punto di vista sostanziale, possano o meno considerarsi eccentriche rispetto al perimetro della delega conferita.

4. La pronuncia in commento è certamente singolare in quanto, diversamente dagli arresti precedenti, è incentrata sul peculiare profilo dello scaglione dell'avviso di accertamento oggetto di autorizzazione alla firma.

Le osservazioni svolte sin qui rendono chiaro come la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento sia espressione di un mero decentramento burocratico, senza assunzione di responsabilità da parte del delegato per competenze proprie del delegante, quale organo dell'amministrazione. Pertanto, è possibile considerare ancora efficace una delega conferita ad un funzionario avente le competenze professionali idonee per la firma, a nulla rilevando l'eventuale trasferimento del delegante presso un altro ufficio, poiché la delega intercorre tra organi e non tra le persone fisiche che rivestono la relativa funzione (Cass. civ., sent. n. 2221/2021).

Appare, dunque, incomprensibile come la Suprema Corte, nella sentenza in commento, pur richiamando tali principi, abbia annullato gli avvisi impugnati, affermando che il capo ufficio controlli delegato, in quanto avente le competenze professionali idonee a sottoscrivere gli avvisi di accertamenti da 100.000 euro a 250.000 euro, non può validamente firmare gli atti rientranti nello scaglione inferiore.

L'approdo ermeneutico dei giudici di legittimità si fonda sulla c.d. imputazione organica, teoria in base alla quale l'atto amministrativo è riferibile, da un lato, all'ente pubblico e, dall'altro, all'organo, persona fisica, al quale una norma di legge attribuisce la competenza ad emanarlo.

Il vizio di sottoscrizione dovrebbe, quindi, comportare l'illegittimità dell'atto qualora risulti impossibile riferire la sottoscrizione all'amministrazione e all'organo competente per apporre la firma (PEPE F., *op. cit.*, 148 ss.).

Atteso che, nel caso della delega di firma, il funzionario delegato agisce quale *longa manus* del capo dell'ufficio, che gli ha affidato la sottoscrizione dell'atto, la paternità giuridica del provvedimento non può che essere riferita al capo dell'ufficio stesso, unico soggetto al quale l'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, ha conferito la competenza a dare efficacia esterna all'operato accertativo dell'amministrazione finanziaria, che si concreta nell'emanazione dell'avviso.

In questo contesto, occorre distinguere i casi in cui siano trasferite le attribuzioni di potere che originano dalla competenza del delegante, dall'evenienza in cui il delegato può solo dare forma all'atto amministrativo. Ciò avviene, in particolare, quando sussiste un *iter* procedimentale complesso con più

fasi che culminano nell'emanazione di un atto finale, la cui riferibilità giuridica e materiale è solo del soggetto delegante (FAZIO G., *La delega amministrativa e i rapporti di delegazione*, Milano, 1964, 38 ss.).

Ed è questo il caso del capo dell'ufficio che, nell'organizzazione interna, emana singole deleghe alla sottoscrizione materiale dell'avviso di accertamento a soggetti dotati delle idonee qualifiche professionali.

Per tale ragione, nella verifica della regolarità della sottoscrizione dovrebbe considerarsi la connessione esistente tra paternità materiale e paternità giuridica dell'atto, al fine di stabilire quale sia il vizio di delega idoneo a caducare l'avviso di accertamento (PEPE F., *op. cit.*, 158 ss.).

Qualora il capo dell'ufficio attribuisca ad un funzionario la delega a sottoscrivere gli avvisi compresi tra 100.000 euro e 250.000 euro è implicito che lo stesso abbia, in concreto, le competenze professionali per firmare gli avvisi di valore inferiore.

Difatti, ricorrendo tale ipotesi, la connessione sussistente tra paternità materiale e paternità giuridica è molto forte, poiché la delega è stata legittimamente conferita ad un pubblico dipendente, idoneo per professionalità, a sottoscrivere anche gli avvisi inferiori ad 100.000 euro.

Il controllo sulla legittimità della delega, come affermato in giurisprudenza, deve essere limitato alla disamina della qualifica funzionale che deve rivestire il soggetto delegato in modo da consentire «*la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa*» (Cass. civ., sent. n. 11013/2019).

Ne deriva che, una volta accertata la professionalità del funzionario, la sottoscrizione di un avviso di ammontare inferiore allo scaglione attribuito allo stesso costituisce un'irregolarità, rilevante solo sul piano interno-organizzativo, ma non su quello della riferibilità giuridica del provvedimento all'Amministrazione finanziaria.

Diversamente, nel caso in cui il funzionario sottoscriva un avviso di accertamento appartenente ad uno scaglione superiore, mancherebbe in concreto l'idoneità professionale per apporre la firma all'atto.

Di conseguenza, tale irregolarità non resterebbe confinata al piano del rapporto funzionario-capo dell'ufficio, ma si rifletterebbe sulla legittimità dell'atto, in quanto la qualifica funzionale rivestita dal delegato non crea una connessione sufficiente tra paternità giuridica e paternità materiale dell'atto, non consentendo di impegnare efficacemente l'ente verso l'esterno.

Al riguardo, però, si è affermato come la giurisprudenza non riconduca efficacemente le diverse declinazioni dell'invalidità «*in relazione agli obiettivi delle rispettive regole, alcune delle quali riguardano, intuitivamente, l'organizzazione degli uffici, ed altre il diritto dei contribuenti ad essere accertati da funzionari con adeguata preparazione, cioè all'altezza della situazione*» (LUPU R., *Incarichi dirigenziali illegittimi e validità degli atti impositivi - L'irrelevanza esterna di una discriminazione interna, tra funzionari direttivi*, in *Dialoghi tributari*, 2015, 1, 41 ss.). Pertanto, il conferimento ed il contenuto della delega contengono un profilo inerente all'organizzazione dell'ufficio ed un altro riguardante il rispetto delle qualifiche professionali legittimanti la sottoscrizione, al fine di tutelare il diritto del contribuente ad essere accertato da funzionari con adeguate competenze.

Tali profili non dovrebbero essere sovrapposti, come, di contro, pare deporre il ragionamento seguito dalla Suprema Corte nella decisione in commento, in cui gli avvisi impugnati sono stati annullati malgrado il funzionario delegato avesse sovrabbondanti requisiti professionali per sottoscrivere l'atto e, quindi, per poter efficacemente imputare il provvedimento all'ufficio. La Cassazione ha invece ritenuto che il profilo meramente organizzativo della suddivisione del lavoro operata dal capo dell'ufficio sia sufficiente ad invalidare l'atto, senza considerare se in concreto l'interesse del contribuente ad un accertamento da parte di funzionari adeguatamente preparati fosse stato o meno rispettato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE:

- ARU L., *Il problema della firma*, in *La scienza e la tecnica dell'organizzazione nella pubblica amministrazione*, 1962, 452 ss.
- COLZI G., voce *Delegazione amministrativa*, in *Noviss. Dig. it.*, 1968, V
- FAZIO G., *La delega amministrativa e i rapporti di delegazione*, Milano, 1964, 38 ss.
- FRANCHINI G., *In tema di delega di firma*, in *Foro amm. e delle acque pubbliche*, 1956, 1, I, 210
- GRASSI S., *Delega di firma: appunti per una rassegna*, in *Foro amm.*, 1973, II, 125 ss.
- INFRANCA G., *Incarichi dirigenziali illegittimi e validità degli atti impositivi – Un difetto di legittimazione alla sottoscrizione degli atti*, in *Dialoghi tributari*, 2015, 1, 35 ss.
- LUPI R., *Incarichi dirigenziali illegittimi e validità degli atti impositivi - L'irrelevanza esterna di una discriminazione interna, tra funzionari direttivi*, in *Dialoghi tributari*, 2015, 1, 41 ss.
- MIELE G., voce *delega (diritto amministrativo)*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XI, 1962, Milano
- PEPE F., *Vizio di "sottoscrizione" ed invalidità degli atti di accertamento: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 1, 128 ss.

Revirement della Cassazione in tema di indagini bancarie: va riconosciuta l'incidenza percentuale dei costi

Revirement of the Supreme Court on the subject of bank investigations: the percentage incidence of costs must be recognized

(commento a/notes to Cass., ord. 23 febbraio 2023, n. 5586)

MATTEO DEMETRI

Abstract

Con l'ordinanza 23 febbraio 2023, n. 5586, la Suprema Corte ha statuito che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati in quanto scaturenti da movimenti bancari, il contribuente imprenditore possa – anche in caso di accertamento analitico-presuntivo – eccepire l'incidenza percentuale di costi, i quali vanno quindi dedotti dai maggiori ricavi accertati. Sulla scorta dell'interpretazione adeguatrice dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, fornita dalla Corte costituzionale, con la sentenza 31 gennaio 2023 n. 10, la Corte ha rivisitato il precedente orientamento secondo cui l'Amministrazione finanziaria dovesse riconoscere una deduzione forfettaria dei costi di produzione solo in caso di accertamento induttivo “puro” ex art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973. Tale *overruling* merita condivisione in quanto l'orientamento precedente risultava assolutamente irragionevole, quantomeno nella parte in cui prevedeva un trattamento più severo per quei soggetti che avessero tenuto una contabilità sostanzialmente regolare rispetto a coloro che l'avessero omessa o che l'avessero tenuta in maniera inattendibile.

Parole chiave: indagini bancarie, accertamento induttivo puro, incidenza percentuale dei costi, prova presuntiva contraria, interpretazione adeguatrice, effettiva capacità contributiva, contraddittorio endoprocedimentale

Abstract

In its order no. 5586 of 23 February 2023, the Supreme Court ruled that, in the face of the legal presumption of unreported revenue as arising from bank transactions, the taxpaying entrepreneur may – even in the event of an analytical-presumptive assessment – object to the percentage incidence of costs, which must therefore be deducted from the higher assessed revenues. On the basis of the conforming interpretation of Article 32 of Presidential Decree no. 600 of 1973 provided by Constitutional Court, with sentence no. 10 of 31 January 2023, the Supreme Court revisited the previous orientation according to which the tax authorities should recognise a flat-rate deduction of production costs only in the event of a purely inductive assessment pursuant to Article 39, paragraph 2 of Presidential Decree no. 600 of 1973. This overruling deserves to be endorsed because the previous guideline was completely unreasonable, at least insofar as it provided for stricter treatment of those of who kept substantially regular accounts than who omitted them or kept unreliable ones.

Keywords: bank investigations, pure deductive assessment, percentage incidence of costs, contrary presumptive evidence, adaptive interpretation, effective taxpaying capacity, end-procedural cross-examination

SOMMARIO: **1.** I fatti oggetto del giudizio e la conclusione raggiunta dal Supremo Collegio. - **2.** L'interpretazione della disposizione di cui all'art. 32 D.P.R. n. 600/1973 tra Corte costituzionale e Corte di Cassazione: un percorso ricostruttivo non semplice. - **3.** Il convincente approdo della Suprema Corte fa propendere per la natura procedimentale del meccanismo previsto dalla norma

1. La Cassazione, con l'ordinanza 23 febbraio 2023, n. 5586, è tornata a pronunciarsi sulle indagini finanziarie. Tale pronunciamento riveste particolare rilievo in quanto, in aperto contrasto rispetto ai consolidati orientamenti sul tema, ha ribaltato il precedente grado di merito con il quale era stata confermata l'impossibilità di deduzione forfettaria dei costi in caso di accertamento analitico presuntivo.

La soluzione adottata dalla Suprema Corte, certamente condivisibile, appare di interesse sotto molteplici aspetti, offrendo l'occasione per alcune sintetiche riflessioni sulle indagini finanziarie e sulla reale portata della disposizione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973.

La vicenda trae origine dall'emissione di due avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2007 e 2008, con i quali veniva determinato un maggior reddito di impresa imponibile sulla base dell'esame di movimentazioni bancarie riferibili al titolare di una ditta individuale esercente l'attività di commercio all'ingrosso di calzature.

Tra i motivi di ricorso, il contribuente lamentava la mancanza di un riconoscimento forfettario di costi a fronte dei maggiori ricavi accertati a seguito di indagini bancarie.

Contro i suddetti atti impositivi egli proponeva ricorso dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Savona, che lo accoglieva parzialmente.

La CTR della Liguria, successivamente, respingeva l'appello proposto, confermando la decisione impugnata, ritenendo che l'imprenditore non avesse fornito elementi idonei a vincere la presunzione relativa di cui all'art. 32 sopra menzionato.

Sottolineava, poi, la Commissione tributaria regionale, come non avesse rilievo la circostanza per cui la Società di cui il contribuente era titolare fosse soggetta a regime semplificato e che, in assenza di adeguata documentazione, non vi fossero i margini per riconoscere un'incidenza percentuale di costi.

Proponendo ricorso per Cassazione con nove motivi, il contribuente deduceva – per quanto di nostro interesse – la violazione o falsa applicazione degli artt. 83 e 109, comma 4, TUIR; in altre parole si censurava la pronuncia in quanto la Commissione tributaria regionale non aveva riconosciuto i costi in deduzione dei maggiori ricavi accertati.

Il Giudice di legittimità, prima di soffermarsi sul caso di specie, si volta, per così dire, indietro e passa in rassegna il suo granitico orientamento sul punto.

In particolare, rileva come sia stato ripetuto – alla stregua di un mantra – che la deduzione in misura percentuale dei costi di produzione debba essere riconosciuta unicamente nel caso di accertamento analitico “puro” mentre in caso di accertamento analitico presuntivo – come quello di specie – l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, relativi ai maggiori ricavi, grava sul contribuente senza che l'Ufficio possa procedere ad un loro riconoscimento in via forfettaria.

A questo punto, il Supremo Consesso dà atto della circostanza per cui la Consulta, con sentenza 31 gennaio 2023, n. 10 abbia dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Arezzo circa il disposto di cui all'art. 32 D.P.R. n. 600/1973.

Il Giudice delle leggi, infatti, con sentenza interpretativa di rigetto, da un lato ha confermato la non manifesta irragionevolezza del meccanismo presuntivo di cui alla disposizione in parola, dall'altro ha fornito un'interpretazione adeguatrice della stessa, per cui essa si sottrae dalla dichiarazione di illegittimità se viene interpretata nel senso che al contribuente sia sempre permesso mettere in campo la prova contraria presuntiva e dunque eccipere l'incidenza percentuale dei costi, i quali andranno dedotti dai maggiori ricavi accertati, utilizzando la presunzione *de qua* (in tema si veda MARINO G., *Prelievi sul*

conto non giustificati: sono ricavi dell'imprenditore? (nota a Corte costituzionale, 31 gennaio 2023, n. 10), in *www.dirittoegiustizia.it*, 2 febbraio 2023).

Alla luce del menzionato principio, pertanto, gli Ermellini hanno statuito che occorre riconoscere, anche in assenza di idonea documentazione, una percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati.

Conseguentemente, la pronuncia è stata cassata in relazione al motivo accolto, rinviando alla Corte di Giustizia tributaria di II grado della Liguria, la quale dovrà quindi rideterminare il reddito imponibile relativo agli anni cui si riferiscono gli avvisi di accertamento, riconoscendo necessariamente una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi in relazione ai ricavi accertati, ricorrendo – laddove occorresse – all'ausilio di un consulente tecnico d'ufficio.

Come si anticipava, tale apertura, pregevole anche per il suo *excursus* logico, appare in contrasto con il precedente orientamento (si veda, *ex multis*, la Cass. n. 34966/2022) che ha negato, in maniera sistematica, il riconoscimento di una deduzione in misura forfettaria dei costi di produzione in caso di accertamento analitico-presuntivo sulla scorta di una discutibile interpretazione dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, disposizione che – pur suscettibile di un'interpretazione contraria a costituzione – conserva validità in quanto ammette un'interpretazione conforme ai principi costituzionali.

2. Per procedere alla disamina del portato del pronunciamento della Suprema Corte occorre soffermarsi succintamente sulla disciplina delle indagini finanziarie ed in particolare sull'interpretazione della disposizione di cui all'art. 32 D.P.R. n. 600/1973.

La disciplina delle indagini bancarie regola la possibilità di acquisire dati e informazioni in relazione ai rapporti intrattenuti tra il contribuente e gli istituti di raccolta di risparmio o di investimento.

Come è noto, la disposizione in commento, che va sotto la rubrica di “*Poteri degli uffici*”, prescrive, al secondo comma, che l'Amministrazione finanziaria possa invitare i contribuenti a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti.

Le informazioni e i dati assunti in sede di indagini bancarie possono essere posti a fondamento delle pretese tributarie nei confronti del contribuente, in ragione delle presunzioni di imponibilità che permettono, *ex art. 32, comma 1, n. 2)*, di fondare le rettifiche e gli accertamenti di cui agli artt. 38, 39, 40, 41 sulla base degli elementi *de quibus*, sempreché il soggetto accertato non dimostri di averne tenuto conto ai fini della determinazione del reddito oppure che tali elementi non abbiano rilevanza fiscale (per un inquadramento generale vedasi CONTRINO A. E ALTRI, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020).

Si determina, pertanto, un'inversione dell'onere della prova tale per cui il contribuente dovrà dimostrare che gli elementi desunti dalle movimentazioni bancarie non possono essere riferiti ad operazioni imponibili. Tutti i versamenti presenti nei propri conti correnti, sottoposti a controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, sono considerati maggiori ricavi se il soggetto accertato non dimostra di averne tenuto conto; ciò si può fare mostrando che in dichiarazione si fosse tenuto conto di quei ricavi oppure dimostrando che essi non hanno alcuna rilevanza ai fini della dichiarazione dei redditi.

Allo stesso tempo, poi, possono trasformarsi in ricavi i prelievi; questa presunzione opera sia nel caso in cui si tratti di dati che si trovano su conti correnti che vengono trasferiti su richiesta dell'Agenzia delle Entrate sia nei casi in cui si trovino su conti correnti che vengono acquisiti da parte dell'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza attraverso accessi, ispezioni o verifiche.

Qual è la *ratio*?

Riguardo ai versamenti, si suppone che il contribuente versi quanto abbia ottenuto; e sul punto *nulla quaestio*.

Il problema si pone invece a proposito dei prelevamenti, per i quali sussiste una doppia presunzione, in ragione della quale tali prelevamenti, se non risultanti dalle scritture contabili, costituiscono ricavi occulti, a meno che il contribuente non ne indichi il soggetto beneficiario.

Con una norma dalla chiara finalità sanzionatoria, sussiste, pertanto, un duplice meccanismo presuntivo, tale per cui ogni volta un imprenditore effettui un prelievo che non ha riscontro nella contabilità, questo debba essere considerato una sorta di costo occulto che in seguito ha prodotto un ricavo occulto.

Nonostante gran parte della dottrina si sia scagliata contro tale doppia inferenza logica, la Consulta aveva già avuto modo di esprimersi sulla legittimità della stessa, nella sentenza 8 giugno 2005, n. 225, ove aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale in riferimento ai ben noti parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost. (MARINO G., *Prelievi sul conto non giustificati: sono ricavi dell'imprenditore?*, cit.). Si tratta comunque di una forzatura enorme!

Sul punto sono intervenute diverse circolari dell'Agenzia delle Entrate, tra le quali si ricordano la n. 16/E/2014 e la n. 19/E/2019; esse tendono a ridurre l'ambito di operatività delle indagini finanziarie, da attuare – data la loro particolare incisività – solamente in relazione a specifiche tipologie soggettive a più elevato rischio di evasione.

È auspicabile un intervento del legislatore che, facendo applicazione del principio di proporzionalità, chiarisca che le indagini in parola possano essere svolte solamente in presenza di gravi indizi di evasione non accertabili in altro modo.

Per completezza va detto anche che, con la pronuncia 6 ottobre 2014, n. 228, il Giudice delle leggi ha dichiarato incostituzionale la disposizione di cui all'art. 32, comma 1, nella misura in cui estendeva anche per i lavoratori autonomi la *praesumptio de praesumpto* di cui si è detto.

È stato, infatti, rilevato che «*la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che ciò, a sua volta, sia produttivo di un reddito*».

Il legislatore, preso atto di tale pronunciamento, ha espunto il termine “compensi” dalla disposizione in parola, escludendo di conseguenza l'operatività di tale meccanismo presuntivo nei confronti dei professionisti.

Sono stati, infine, posti dei limiti massimi entro cui la norma potrà operare, ed in particolare, occorre che sussistano importi superiori a 1.000 euro giornalieri o comunque eccedenti i 5.000 euro mensili.

3. La pronuncia della Corte ed il quadro normativo in estrema sintesi ricostruito ci permettono di svolgere un paio di riflessioni.

In primo luogo, la pronuncia in commento ha il sicuro pregio di superare quell'inspiegabile discriminazione per cui la deduzione forfettaria dei costi fosse riconosciuta solamente in caso di accertamento induttivo “puro” e non in caso di accertamento induttivo analitico o analitico presuntivo.

Sul punto deve essere sottolineato come la Corte costituzionale, nella già menzionata pronuncia 8 giugno 2005, n. 225, si fosse espressa, in termini generali e senza fare distinzioni di tal sorta, a favore della deducibilità delle componenti negative dal maggior reddito di impresa accertato.

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità sembra essersi conformata alle indicazioni del Giudice delle leggi soltanto ora, in quanto per quasi vent'anni è andata affermando, spesso apoditticamente, che la deduzione *de qua* dovesse escludersi in caso di accertamento induttivo analitico-presuntivo, concedendola invece nel caso dell'accertamento induttivo “puro”.

Paradossalmente tale concessione veniva motivata facendo riferimento all'impossibilità di una ricostruzione complessiva della contabilità o ad una generalizzata inattendibilità della stessa del soggetto sottoposto a controlli, talché il fatto di aver tenuto una contabilità generalmente attendibile imponeva l'assolvimento di un *onus probandi* più rigido per il soggetto accertato, il quale avrebbe potuto farsi dedurre i costi solamente se risultanti da elementi certi e precisi.

Va notato, peraltro, come solamente quella fornita dalla pronuncia in commento sia l'interpretazione conforme rispetto al principio di capacità contributiva, il quale deve fare riferimento ad un'attitudine effettiva del contribuente al concorso alle spese pubbliche (non può imporsi un obbligo di partecipazione alle spese dello Stato collegato a ricchezze inesistenti!).

In secondo luogo, ad avviso di chi scrive, l'ordinanza in commento, nella parte in cui afferma che è lo stesso Ufficio finanziario ad essere onerato di determinare induttivamente non solo i ricavi ma anche i maggiori costi sostenuti, propende implicitamente per conferire alla norma che ci interessa non già la natura di presunzione legale bensì quella di norma procedimentale.

Chiarendo meglio questo punto, va premesso che la sede più consona in cui l'Ente impositore dovrà premurarsi di stabilire con il contribuente una percentuale forfettaria dei costi pare essere quella del contraddittorio endoprocedimentale.

Ne discende che implicitamente viene rimarcata la necessità di instaurare il contraddittorio, nella cui sede il risultato delle indagini finanziarie dovrà passare attraverso uno scambio dialettico tra le parti.

Traguardando la questione da un altro angolo visuale, se si fa riferimento alla *littera legis*, il significato proprio da attribuire al riferimento alla dimostrazione contraria che viene posta in capo all'imprenditore potrebbe essere quello di un invito all'instaurazione del contraddittorio procedimentale (MARCHESELLI A., *Ancora fraintendimenti sull'onere della prova negli accertamenti bancari*, in *Corr. trib.*, 2011, 1, 24 ss.)

Del resto, pare potersi affermare che il contraddittorio endoprocedimentale sia proprio lo strumento indicato dalla norma per poter verificare se le operazioni presunte sulla base dei dati desunti dalle indagini bancarie siano state sottratte all'imposizione o meno – e ciò deve essere prodromico rispetto al fondare sulla base di tali dati un accertamento o una rettifica.

Ragionando in questi termini – ma ci si rende conto che la Cassazione non sia di questo avviso – si potrebbe affermare che il vero senso della norma dovrebbe essere quello di un avvertimento al contribuente che dai dati emergenti dalle indagini bancarie possono ricavarsi presunzioni semplici.

In conclusione e sulla scorta di quanto detto da ultimo, pare auspicabile, dopo questo condivisibile *overruling*, una chiara presa di posizione della Suprema Corte che sancisca *apertis verbis* la nullità dell'avviso di accertamento emesso in mancanza di un effettivo contraddittorio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMBROSI L. - IORIO A., *Deduzione forfettaria dei costi per ricavi occulti*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 febbraio 2023
- CONTRINO A. E ALTRI, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020
- GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011
- MARCHESELLI A., *Accertamenti bancari: regole rigide producono risultati irragionevoli e implausibili*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 1, 48 ss.
- MARCHESELLI A., *Ancora fraintendimenti sull'onere della prova negli accertamenti bancari*, in *Corr. trib.*, 2011, 1, 24 ss.
- MARCHESELLI A., *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 5, 376 ss.
- MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, 2016
- MARINO G., *Prelievi sul conto non giustificati: sono ricavi dell'imprenditore? (nota a Corte Costituzionale, 31 gennaio 2023, n. 10)*, in www.dirittoegiustizia.it, 2 febbraio 2023
- PALUMBO G., *La Corte Costituzionale conferma, con paletti, la legittimità delle presunzioni da accertamenti bancari (nota a Corte costituzionale, 31 gennaio 2023, n. 10)*, in iltributario.it, 15 marzo 2023
- ROSSI M., *Accertamenti bancari: presunzioni e giustificazioni fornite dal contribuente (nota a Corte di Cassazione, 9 marzo 2016, n. 4580)*, in *Innovazione e diritto, Riv. dir. trib. ec.*, 2016, 4, 139 ss.
- SERRANÒ M.V., *Prelevamenti bancari ed incidenza in misura percentuale dei costi (nota a Comm. trib. reg. Lazio, sez. XXXVIII, 2 aprile 2012, n. 124)*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 6, 1039 ss.
- STUFANO S., *Ruolo presuntivo delle risultanze bancarie e contraddittorio preventivo*, in *Corr. trib.*, 2001, 11, 777 ss.

L'AUTOTUTELA

L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo

Self-assessment annulment does not imply the consummation of the taxing power: brief reflections on the structural difference between replacement self-assessment and supplementary assessment

(commento a/notes to Cass., 27 marzo 2023, n. 8599)

MATTEO DEMETRI

Abstract

Con la sentenza 27 marzo 2023, n. 8599 la Suprema Corte ha confermato che l'Amministrazione finanziaria – in applicazione del potere di autotutela – può correggere gli errori dei propri provvedimenti nel termine previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, sempreché il provvedimento impugnato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi in ordine al precedente atto nullo. Con l'accertamento oggetto del presente giudizio, in particolare, l'Ufficio ha adottato un provvedimento di rinnovo che non era precluso dal precedente annullamento in autotutela; il quale non implica, infatti, consumazione del potere impositivo. Rimosso, pertanto, con effetto *ex tunc* l'atto di accertamento ritenuto illegittimo od infondato, l'Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare – nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto – la potestà impositiva. Tale facoltà dell'ente impositore è diversa dall'ipotesi di accertamento integrativo di cui all'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, che attiene all'integrazione di un precedente avviso in base alla sopravvenuta conoscenza da parte dell'Ufficio di nuovi elementi.

Parole chiave: autotutela sostitutiva, accertamento integrativo, vizi formali e sostanziali, affidamento legittimo

Abstract

*In its judgment No. 8599 of 27 March 2023, the Supreme Court confirmed that the Tax Administration - in application of the power of self-assessment - may correct errors in its own measures within the term provided for by Article 43 of Presidential Decree No. 600 of 1973, provided that the contested act does not constitute circumvention or infringement of any judgment formed in respect of the earlier invalid act. With the assessment at issue in the present case, in particular, the Office adopted a renewal measure that was not precluded by the previous annulment in self-defence. It does not, in fact, imply consummation of the power of taxation. Therefore, having removed, with effect *ex tunc*, the assessment act deemed unlawful or unfounded, the tax administration retains and indeed is required to exercise - in the permanence of the factual and legal conditions - its power of taxation.*

This power of the tax authority is different from the supplementary assessment hypothesis referred to in Article 43(3) of Presidential Decree No. 600 of 1973, which relates to the supplementation of a previous notice on the basis of the knowledge by the office of new elements.

Keywords: *substitutive self-assessment, supplementary assessment, formal and substantive defects, legitimate expectations*

SOMMARIO: **1.** I fatti oggetto del giudizio e la conclusione raggiunta dal Supremo Collegio. - **2.** Caratteristiche e disciplina dell'accertamento integrativo. - **3.** Autotutela sostitutiva e consumazione del potere impositivo. - **4.** Breve ricognizione degli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali: riflessioni e spunti in tema di autotutela sostitutiva e legittimo affidamento del contribuente.

1. La Cassazione, con la sentenza 27 marzo 2023, n. 8599, è tornata a pronunciarsi sulla distinzione tra integrazione degli accertamenti ed esercizio del potere di autotutela tributaria. Tale pronunciamiento riveste particolare rilievo in quanto effettua un corretto distinguo tra i due istituti. L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro, prima annullato, infatti, non costituisce integrazione di quest'ultimo, ma consiste nell'esercizio dell'ordinario potere di accertamento, non consumatosi con l'emissione del provvedimento annullato.

La soluzione adottata dalla Suprema Corte appare di interesse sotto molteplici aspetti, offrendo l'occasione per alcune sintetiche riflessioni sulle due differenti ipotesi sopra menzionate e sulla loro rispettiva disciplina.

La vicenda trae origine dall'emissione di un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2004, con il quale veniva determinato un maggior reddito da lavoro autonomo.

In pendenza del giudizio di primo grado dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Bari, l'Agenzia, in data 29 giugno 2012, esercitando i poteri di autotutela, annullava l'accertamento e, di conseguenza, la Commissione pronunciava l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

L'Ufficio, ritenuta la sussistenza delle condizioni per il raddoppio dei termini, in data 6 novembre 2013, notificava un nuovo avviso, sostitutivo del primo.

Il contribuente impugnava il provvedimento *de quo* davanti la CTP di Bari che respingeva il ricorso; egli proponeva, dunque, appello davanti alla Commissione tributaria regionale della Puglia, la quale lo rigettava, compensando le spese.

Proponendo ricorso per Cassazione con sei motivi, il contribuente deduceva – per quanto di nostro interesse – la violazione o falsa applicazione dell'art. 43, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600/1973.

In ordine all'asserita violazione dei termini di cui al primo comma della disposizione citata, il Supremo Consesso rilevava che essi fossero raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facessero insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000. Non era invece richiesta, a tal fine, la sua effettiva presentazione (come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247) e risultavano irrilevanti sia l'esito del procedimento penale (Cass., 8 maggio 2017, n. 11171) sia quello dell'accertamento tributario svolto sulla base di quelle risultanze (Cass., 30 giugno 2016, n. 13483). Quanto al richiamo all'art. 43, comma 3, il Giudice di legittimità affermava che tale disposizione non rilevasse nel caso di specie dato che essa si riferisce all'accertamento integrativo, che attiene all'integrazione o alla modificazione di un precedente avviso in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Ufficio.

Nella fattispecie, di converso, l'Amministrazione finanziaria ha adottato un provvedimento di rinnovo, non precluso dal precedente annullamento in autotutela, il quale non implica consumazione del potere impositivo. Rimosso, infatti, con effetto *ex tunc* l'atto di accertamento ritenuto illegittimo od infondato, l'Ente impositore conserva ed anzi è tenuto ad esercitare – nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto – la potestà impositiva con gli unici limiti costituiti dal rispetto del termine decadenziale previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e dal divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato.

Conseguentemente, il ricorso è stato rigettato.

2. Per procedere alla disamina del portato del pronunciamento della Suprema Corte occorre soffermarsi succintamente sulla disciplina degli accertamenti integrativi e sulla differente ipotesi dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

Va sottolineato, anzitutto, come l'accertamento integrativo costituisca eccezione al principio generale dell'unitarietà dell'attività di accertamento. Si tratta, in effetti, di andare a rideterminare l'imponibile di un periodo di imposta già sottoposto ad accertamento.

L'eccezione in parola, tuttavia, trova temperamento nella previsione di alcune stringenti limitazioni, prima tra tutte la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e la loro specifica indicazione, a pena di nullità, nell'avviso stesso.

Con la disciplina *de qua* si mira a bilanciare due opposte esigenze (per un inquadramento sistematico ARTUSO E., *Sul requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. V, 30 gennaio 2017, n. 835, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.), da un lato l'efficienza ed il buon andamento dell'attività amministrativa, volti a minimizzare la dispersione di energie amministrative, evitando la frantumazione dell'istruttoria e la moltiplicazione degli atti autoritativi; dall'altro la tutela del contribuente, che non viene sottoposto ad una molteplicità di atti che lo costringerebbero ad intraprendere iniziative giurisdizionali con i correlativi costi.

Il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione o modificazione, come accennato, è costituito dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La reiterazione, pertanto, è possibile solamente nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi che, se conosciuti antecedentemente, avrebbero portato ad una diversa valutazione dell'imponibile (vedasi ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.).

Per la Corte di Cassazione, in particolare, gli "elementi di novità" devono essere non soltanto non conosciuti ma anche non conoscibili dall'Amministrazione al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare diversamente, in seconda battuta, dati e documenti già a disposizione.

Il requisito della novità non ricorre, infatti, quando si tratti di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi riconoscere che con l'emissione dell'atto di rettifica l'Ente impositore consuma il suo potere di accertamento in relazione al materiale probatorio a propria disposizione (Cass., 3 aprile 2013, n. 8029).

In ordine alla "conoscenza degli elementi nuovi" risulta quindi sufficiente la mera conoscibilità; allora occorre chiedersi quando tali elementi possano ritenersi conoscibili.

La risposta non la troviamo nella giurisprudenza, il cui compito è risolvere casi singoli, ma prendendo in considerazione la menzionata *ratio* della disciplina in parola, costituita dalla garanzia di efficienza degli Uffici.

Conoscibile è, pertanto, l'elemento che, sulla base di un'istruttoria diligente e ragionevole, avrebbe potuto essere acquisito prima di notificare l'accertamento della cui integrazione si discute (così MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644).

Del resto, come condivisibilmente affermato in dottrina (PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.), non aver apprezzato i dati conoscibili equivale ad aver male impiegato quelli conosciuti.

Al ricorrere di tale presupposto l'Ufficio notificherà un altro avviso nel quale dovrà specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuta a conoscenza.

L'accertamento integrativo, a differenza del potere di annullamento, consente all'Ufficio di aggiungere al precedente accertamento legittimo, senza la sua sostituzione, una valutazione della fattispecie che è venuta in rilievo solo per gradi ed è quindi differente sia strutturalmente sia funzionalmente dal potere di annullamento (similmente RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, nota a Cass., 10 aprile 2015, n. 11421, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.).

3. Dalle superiori riflessioni è emerso che il potere di accertamento integrativo ha quale presupposto l'avviso di accertamento precedentemente emesso, che continua ad esistere.

L'atto di autotutela, invece, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto e

può consistere nella mera eliminazione oppure nella sua rimozione e contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento strutturato diversamente (MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Non essendo questa la sede per affrontare compiutamente il tema dell'applicabilità dei principi inerenti all'autotutela amministrativa nel diritto tributario, può essere riportato solamente il principio secondo cui il potere di *ius poenitendi* costituisce non già un potere distinto ed autonomo bensì un potere immanente a quello originariamente esercitato (Cons. Stato, sez. IV, sentenza 28 marzo 2018, n. 1959).

Traslando il principio *de quo* nel diritto tributario, si può sostenere che sia sempre facoltà dell'Amministrazione finanziaria riesaminare le proprie determinazioni (SABBATO G., *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del Programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT in data 22 aprile 2021).

Accanto agli interventi in autotutela ad esito demolitorio viene riconosciuto il potere di autotutela in materia tributaria anche nell'ipotesi di intervento sostitutivo. L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro, prima annullato, costituisce, infatti, esercizio dell'ordinario potere di accertamento non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato (similmente MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Occorre chiedersi se sussistano dei limiti all'esercizio del potere di ritiro e sostituzione di un atto.

In altre parole, bisogna domandarsi quando all'esercizio del potere corrisponda il suo definitivo esaurimento (per un approfondimento sul tema vedasi MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegnatributaria.it*, 26 giugno 2019).

Un primo caso in cui la consumazione del potere è certa - ed anzi espressamente sancita dalla legge - è costituito dal decorso del termine di decadenza per l'emanazione dell'atto. Il termine di decadenza è, in effetti, la dimensione temporale entro cui il potere esiste; decorso quel termine, esso viene a mancare.

Un secondo limite è altrettanto pacifico; tale potere, infatti, pur esercitabile anche in pendenza di giudizio ed anche qualora siano scaduti i termini d'impugnazione dell'avviso di accertamento, è inibito dall'intervenuta sentenza passata in giudicato sul merito della controversia tributaria. Anche senza scomodare il principio della primazia delle pronunce giudiziali sull'esercizio dei poteri, tale limite è dettato dal buon senso in quanto se si concedesse all'Amministrazione di esercitare il proprio potere di autotutela all'esito del giudizio verrebbe meno l'utilità pratica di tutte le decisioni di annullamento.

4. La pronuncia della Cassazione ed il quadro normativo ricostruito in estrema sintesi ci permettono di svolgere alcune brevi riflessioni.

Va anzitutto premesso che ai fini di una corretta qualificazione giuridica della fattispecie occorre seguire l'insegnamento del Consiglio di Stato, secondo cui gli atti amministrativi devono essere interpretati non solo in base al tenore letterale, ma anche risalendo all'effettiva volontà dell'Amministrazione ed al potere concretamente esercitato; ossia l'atto amministrativo va qualificato per il suo effettivo contenuto, per quanto effettivamente dispone, non già per la sola qualificazione che l'Autorità, nell'emanarlo, eventualmente ed espressamente gli conferisca (Cons. Stato, 15 ottobre 2003, n. 6316).

Esplicitato tale *caveat*, in primo luogo, vanno presi in considerazione alcuni orientamenti dottrinali che assimilano i due istituti esaminati. A tal proposito è stata avallata la tesi (vedasi CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorato, Milano, 2010, 157) secondo cui l'atto di accertamento integrativo costituisca una determinazione di secondo grado, assunta dall'Ufficio a seguito del riesame del provvedimento antecedente che in nulla si distingue da quelli che conducono al ritiro, alla conferma ovvero alla convalida dell'atto di primo grado.

D'altro canto, parte della giurisprudenza (vedasi Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183) rinveniva, in passato, lo stesso fondamento positivo dell'autotutela nell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973. Il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe, in tal modo, attribuito all'Amministrazione il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile.

Ad avviso di chi scrive, tale impostazione non può essere condivisa, data la, già compiutamente analizzata, contrapposizione, per così dire, ontologica sussistente tra i due istituti (su questa posizione si assestano, tra gli altri, STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, 14 ss.; LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.; FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 70 ss.; LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.). Il potere di accertamento integrativo, del resto, trova fondamento non già nei principi generali sull'autotutela, bensì nel quadro normativo sopra delineato, volto al raggiungimento delle suddette specifiche finalità.

Va considerato, in secondo luogo, che sussiste una difformità di vedute anche in relazione all'ambito di operatività dell'autotutela sostitutiva. Parte della dottrina ha, infatti, ritenuto che possa essere impiegata unicamente per la rimozione di vizi formali (su questa linea, sebbene con la considerazione di ulteriori profili, da ultimo, PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 gennaio 2023 e in questo fascicolo, ove l'Autore prende posizione a favore della tesi per cui andrebbero valorizzate la rilevanza e la tipologia del vizio del provvedimento ai fini dell'individuazione della possibilità di attuare l'autotutela sostitutiva).

Tale linea interpretativa ha trovato spazio anche nella più recente giurisprudenza di merito (vedasi Comm. trib. prov. Napoli, sez. XXXV, 2 settembre 2022, n. 8455).

La giurisprudenza della Suprema Corte, tuttavia, è oggi condivisibilmente orientata nel senso di ritenere che la riforma dell'atto impositivo non sia limitata ai soli vizi formali, ma possa estendersi a *tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto* (ex multis Cass., 10 dicembre 2014, n. 26008, secondo cui l'Ufficio finanziario «in virtù e in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, ha il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, quindi, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento»).

Traguardando la questione da un altro angolo visuale, resta, infine, il problema dei possibili diritti contrapposti del contribuente, il quale, posto quanto sopra, può essere destinatario di un accertamento fondato sulla base degli stessi elementi – rivalutati – posti a base del precedente provvedimento ritirato. A tal riguardo è stato autorevolmente richiamato (vedasi PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, cit.) il principio della "buona amministrazione", derivante dall'art. 97 Cost., in forza del quale non dovrebbe consentirsi l'esposizione del contribuente a ripetute forme di esercizio della pretesa impositiva. In alcuni casi, in effetti, la giurisprudenza (Cass., 2 luglio 2008, n. 18054) non ha escluso che il ritiro in autotutela di un atto possa ledere il legittimo affidamento del contribuente.

Pare potersi affermare, tuttavia, che, una volta riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di *ius poenitendi*, finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico, non paiono residuare margini per una valorizzazione dell'aspetto soggettivo dell'affidamento (similmente MARCHESSELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, cit.). Tutt'al più, a tutela del contribuente potrebbe immaginarsi, *de iure condendo*, l'introduzione di un limite cronologico al ritiro, stabilendo che, decorso tale termine, il provvedimento debba ritenersi consolidato.

Sarebbe, pertanto, auspicabile la previsione espressa di un termine temporale da parte del legislatore, sulla falsariga di quanto previsto nell'ambito del procedimento amministrativo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.

- ARTUSO E., *Sul requisito della novità degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.
- CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorale, Milano, 2010
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972
- GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *Annullamento di accertamento in autotutela, accertamento sostitutivo e cessazione della materia del contendere* (nota a Cass., 21 settembre 2010, n. 19947), in *Dir. prat. trib.*, 2011, 3, 497 ss.
- LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.
- LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022
- MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegnatributaria.it*, 26 giugno 2019
- PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 gennaio 2023 e in questo fascicolo
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.
- RUSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.
- SABBATO G., *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del Programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT in data 22 aprile 2021
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 8 ss.

L'AUTOTUTELA

Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva

Remarks on Italian Supreme Court case law that allows domestic tax officers to "freely" delete a tax assessment and renew it

ANTONIO PERRONE

Abstract

Con opinabile orientamento, la Suprema Corte ha esteso i confini dell'autotutela c.d. sostitutiva fino a ricomprendervi un principio di "perennità" dell'azione amministrativa, che mal si raccorda, laddove non ne nega addirittura la *ratio* sottostante, con la disciplina positiva che regola i presupposti per l'esercizio della funzione impositiva e per la sua rinnovazione. Siffatto principio, peraltro, appare in contrasto con quello della "buona amministrazione" (diretta declinazione dell'art. 97 Cost.) nella misura in cui essa trova la sua moderna dimensione nell'essere anche strumento di tutela dell'amministrato dall'esercizio (*extra ordinem*) dei pubblici poteri.

Parole chiave: autotutela tributaria, buona amministrazione, perennità dell'azione amministrativa

Abstract

The Italian Supreme Court has confirmed its case law that allows Italian tax officers to delete a tax assessment and renew it in absence of new and different items, by simply reconsidering their previous evaluations, thus arising critical issues in complaining with principles ruling domestic tax assessment. In particular, this could result in breach of the "fair administration" principle, issued by art. 97 of Italian Constitution, insofar as it aims to protect also taxpayer's right of certainty in legal relationship with the Public Administration.

Keywords: tax disputes resolution, "fair administration" principle, perennial administrative action

SOMMARIO: **1.** I principi di diritto contenuti nell'ordinanza n. 27706/2022 della Suprema Corte. - **2.** Inconciliabilità del principio di perennità con la teoria che vede nell'autotutela tributaria l'esercizio del medesimo potere che caratterizza la funzione impositiva. - **3.** Distonie (sull'esistenza del principio di perennità) fra l'ordinanza n. 27706/2022 della Suprema Corte e la sentenza n. 181/2017 della Consulta. - **4.** Il principio di perennità mal si raccorda con la disciplina che regola i presupposti per l'esercizio della funzione impositiva e la sua rinnovazione. - **5.** Il principio della "buona amministrazione" come limite al "principio di perennità".

1. Con l'ordinanza n. 27706, pubblicata il 22 settembre 2022, la Sezione V civile della Suprema Corte ha consolidato ed ulteriormente ribadito un suo orientamento che sostanzialmente si articola nel far derivare dall'autotutela "sostitutiva" (sul tema, senza pretesa di esaustività, cfr. STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore contribuente*, Padova, 1996, 16 ss.; FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 60 ss.; ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore*

del contribuente, Milano, 2008; più di recente, DONATELLI S., *Profili ricostruttivi dell'avviso di accertamento modificativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 759 ss.; GUARINI K., *Limiti all'esercizio dell'autotutela* in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1385 ss.), che comporta l'annullamento d'ufficio dell'atto d'imposizione e la sua sostituzione con uno successivo, un principio c.d. di "perennità" (condizionata) dell'azione impositiva.

L'ormai granitica posizione della Corte suscita, in chi scrive, non poche perplessità e solleva, al contempo, questioni giuridiche di non secondario spessore, per affrontare le quali si impone però, preliminarmente, un rapido richiamo ai principi che la Cassazione, richiamando diversi suoi precedenti, ha affermato nell'ordinanza in commento. Essi possono così sintetizzarsi:

- il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria ha carattere generale, per cui l'annullamento d'ufficio di un atto e la sua sostituzione con uno successivo possono essere legittimamente attuati sino al momento in cui su quell'atto non si sia formato un giudicato (sostanziale), ovvero sino a quando non sia decorso il termine decadenziale di accertamento previsto dalle singole leggi d'imposta per l'emanazione dell'atto sostitutivo (la Suprema Corte opera qui un esteso richiamo a suoi precedenti in materia: Cass., sez. V, 2 febbraio 2022, nn. 3267, 3268; Cass., sez. V, 7 dicembre 2021, n. 38744; Cass., sez. V, 30 giugno 2021, n. 18446; Cass., sez. V, 30 giugno 2021, n. 18388; Cass., sez. V, 23 giugno 2021, n. 17924; Cass., sez. II, 28 ottobre 2019, n. 27481; Cass., sez. II, 31 maggio 2017, n. 24994; Cass., sez. III, 7 aprile 2009, n. 8379);
- in assenza del giudicato o della decadenza, l'autotutela sostitutiva è, non solo legittima, ma addirittura doverosa, in ossequio al c.d. "principio di perennità", cui soggiace l'Amministrazione finanziaria, ed in ragione del quale – secondo quanto riferito dal Pubblico Ministero nelle sue conclusioni scritte, che la Corte mostra di condividere – *«l'esercizio del potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetto ex tunc l'atto di accertamento illegittimo od infondato, la Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare – nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto – la potestà impositiva»*. Siffatto principio, secondo i giudici di legittimità, si riferisce in generale all'azione amministrativa e trova fondamento negli artt. 53 e 97 Cost. Esso risponde *«all'esigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico»*, poiché il potere dell'Autorità che adotta l'atto non si esaurisce unicamente nella verifica della sua legittimità e *«nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l'illegittimità»* (corre qui nella sentenza in commento il riferimento a Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181), ma (aggiungiamo noi) si estende alla possibilità (*recte*: doverosità) di sostituire l'atto illegittimo o infondato con uno diverso;
- in ragione del richiamato principio di perennità, e stante l'assenza nella disciplina fiscale di una norma, quale quella dell'art. 21-*novies* L. n. 241/1990, che ponga dei limiti all'autotutela, rimosso il previo atto con effetto *ex tunc*, il potere d'imposizione della Pubblica Amministrazione può essere esercitato (salvo il giudicato o l'intervenuta decadenza) anche con riguardo alla medesima fattispecie (corre qui il riferimento alle già citate sentenze nn. 3267 e 3268 del 2022, nonché a Cass., sez. V, 11 maggio 2018, n. 11510 e Cass., sez. V, 8 luglio 2015, n. 14219);
- il potere-dovere di rinnovare l'imposizione non soggiace al limite della sola esistenza di vizi dell'atto di carattere formale, *«ma può investire la pretesa impositiva nel suo complesso, anche per vizi di natura sostanziale, al fine di soddisfare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi»* (v'è qui di nuovo il riferimento a Corte cost., n. 181/2017). Per cui, *«[n]el caso in cui l'Ufficio ritenga di procedere a un nuovo accertamento, sostituendo l'accertamento precedente, l'annullamento dell'atto precedente si giustifica quale attività doverosa, al fine del rispetto del divieto di plurime imposizioni di cui all'art. 67 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Cass., Sez. V, 23 ottobre 2019, n. 27091)»*. Come dire che l'autotutela sostitutiva troverebbe il suo presupposto, non nella tipologia o gravità del vizio dell'atto annullato, ma nella necessità (*recte*, nell'opportunità e – quindi – nel *re melius perpensa*) di emettere un altro atto d'imposizione, che impone l'annullamento del precedente per evitare un effetto di duplicazione del tributo.

2. Premesso che, dalla lettura dell'ordinanza risulta che il ricorrente, con il suo primo motivo di ricorso, aveva lamentato la mancanza di elementi *nuovi* che giustificassero l'annullamento dell'atto originario e la sua sostituzione con uno diverso, si deve ritenere che la più evidente criticità giuridica che discende dai succitati principi di diritto si ravvisi proprio nell'aver la Cassazione ammesso la possibilità di annullare e rinnovare l'accertamento in assenza di *nuovi elementi*. Si è così, per un verso riconosciuto che l'autotutela sostitutiva può consistere nel diverso apprezzamento di elementi che avevano già formato oggetto di valutazione nell'atto originario annullato (esclude siffatta possibilità PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano, 2021, 209 e 272-273) e, per l'altro, che non rileva la tipologia (se di forma o di sostanza) o la gravità del vizio dell'atto, quanto l'esigenza (*recte*, l'opportunità) di sostituirlo.

Ipoteticamente, al fondo di tale argomentazione giuridica potrebbe intravedersi un'implicita conferma della tesi, autorevolmente sostenuta in dottrina (LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1131 ss., ed anche in *Scritti scelti*, vol. II, Torino, 2011, 711 ss.), secondo la quale l'autotutela non implica l'esercizio di un potere diverso da quello connesso alla funzione impositiva, ma è medesima manifestazione di quel potere, poiché esso comprende tanto la possibilità di emettere l'atto d'imposizione, quanto la possibilità di annullarlo (nell'interesse della stessa Amministrazione). In linea teorica, proprio il riferimento a siffatta tesi potrebbe giustificare l'affermazione (della Suprema Corte) secondo la quale l'autotutela non esaurisce l'esercizio dell'azione impositiva, che dunque – sussistendone i presupposti – sarebbe rinnovabile quante volte l'Amministrazione “ritenga” di procedere ad un nuovo accertamento. D'altro canto la Cassazione ha operato un plurimo richiamo alla sentenza n. 181/2017 della Consulta che, come vedremo, sembra aver condiviso il nucleo concettuale di quella dottrina.

V'è, però, da un canto, che la dottrina di cui si discute ha chiaramente affermato che l'autotutela sostitutiva, nel campo delle II.DD. e dell'IVA, rimane preclusa dai limiti che la legge pone alla possibilità di riesaminare gli elementi «già considerati negli accertamenti già emanati» (LA ROSA S., *op. cit.*, 729, nota 50. Cfr., altresì, ID., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1987, 1554), così implicitamente escludendo la possibilità che essa sia volta al mero diverso apprezzamento degli stessi elementi posti a base dell'atto annullato, e dall'altro, che la Cassazione, così declinando il principio di perennità, ha di fatto invertito la logica dei presupposti: non è il vizio dell'atto che ne giustifica (e quindi è presupposto de) l'annullamento e sua sostituzione, ma è l'esigenza di sostituzione – motivata dalla necessità di «*continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico*» - che giustifica (ed è quindi presupposto de) l'annullamento dell'atto sostituito.

Orbene, non penso che la teoria appena sopra richiamata abbia un'elasticità tale da poter giustificare tale conclusione. Ma soprattutto, non sembra che possano concettualmente assimilarsi l'idea che vede nell'autotutela una diversa forma di estrinsecazione del medesimo potere d'imposizione e quella secondo la quale la funzione impositiva possa liberamente (*recte*: sussistendone i presupposti in fatto ed in diritto) replicarsi entro lo spazio decadenziale previsto per l'attività di accertamento. Siffatta assimilazione implica infatti (a mio modo di vedere) una confusione concettuale fra il potere di imposizione (nel cui perimetro rientra anche la possibilità di annullamento dell'atto che ne costituisce esercizio) e i presupposti per la sua rinnovazione, che devono essere primariamente individuati nella legge, alla quale per prima, dunque, dovrà farsi riferimento.

Ne consegue che il principale vizio concettuale del consolidato orientamento della Suprema Corte è quello di sfumare oltremodo i contorni fra esercizio dell'autotutela sostitutiva e presupposti (normativi) della funzione impositiva. Altrimenti detto: affermare l'esistenza di un principio (di *perennità*) che consentirebbe l'incondizionata rinnovazione del potere impositivo entro lo spazio decadenziale (e salvo il giudicato) impone preliminarmente di analizzarne la compatibilità con le disposizioni positive che quella rinnovazione disciplinano. Analisi, che non sembra la Corte abbia fatto ed alla quale si procederà di seguito.

3. Prima, però, occorre dar conto, seppur assai sinteticamente, della circostanza che il tema dell'inquadramento concettuale dell'annullamento d'ufficio degli atti d'imposta e della natura della funzione di amministrazione (se "attiva" o "giustiziale") che in esso si esplica, ha suscitato un contrasto in dottrina, che si deve qui menzionare, poiché esso, seppur implicitamente, ha formato oggetto di attenzione da parte della Consulta nella sentenza n. 181/2017 che la Suprema Corte (nell'ordinanza in commento) più volte ha richiamato proprio per giustificare l'affermato principio di perennità.

In antitesi alla dottrina (sopra richiamata) che ha ravvisato nell'autotutela l'esercizio di una funzione di amministrazione (attiva) che partecipa della stessa natura di quella che presiede all'emanazione dell'atto d'imposizione – così ravvisando nell'annullamento d'ufficio di quell'atto null'altro che una forma di *ius poenitendi* dell'Amministrazione finanziaria – v'è stata altra dottrina (STEVANATO D., *op. cit.*, 9 ss. e 42 ss.) che ha ricondotto l'autotutela all'esercizio di una funzione "giustiziale", configurando quindi il potere di annullamento d'ufficio come diverso da quello che sta a base dell'emissione dell'atto originario e la funzione amministrativa di autotutela come non inquadrabile all'interno di quella impositiva.

Al fondo di tale teorica v'è la configurazione di un autonomo potere dell'Amministrazione, che si esercita con lo scopo di mediare fra l'istanza di certezza e stabilità dei risultati che conseguono dall'applicazione delle regole che disciplinano i rapporti d'imposta e l'istanza di giustizia sostanziale che dovrà essere riaffermata laddove l'applicazione di quelle regole abbia condotto all'emanazione di atti palesemente illegittimi o macroscopicamente ingiusti. Proprio in siffatte massime patologie dell'atto – secondo tale dottrina – dovrebbe ravvisarsi il limite all'esercizio del potere di autotutela, perché una più ampia (o illimitata) applicazione dello stesso finirebbe con il compromettere o gravemente inficiare la disciplina delle scadenze, che rimane essenziale nel garantire la certezza dei rapporti tributari. Peraltro, l'aver ricondotto l'attività di annullamento d'ufficio dell'atto alla precipua funzione di amministrazione giustiziale, ha indotto gli esponenti della dottrina in esame ad affermare, per un verso, l'obbligatorietà della pronuncia sull'istanza (di annullamento) del contribuente e, per l'altro, l'esigenza di un sindacato giurisdizionale sull'esercizio del potere di autotutela con conseguente affermazione dell'impugnabilità dell'atto di diniego tacito (sul tema, oggetto di ampio dibattito dottrinale, ci si limita a richiamare alcuni recenti contributi, rimandando alla bibliografia ivi indicata: PIANAVIGNA P., *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 4, II, 96 ss.; PROCOPIO M., *Il contrasto in tema di autotutela tra i principi costituzionali ed i poteri riconosciuti all'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, 92 ss.; FARCOMENI G., *Autotutela tributaria ed interesse generale alla rimozione*, in questa *Rivista*, 11 ottobre 2022).

Come premesso, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 181/2017, nell'affrontare proprio la questione dell'impugnabilità del diniego tacito, sembra aver preso posizione sul menzionato contrasto dottrinale. Essa, infatti, ha in quell'occasione riconosciuto che l'autotutela tributaria, essendo un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, non è strumento di protezione del contribuente. E quanto alla tesi secondo la quale l'annullamento d'ufficio dell'atto d'imposizione costituirebbe rimedio di carattere sostanzialmente giustiziale, ha affermato che esso «non ha funzione giustiziale», essendo espressione di amministrazione attiva e comportando di regola «valutazioni discrezionali». Sulla base di tali considerazioni il giudice delle leggi ha escluso tanto l'obbligatorietà della pronuncia sull'istanza di annullamento, quanto l'impugnabilità del diniego tacito di autotutela.

Ciò posto, seppur è vero che i giudici della Consulta hanno riconosciuto che l'esercizio dell'autotutela comporta una manifestazione di amministrazione attiva (e non funzione giustiziale), non sembra però che essi abbiano altresì affermato l'esistenza del principio di perennità (come implicitamente sembra ritenere la Suprema Corte). Di fatti, pur avendo sostenuto che il potere dell'Autorità (che attua l'autotutela) non si esaurisce «nella verifica della legittimità dell'atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l'illegittimità», non hanno da ciò fatto conseguire il principio secondo il quale, ricorrendone i presupposti di fatto e diritto, l'Amministrazione finanziaria avrebbe il dovere di rinnovare la funzione impositiva. Né pare che la Consulta abbia collegato il «fine di soddisfare l'interesse pubblico alla corret-

ta esazione dei tributi» alla possibilità per l'Ufficio fiscale di replicare l'attività di accertamento quante volte lo ritenga opportuno, come, invece, sembra implicitamente sostenere la Cassazione.

Richiamare dunque – come fa la Suprema Corte – la sentenza n. 181/2017 per ivi trovare un fondamento dell'esistenza dell'affermato principio di perennità, appare quantomeno poco appropriato.

4. Passando ora all'analisi della compatibilità del principio in questione con la disciplina normativa che regola il potere impositivo ed i presupposti per la sua rinnovazione, sembra che siffatta disciplina sia già idonea a garantire quella «[e]sigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico» che la Corte di Cassazione richiama; per cui non pare via sia alcuna necessità di ancorarsi al principio di perennità per tutelarla. Né, al fine di contrastare quest'ultimo, è necessario affidarsi al diverso principio di “unicità” dell'accertamento tributario, che pure il ricorrente aveva richiamato.

Di fatti, la disciplina positiva, mercé i due istituti dell'accertamento parziale e dell'accertamento integrativo, fornisce già all'Amministrazione finanziaria la necessaria elasticità per adeguare l'azione impositiva agli eventuali presupposti, in fatto ed in diritto, che dovessero nel tempo manifestarsi. In particolare, il primo istituto, soprattutto dopo che ne è stato esteso l'ambito di applicabilità anche alle attività istruttorie di cui all'art. 32, comma 1, numeri da 1) a 4), D.P.R. n. 600/1973, consente agli Uffici fiscali di emettere l'atto di accertamento (parziale) anche in esito ad un'attività istruttoria non definitiva, garantendo così la possibilità di rinnovare, entro il termine di decadenza, l'azione impositiva sulla base di eventuali elementi e presupposti che dovessero successivamente manifestarsi o essere apprezzati. L'accertamento “integrativo”, poi, garantisce l'adeguamento della funzione impositiva (pur sempre entro i limiti di decadenza) alla sopravvenuta conoscenza “oggettiva” di nuovi elementi (non conosciuti, né conoscibili dianzi) che dovessero emergere anche nell'ipotesi in cui l'attività istruttoria sia stata attuata in modo definitivo e si sia concretizzata nell'emissione di un avviso di accertamento (non parziale).

Se dunque l'esigenza che si intende tutelare è quella di un continuo e costante adeguamento dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, del principio di perennità non pare che vi sia alcun bisogno, poiché quell'esigenza è già ampiamente garantita dalla vigente normativa. Se, invece, il principio di cui si discute fosse posto a presidio di una diversa istanza, e cioè quella di consentire agli Uffici fiscali di “sanare” i vizi di sostanza di atti d'imposizione già confezionati, magari tenendo conto delle allegazioni difensive di parte che quei vizi hanno evidenziato, dovrà convenirsi che siffatto principio sarebbe assai poco compatibile con la disciplina, testé richiamata, che regola l'esercizio della funzione impositiva ed i presupposti per il suo rinnovo. Dalla stessa, infatti, non emerge in alcun modo che il legislatore abbia inteso garantire al Fisco l'opportunità di “correggere il tiro”.

In ultima analisi, la stretta correlazione che la Suprema Corte ravvisa fra esercizio dell'autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva, da un canto non trova fondamento nelle norme che regolano quell'azione ed i presupposti per la sua rinnovazione e, dall'altro, appare porsi addirittura in contrasto con la *ratio* di quelle disposizioni, che, se intendono garantire l'adeguamento dell'azione amministrativa agli elementi che via via si possano manifestare all'attenzione del Fisco, certamente non intendono, invece, consentire agli organi accertatori la possibilità di correggere in corso d'opera gli errori che nell'analisi di quegli elementi abbiano compiuto. Ciò che, di fatto, si risolverebbe in una modalità *extra ordinem* di rinnovazione della funzione impositiva.

5. Dalle superiori riflessioni dovrebbe risultare confermato che il principale profilo di criticità della sentenza in commento (e dell'orientamento giurisprudenziale cui essa dà conferma) attiene proprio alla svalutazione della rilevanza e tipologia (se di forma o di sostanza) del vizio dell'atto ed alla conseguente possibilità, che è stata concessa all'Amministrazione finanziaria, di operare l'annullamento di un avviso di accertamento e la sua sostituzione semplicemente sulla base di un diverso apprezzamento (magari indotto dalle doglianze del ricorrente) degli stessi elementi che erano stati posti a base dell'avviso annullato.

Di contro, siffatta possibilità dovrebbe essere riconosciuta agli Uffici fiscali solo a seguito dell'emersione di *nuovi elementi* - ipotesi che, come detto, non ricorreva nel caso deciso dall'ordinanza in esame - oggettivamente non conosciuti né conoscibili al momento della confezione dell'atto originario. Diversamente opinando, infatti, si aprirebbe la strada a quella possibile, quanto illegittima, inversione della logica dei presupposti cui si è dianzi fatto cenno, dovendosi riconoscere che l'annullamento dell'atto possa essere determinato (non dalla rilevanza o tipologia del vizio che lo inficia, ma) dall'esigenza - *recte* dall'opportunità - di emetterne uno nuovo meglio confezionato rispetto al precedente.

E per affermare che la possibilità di "correggere il tiro" non dovrebbe in alcun modo essere consentita al Fisco, non occorre necessariamente richiamare il principio dell'unicità dell'accertamento o quello dell'affidamento del contribuente (principio pur richiamato dal ricorrente nel caso in esame), essendo bastevole il riferimento all'art. 97 Cost., che invece la Suprema Corte ha richiamato proprio per fondare la legittimità del principio di perennità.

In diverse occasioni, infatti, la stessa Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che all'Ufficio non è consentito, in corso di giudizio, modificare l'atto impugnato, integrandone o correggendone la motivazione (cfr., ad esempio, Cass., ord. n. 28655/2018), anche se non si può sottacere l'esistenza di un recente, quanto "pericoloso", ripensamento sul tema da parte della stessa giurisprudenza di legittimità (Cass., ord. n. 28560/2021, commentata da CALIFANO C., *La Suprema Corte apre alla possibilità di formazione frazionata della motivazione dell'atto nel corso del processo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IV, 741 ss.).

Ora, sembra a me, che concedere all'Ufficio fiscale la possibilità, seppur entro il limite decadenziale, di annullare un accertamento già in essere e sostituirlo con uno diverso quante volte lo ritenga necessario (o opportuno) allo scopo di garantire una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, rappresenta un modo per eludere indirettamente il richiamato divieto di modifica o integrazione dell'atto impugnato. Come escludere, infatti, che l'esigenza di annullamento e rinnovazione possa essere determinata dall'acquisita consapevolezza (da parte dell'Ufficio fiscale), a fronte delle difese del ricorrente, della fragilità dell'atto impugnato e quindi dall'opportunità di annullarlo e sostituirlo con uno nuovo che meglio resista a quelle difese? E ciò non rappresenterebbe un viatico per eludere, seppur indirettamente, il divieto di modificare quell'atto in corso di causa?

Per evitare siffatti "inconvenienti" il rimedio più immediato dovrebbe ravvisarsi proprio nel principio della «buona amministrazione» che discende dall'art. 97 Cost. Come infatti ha condivisibilmente affermato autorevole dottrina amministrativistica «*la buona amministrazione da principio in funzione della efficacia della pubblica amministrazione ("ex parte principis")*», è divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini («*ex parte civis*»). *Prima era considerata mezzo per assicurare che il potere pubblico fosse efficace, perché gli interessi collettivi e pubblici ad esso affidati fossero pienamente tutelati. Poi è divenuta strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico, perché le situazioni giuridiche soggettive dei privati potessero essere tutelate più efficacemente*» (così CASSESE S., *Il diritto alla buona amministrazione*, in *ERLP [European Review of Public Law]*, 2009, vol. 21, n. 3, 73). E', dunque, la buona amministrazione, così declinata, che, se per un verso impone la «*continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico*» come pur opportunamente sostiene la Suprema Corte nella sentenza in commento, per l'altro è strumento di difesa contro i possibili abusi di quell'azione (e del potere che la presiede), imponendo quindi coerenza e linearità e non esponendo il contribuente a ripetute forme di esercizio della pretesa impositiva al di là dei naturali limiti che la legge prescrive.

Un'ultima notazione conclusiva appare doverosa.

Il neointrodotta comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, stabilisce che la nuova Corte di Giustizia Tributaria 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*». Sebbene la "cripticità" della novella disposizione sia stata già rilevata da accorta dottrina (cfr. MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *www.giustiziainsieme.it*, 20 settembre 2022), rimane il fatto che la mancanza di fondamento, la contraddittorietà o l'insuffi-

cienza della prova, comporteranno d'ora innanzi la caducazione dell'atto impugnato. È facile quindi immaginare che, a fronte di eccezioni del ricorrente concernenti siffatti vizi della prova che dovessero ritenersi fondate, sarà forte la tentazione degli uffici fiscali di avvalersi della possibilità, sempre che non sia *medio tempore* intercorsa la decadenza, di annullare e sostituire l'atto impugnato in applicazione del principio di perennità.

Urge, pertanto, un *revirement* della Suprema Corte che correttamente riconduca il rapporto fra autotutela sostitutiva ed esercizio dell'azione impositiva entro i limiti che la legge consente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLENA M., *Annullamento d'ufficio. Dall'autotutela alla tutela*, Napoli, 2018
- CALIFANO C., *La Suprema Corte apre alla possibilità di formazione frazionata della motivazione dell'atto nel corso del processo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, IV, 741 ss.
- CASSESE S., *Il diritto alla buona amministrazione*, in *ERLP (European Review of Public Law)*, 2009, vol. 21, n. 3, 73
- CORSO G., *Autotutela (dir. amm.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da CASSESE S., Milano, 2006, vol. I, 609 ss.
- DONATELLI S., *Profili ricostruttivi dell'avviso di accertamento modificativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, 759 ss.
- FIGARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999
- FARCOMENI G., *Autotutela tributaria ed interesse generale alla rimozione dell'atto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 667 ss.
- GUARINI K., *Limiti all'esercizio dell'autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1385 ss.
- LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1131 ss., ed anche in *Scritti scelti*, vol. II, Torino, 2011, 711 ss.
- LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1987, 1554
- MARCHESELLI A., *Autotutela tributaria (I agg.)*, in *Digesto comm.*, IV, 2008, 28
- MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in www.giustiziansieme.it, 20 settembre 2022
- PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano, 2021, 209 e 272-273
- PIANTAVIGNA P., *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 4, II, 96 ss.
- PROCOPIO M., *Il contrasto in tema di autotutela tra i principi costituzionali ed i poteri riconosciuti all'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, 92 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore contribuente*, Padova, 1996
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 20 ss.

V – IL PROCESSO TRIBUTARIO

La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022 (Parte prima)

The facilitated settlement of pending disputes in the Supreme Court (Part one)

ANDREA BODRITO

Abstract

Si percorre la disciplina della definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione recata dall'art. 5 L. n. 130/2022. L'esame dei presupposti mostra l'irrelevanza della nozione di "atto di imposizione", che aveva posto problemi per il condono ex L. n. 289/2002. Non pare però giustificata la non definibilità delle liti in cui l'Amministrazione abbia completamente vinto nei due gradi di giudizio di merito. La nozione di "pendenza della lite" ha chiesto un immediato intervento correttivo del legislatore. Se la causa in Cassazione interessa più atti impositivi, si dovrà presentare una domanda per ciascun atto impugnato. Con riguardo alla determinazione dell'importo da versare si esamina il problema del rilievo che assume l'avvenuta "rottamazione" dei ruoli.

Parole chiave: definizione agevolata, pendenza lite, modalità di definizione

Abstract

We follow the discipline of the facilitated settlement of pending disputes in Cassazione brought by art. 5 of Law 130/2022. The examination of the assumptions shows the irrelevance of the notion of "deed of imposition", which had posed problems for the amnesty pursuant to Law 289/2002. However, the non-definability of disputes in which the Administration has completely won in the two levels of judgment on the merits does not seem justified. The notion of "pending litigation" required immediate corrective action by the legislator. If the case in Cassazione concerns more than one tax deed, an application must be presented for each contested deed. With regard to the determination of the amount to be paid, the problem of the importance assumed by the successful "scrapping" of the rolls is examined.

Keywords: facilitated settlement, pending litigation, mode facilitated settlement

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Controversie tributarie definibili prescindendo dalla natura dell'atto pretensivo impugnato. - **3.** Controversie tributarie con l'Agenzia delle Entrate o con gli enti strumentali o propri enti strumentali. - **4.** Controversie espressamente escluse dalla definizione agevolata. - **5.** Le controversie definibili in sintesi. - **6.** Il presupposto della soccombenza. - **7.** Il presupposto della pendenza della lite. - **8.** La nozione di pendenza della lite legittimante l'accesso alla definizione. - **9.** La domanda di definizione della controversia e il pagamento come condizioni per il perfezionamento della definizione agevolata. - **10.** Il modello di domanda per il perfezionamento della definizione della controversia. - **11.** Una domanda distinta per ciascuna controversia. - **12.** Il valore della controversia. - **13.** L'importo lordo dovuto per la definizione e l'importo netto da versare.

1. L'art. 5 L. 31 agosto 2022, n. 130 (pubblicata nella G.U. 1° settembre 2022, n. 204), in vigore da venerdì 16 settembre 2022, ha previsto la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti davanti alla Corte di Cassazione alla data del 15 luglio 2022.

Lo scopo della misura introdotta dal legislatore (nell'ambito del PNRR, Piano nazionale di ripresa e resilienza) è quello della riduzione del numero di cause pendenti presso la Corte di Cassazione, così elevato (è stato diffuso il dato di circa 50.000 liti) da rendere di fatto impossibile alla Suprema Corte la disponibilità dei tempi necessari affinché le decisioni possano effettivamente soddisfare una delle sue finalità istituzionali quale la nomofilachia. La condizione per raggiungere lo scopo è che un certo numero di cause pendenti siano definite senza che giungano alla decisione. La definizione agevolata della lite è la porta legislativamente predeterminata per uscire dalla controversia. Ciò richiede necessariamente che il contribuente trovi un vantaggio nella definizione *ex lege* rispetto all'incertezza della decisione, così concorrendo a ridurre il serbatoio delle cause pendenti. Lo scopo primario della misura in esame, dunque, è il beneficio ricadente nell'ambito dell'organizzazione dell'amministrazione della giustizia. Questa volta lo scopo primario non riguarda né obiettivi di immediato gettito fiscale, né la soluzione di problemi interpretativi di diritto sostanziale (in questo senso, per esempio si può fare riferimento alla recente sanatoria in materia di crediti per ricerca e sviluppo *ex art. 5, commi 7 - 12, D.L. n. 146/2021*). Lo scopo di ottenere gettito, dato dalla percentuale di tributi oggetto della lite comunque incassati in sede di definizione, è presente ma è secondario.

V'è però da approfondire il significato relativo al presupposto implicito dell'incertezza sull'esito della causa: sono comunque escluse dalla definizione le cause in cui l'Ufficio abbia integralmente vinto i gradi di merito. Una valutazione legislativamente predeterminata di alta probabilità sulla correttezza, quantomeno nella sostanza del giudizio di fatto, della pretesa tributaria preclude l'accesso alla definizione agevolata. Valutazione predeterminata perché si prescinde dalla valutazione delle concrete e specifiche critiche rivolte alla sentenza di appello; alta probabilità limitata alla correttezza della pretesa in fatto perché il fatto non è più oggetto diretto di giudizio ma resta incerto l'esito del giudizio di legittimità.

Sicché questo segno di fermezza nell'esercizio della pretesa, che giunge non a una diversa modulazione delle condizioni, compreso il costo, di accesso alla definizione agevolata, ma giunge alla preclusione della definizione stessa, lascia un dubbio sulla sua proporzionalità (artt. 3, 24 e 53 Cost.). Allo stato non sembra configurabile un problema di legittimità costituzionale non manifestamente infondato. Sembra immediatamente opponibile l'osservazione che la posizione del contribuente integralmente soccombente nei gradi di merito è diversa dalla posizione del contribuente che abbia in parte o totalmente vinto in uno di essi. Ma anche supponendo questa diversità, essa giustifica, in termini di proporzionalità, la preclusione all'accesso di una misura agevolativa avente lo scopo principale di deflazionare il contenzioso? Ma non è questa la sede per un approfondimento sul punto.

2. Sono definibili tutte le controversie tributarie, diverse da quelle espressamente escluse, purché espressive di una pretesa valorizzata, senza che abbia rilevanza il carattere "impositivo" o non impositivo dell'atto oggetto di impugnazione. Opportunamente non si riproduce, nell'art. 5 L. n. 130/2022, la limitazione recata dall'art. 16, comma 3, lett. a), L. n. 289/2002, che confinava il campo di applicazione della definizione agevolata alle sole liti riguardanti «ogni atto di imposizione», così ponendo la questione dell'individuazione del confine tra atti di imposizione e atti non d'imposizione.

Le liti di rimborso non sono certamente definibili *ex art. 5 L. n. 130/2022* perché la *ratio* della definizione agevolata è sfoltire il contenzioso e recare un incasso all'Erario, laddove la definizione della lite di rimborso non recherebbe alcun incasso. Sul piano logico e pratico, peraltro, pure queste liti potrebbero in astratto essere oggetto di una definizione agevolata mediante la certezza della riduzione dell'esborso all'Erario, ma la norma oggi non le include.

3. Risultano definibili solo le controversie pendenti con l'Agenzia delle Entrate o, nell'eventualità in cui gli enti territoriali stabiliscano l'applicazione della definizione in esame, con gli enti territoriali o con i propri enti strumentali.

Infatti il comma 1 dell'art. 5 L. n. 130/2022 prende in considerazione, come controparte del contribuente nelle controversie qualificate come definibili, soltanto l'Agenzia delle Entrate. Ne segue che si devono ritenere non definibili le liti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate-Riscossione o l'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

Il comma 15, invece, rimette a ciascun ente territoriale il potere di stabilire l'applicabilità della definizione stessa nelle proprie liti o nelle liti con i propri enti strumentali. Pertanto queste liti risultano definibili solo se l'ente parte in causa ha adottato un proprio atto con il quale abbia sancito l'applicabilità della definizione agevolata.

4. L'art. 5 L. n. 130/2022 prevede espressamente che alcune controversie siano escluse dal campo di applicazione della definizione, e quindi non siano definibili.

Il comma 6 esclude espressamente le controversie concernenti anche solo in parte:

- le risorse proprie tradizionali UE previste dall'art. 2, par. 1, lett. a), delle decisioni n. 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, 7 giugno 2007, e n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, 26 maggio 2014 (abrogata dall'art. 10 della decisione n. 2014/335/UE/Euratom, a sua volta abrogata dall'art. 11, par. 1, della decisione 14 dicembre 2020, n. 2020/2053/Euratom, che disciplina attualmente il sistema delle risorse proprie dell'Unione Europea);
- l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del Regolamento (UE) n. 2015/1589 del Consiglio, 13 luglio 2015. Si deve sottolineare che l'esclusione riguarda "le controversie concernenti anche solo in parte" i detti tributi e il recupero degli aiuti di Stato. Se dunque una lite riguardi tributi definibili e tributi non definibili, essa sarà non definibile. In pratica, se la controversia riguarda anche tributi definibili, la parte non definibile trascina l'intera lite fuori dal campo di definibilità agevolata della lite.

Inoltre, ragionando a contrario in base al comma 1 dell'art. 5 L. n. 130/2022, non sono definibili:

- le controversie il cui valore, determinato ai sensi dell'art. 16, comma 3, L. n. 289/2002, sia superiore a 100.000 euro indipendentemente dall'esito dei precedenti gradi di giudizio;
- le controversie in cui, indipendentemente dal loro valore, l'Agenzia delle Entrate risulti integralmente vittoriosa in tutti i precedenti gradi di giudizio, e quindi il contribuente sia stato integralmente soccombente;
- le controversie il cui valore, determinato ai sensi dell'art. 16, comma 3, L. n. 289/2002, sia superiore a 50.000 euro se l'Agenzia delle Entrate risulti in tutto o in parte soccombente in uno dei precedenti gradi di merito.

5. In base al comma 1 dell'art. 5 L. n. 130/2022, in positivo i presupposti per l'accesso alla misura in esame sono:

- A) presupposto della pendenza: la lite è definibile se considerata pendente davanti alla Corte di Cassazione in base alla definizione fornita dalla legge;
- B1) presupposto della soccombenza integrale in tutti i gradi di giudizio: che si tratti di una lite in cui l'Agenzia delle Entrate (o, eventualmente l'ente territoriale) sia risultata integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio e il cui valore sia non superiore a 100.000 euro; oppure
- B2) presupposto della soccombenza in uno solo dei gradi di merito: che si tratti di una lite in cui l'Agenzia delle Entrate (o, eventualmente l'ente territoriale) risulti soccombente in tutto o in parte in uno dei gradi di merito e il cui valore sia non superiore a 50.000 euro.

Il costo della definizione è differenziato: le liti *sub* B1) sono definite con il pagamento di una somma pari al 5% del valore della controversia convenzionalmente determinato; le liti *sub* B2) con il pagamento di una somma pari al 20% del valore della controversia convenzionalmente determinato.

6. In caso di ricorsi che hanno per oggetto più atti, anche a seguito di riunione dei ricorsi, posto che la domanda di definizione riguarda autonomamente, distintamente ciascuno degli atti impugnati, anche

il requisito della soccombenza dovrà essere riguardato distintamente per ciascuno degli atti oggetto di causa (Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 9 febbraio 2023, n. 170).

Quanto alla nozione di soccombenza, essa è propria del processo civile e tributario, in particolare nell'ambito della regolamentazione delle spese di giudizio (la soccombenza è presupposto della condanna al rimborso a favore dell'altra parte) e nell'ambito delle impugnazioni (come presupposto dell'interesse a impugnare). In sintesi la soccombenza è la negazione alla parte della situazione giuridica dedotta in giudizio e di cui era chiesta tutela, che invece viene negata (BRUZZONE M.G., Sub art. 15, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, IV ed., 2017). In questa sede interessa evidenziare che la soccombenza può essere determinata sia da una pronuncia che riguardi solamente il rito che da una pronuncia sul merito. Se il ricorso non viene accolto, perché tardivo, il contribuente è soccombente sul rito; se poi in appello viene accolta l'impugnazione sul rito ma viene rigettata la domanda di annullamento dell'avviso di accertamento, che è così confermato, il contribuente è nuovamente soccombente, ma sul merito, e secondo Cass., 7 ottobre 2022, n. 29343, non può accedere alla definizione agevolata ex art. 5 L. n. 130/2022 in esame, perché l'Agenzia è stata del tutto vittoriosa in ambedue i gradi di merito. In effetti il dato letterale della norma parla di soccombenza senza alcuna distinzione e spinge in questo senso. Di contro, però, se procediamo con un'interpretazione coerente con la *ratio* dell'istituto della definizione agevolata delle liti correlata, quanto alla somma da pagare, alla fondatezza delle pretese sostanziali, si potrebbe valutare se rilevi solo la soccombenza sostanziale. Il problema è che l'art. 5, commi 1 e 2, L. n. 130/2022 condiziona l'accesso al beneficio con la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate «in tutti i precedenti gradi di giudizio» oppure «in tutto o in parte in uno dei gradi di merito». Sicché, nel caso sopra riportato, in cui l'Agenzia fu vincitrice sul merito in appello, occorrerebbe attribuire alla sentenza in rito sulla tardività del ricorso il valore di soccombenza dell'Agenzia, il che pare una evidente forzatura. Infatti, anche ammettendo che la soccombenza del contribuente sul rito, e la conseguenza non soccombenza dell'Ufficio, non valga come soccombenza rilevante ai fini dell'accesso alla definizione agevolata, tuttavia non risulterebbe integrato il presupposto, legislativamente espresso, della soccombenza dell'Agenzia in almeno uno dei gradi di merito.

Ci si chiede se assuma rilievo la soccombenza virtuale dell'Ufficio. Rammentiamo subito che la soccombenza virtuale rileva ai fini della condanna alle spese, e ciò in base a Corte cost., 12 luglio 2005, n. 274 secondo cui «nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere per casi diversi da quelli di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, la statuizione di cessazione della materia del contendere comporta l'obbligo per il giudice di provvedere sulle spese processuali del giudizio secondo il principio di soccombenza virtuale». Propendiamo pertanto per il rilievo di questa soccombenza anche ai fini della definizione agevolata in esame.

Ci si chiede se ai fini della soccombenza virtuale rilevi l'autotutela con annullamento parziale della pretesa esercitata nella fase di reclamo ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992. Consideriamo che l'autotutela è un provvedimento giustiziale autonomo e distinto rispetto alla eventuale proposta di mediazione che pure venga avanzata dall'Ufficio. L'autotutela viene poi disposta nel procedimento di mediazione, che è un procedimento amministrativo che si avvia *ex lege* come effetto della notificazione del ricorso (che resta un atto di natura giurisdizionale: Cass., sez. V, n. 29343/2022), nelle liti di valore fino a 50.000 euro, nelle quali «il ricorso produce gli effetti di un reclamo» (art. 17-bis, cit.), e quindi effetti diversi e distinti da quelli processuali propri del ricorso.

In questa linea si potrebbe osservare che pure ove la mediazione non si concluda, al giudice giunge comunque una lite dal cui oggetto è sottratta la parte dell'atto impugnato che fu oggetto dell'autotutela per avere l'Ufficio accolto la relativa domanda di annullamento formulata nel ricorso con effetto di reclamo. Da ciò conseguirebbe che l'Agenzia, nella successiva lite, non potrà considerarsi soccombente virtuale rispetto alla domanda di annullamento accolta in sede di esame del reclamo. Per cui se, in ipotesi, la sentenza di primo grado confermi l'accertamento, si avrà una soccombenza totale del contribuente e una vittoria totale dell'Agenzia. Del resto la soccombenza di quest'ultima dovrà essere valutata in base alle domande portate al giudice, tra le quali non si troverà la domanda accolta in sede di reclamo.

Una diversa conclusione è però possibile muovendo dall'art. 15, comma 2-*septies*, D.Lgs. n. 546/1992, per il quale nelle controversie soggette a mediazione «*le spese di giudizio... sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento*». Questa norma mostra che il legislatore, certamente ai fini della condanna alle spese, riconosce rilevanza alla fase del reclamo. Sulla detta condanna alle spese assume quindi rilievo anche la soccombenza virtuale dell'Agenzia derivante dall'accoglimento di un motivo del ricorso-reclamo. Ne discende che detta soccombenza virtuale dovrà essere considerata dal giudice che decida la controversia nell'ipotesi in cui l'autotutela parziale, nella fase di reclamo, non si sia accompagnata alla mediazione definitiva il reclamo. In altri termini, sebbene la sentenza di primo grado confermi le pretese, residue rispetto all'autotutela, portate alla valutazione del giudice, non si configurerà la vittoria integrale dell'Agenzia, ma un caso di soccombenza reciproca, che potrà essere rilevante per ammettere la causa alla definizione agevolata ex art. 5 L. n. 130/2022.

Nel caso in cui il processo pendente in Cassazione da definire provenga dall'impugnazione di una sentenza di appello resa in sede di rinvio, si pone il problema di valutare la rilevanza della prima sentenza di appello rispetto alla soccombenza. Il caso è quello in cui l'Agenzia, vincitrice in primo grado, sia stata soccombente nell'appello che la Cassazione abbia annullato con rinvio; poi nel rinvio l'Agenzia sia risultata vincitrice e la parte privata abbia interposto un nuovo ricorso per cassazione. Posto che la prima sentenza di appello fu cassata e sostituita dalla nuova sentenza di appello, ai fini della soccombenza occorre guardare alla sentenza di primo grado e alla sentenza di appello resa in sede di rinvio e oggetto di impugnazione nel giudizio di Cassazione da definire. Infatti la *ratio* della norma di beneficio è quello di dare rilievo all'incertezza sull'esito del giudizio di Cassazione, che si valuta in base alla sentenza di appello ivi impugnata e non certa in base alla sentenza già cassata. Per cui se l'Agenzia fu vincitrice in ambedue i gradi di giudizio, la causa pendente in Cassazione non è definibile (in questo senso si confronti anche Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 9 febbraio 2023, n. 170).

7. Presupposto per accedere al beneficio della definizione è la “pendenza della lite” ad una certa data. Detto presupposto ha triplice rilievo.

La pendenza della lite è, in primo luogo, condizione assoluta di possibilità della definizione agevolata: non si può definire una lite che non sia pendente o perché non è stata ancora proposta; o perché essa è già stata definita con decisione del giudice.

In secondo luogo la pendenza davanti alla Corte di Cassazione è condizione di possibilità nello spazio (spazio giuridico processuale) della definizione, giacché non tutte le liti pendenti sono ammesse alla definizione, ma solo quelle pendenti davanti alla Suprema Corte.

In terzo luogo la pendenza della lite davanti alla Corte di Cassazione a una certa data è condizione di possibilità nel tempo della definizione, perché il legislatore vuole evitare che siano ammesse al beneficio liti radicate in un tempo in cui, essendo attesa la norma beneficiale, si può ritenere che la pendenza della lite sia stata generata al solo fine di ottenere il beneficio laddove la finalità della disposizione è quella di sfoltire il contenzioso già in essere, e precisamente il cospicuo arretrato ammontante, secondo notizie di stampa, a circa 50.000 cause.

8. Il testo legislativo originario riguardante la condizione della pendenza della controversia davanti alla Corte di Cassazione era contraddittorio.

Infatti l'art. 5, comma 1 affermava che sono definibili «*le controversie tributarie... pendenti alla data del 15 luglio 2022 innanzi alla Corte di Cassazione*», ma il successivo comma 4 precisa che «*per controversie tributarie pendenti si intendono quelle per le quali il ricorso per cassazione è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della presente legge (che è il 16 settembre 2022, n.d.r.), purché alla data della presentazione della domanda di cui al comma 8, non sia intervenuta una sentenza definitiva*».

Era impossibile coordinare la data di pendenza della causa in Cassazione alla data del 15 luglio 2022 indicata nel comma 1, con la definizione di pendenza del comma 4 secondo la quale è tale la lite quando il ricorso per cassazione sia stato notificato alla controparte entro il 16 settembre 2022. Così il legislatore

re, in sede di conversione del D.L. 9 agosto 2022, n. 115, ha inserito in esso l'art. 41-*bis*, comma 2, lett. b) che 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 definitiva è norma speciale che prevale sul comma 1 norma generale).

Risulta così che, ai fini della definizione agevolata, la nozione dello stato di controversia tributaria pendente è integrata da un doppio presupposto: il presupposto positivo per il quale il ricorso per cassazione sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della L. n. 130/2022, che è il 16 settembre 2022), e il presupposto negativo della mancanza di una sentenza definitiva alla data della presentazione della domanda di definizione agevolata di cui al comma 8 dell'art. 5 L. n. 130/2022. In altri termini, l'intervento di una sentenza definitiva entro la data della presentazione della domanda di definizione costituisce una condizione ostativa alla definizione agevolata della controversia nella quale il ricorso per cassazione sia stato notificato entro il 16 settembre 2022.

Sul pianto sistematico la definizione di pendenza data dal comma 4 risulta necessaria in considerazione del fatto che né nel codice di procedura civile né nelle norme del processo tributario si trova una definizione di “lite pendente”.

Nel caso in cui alla data del 16 settembre 2022, data rilevante per la pendenza della lite, sia pendente il termine per la riassunzione della causa davanti al giudice di secondo grado in base a una pronuncia di cassazione (sentenza o ordinanza) con rinvio emessa entro il detto 16 settembre, si dovrebbe ritenere la causa non più pendente in Cassazione perché, con la propria pronuncia, il giudice dismette la controversia. In questa linea, la controversia è da ritenersi non definibile.

9. Il procedimento che conduce alla definizione agevolata della lite si avvia per iniziativa, costituita dalla specifica domanda, del «*soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione*» (art. 5, comma 3, L. n. 130/2022). Quanto alla legittimazione, per esempio esso spetta all'erede in caso di morte della persona fisica anche se alla data di presentazione della domanda esso non fosse costituito in giudizio (secondo la giurisprudenza consolidata nella fase di cassazione non opera l'interruzione del processo, Cass. n. 7751/2020).

Poiché si parla di “atto introduttivo del giudizio” e non del “giudizio di cassazione”, solo il contribuente è legittimato, avendone facoltà, ad attivare il procedimento di definizione agevolata della lite in quanto giudizio d'impugnazione d'atto a cui il contribuente ha necessariamente dato origine sul piano formale.

È giustificata la legittimazione della sola parte privata a proporre domanda di definizione agevolata? Sembra doversi dare risposta positiva con le seguenti osservazioni. In sostanza, posto che nel processo tributario il contribuente contesta le pretese esercitate dallo Stato-erario, lo Stato-legislatore, che è il disciplinatore generale dei beni comuni tra i quali l'Erario stesso (artt. 3, 23 e 53 Cost.), offre al contribuente la possibilità di uscire dalla lite alle condizioni che lo Stato stesso reputa convenienti quale punto di bilanciamento dei diversi interessi pubblici confliggenti, nella specie l'incerta determinazione dell'imposizione in sede giurisdizionale, lo sfoltoimento del contenzioso e il gettito sicuro derivante dalla definizione. Nell'ipotesi in cui lo Stato-legislatore consentisse alla parte pubblica di presentare domanda di definizione agevolata, si cadrebbe in una diversa prospettiva: ciò determinerebbe un'imposizione alla parte privata di uscire dalla controversia pagando una determinata somma anche contro la propria volontà, e quindi la negazione del diritto alla pronuncia del giudice sorto con il radicamento della controversia (art. 24 Cost.; art. 112 c.p.c. pacificamente applicabile al processo tributario). Per evitare questo contrasto, la domanda di definizione della parte pubblica non potrebbe che richiedere il consenso della parte privata: il che vuol dire, in sostanza, lasciare alla parte privata la legittimazione di domandare la definizione agevolata.

I commi 7 e 8 dell'art. 5 L. n. 130/2022 sanciscono che «*la definizione si perfeziona con la presentazione della domanda*» di definizione entro 120 giorni dal 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge, e quindi entro il 14 gennaio 2023 (che cade di sabato) «*e con il pagamento degli importi*

dovuti». Se non ci sono importi che si debbano versare, per esempio perché i versamenti già effettuati in pendenza di giudizio sono pari o eccedono la somma che sarebbe complessivamente dovuta per la definizione agevolata (comma 9) allora la definizione «*si perfeziona con la sola presentazione della domanda*» (comma 7).

Posto che nella domanda di definizione deve essere indicata la data di esecuzione del pagamento tramite il modello F24, ne segue che il pagamento va eseguito prima della presentazione della domanda.

Quanto alla proroga del termine scadente nel giorno di sabato 14 gennaio 2023, si rammenta che il termine non è di natura processuale, pertanto la proroga non trova la propria fonte nelle norme processuali ma nella norma di semplificazione dei procedimenti recata dall'art. 7, lett. h) D.L. 13 maggio 2011, n. 70, per il quale «*i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo*».

Sul piano tecnico sembra che si possano chiarire e distinguere gli effetti sostanziali e processuali della domanda e del pagamento. La domanda e il pagamento determinano la definizione, sul piano sostanziale, della pretesa tributaria recata dall'atto pretensivo oggetto del processo; posto che la pretesa oggetto del processo è definita, si è estinta la materia del contendere; è la legge a disporre direttamente l'estinzione del processo.

10. Quanto alla forma della domanda e delle modalità per il pagamento, il successivo comma 14 rimette ai provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate le modalità di attuazione della definizione agevolata, e quindi anche la disciplina dei detti aspetti.

L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento 16 settembre 2022, n. 0356446, ha approvato il modello di domanda di definizione agevolata delle liti e le relative istruzioni per la compilazione. Con la ris. 23 settembre 2022, n. 50/E, l'Agenzia ha poi indicato i codici tributo per il versamento, con modello F24, delle somme dovute. La domanda di definizione è esente dall'imposta di bollo (comma 8).

Il modello è reperibile e scaricabile gratuitamente dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it). Il modello è a colori, ma l'Agenzia, nelle istruzioni, precisa che esso può essere riprodotto anche con stampa monocromatica, in colore nero, mediante l'utilizzo di stampanti laser o di altri tipi di stampanti, a condizione che siano garantiti: a) «*la chiarezza e l'intelligibilità del modello nel tempo*», e che b) la stampa della domanda risulti graficamente conforme al modello fornito e c) sia rispettata la sequenza dei dati.

Il comma 8 sancisce che deve essere presentata una distinta domanda di definizione per «*ciascuna controversia autonoma*» e per ciascuna domanda «*è effettuato un distinto versamento*». Lo stesso comma 8 definisce la controversia autonoma come «*la controversia relativa a ciascun atto impugnato*».

La domanda di definizione deve essere presentata dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione.

In caso di errore commesso nella compilazione della domanda, è consentita la sostituzione dell'istanza originaria presentando un'istanza sostitutiva. A tal fine occorre barrare la casella “Istanza sostitutiva” presente nel frontespizio del modello. L'istanza sostitutiva deve comunque essere presentata entro il termine *ex lege* di presentazione della domanda di definizione agevolata.

11. Considerato che il comma 8 dell'art. 5 L. n. 130/2022 definisce la “controversia autonoma” come «*controversia relativa a ciascun atto impugnato*», e che il processo tributario è un processo d'impugnazione d'atto, si deve ritenere che se una controversia riguardi più atti impugnati, vuoi come conseguenza di un ricorso cumulativo, vuoi come conseguenza dell'avvenuta riunione di distinti procedimenti giurisdizionali, si debba presentare una distinta domanda per ciascuno degli atti impugnati, e a ciascuna domanda sarà correlato un distinto modello F24 di pagamento delle somme dovute.

Ciò è conforme anche alla struttura della definizione agevolata della lite: la definizione della lite è l'effetto processuale della definizione sostanziale, alle condizioni legislativamente predeterminate, delle pretese tributarie recate da ciascun atto impugnato oggetto del processo.

Ciò trova conferma nel modello di domanda. Esso prevede che l'individuazione della lite avvenga con riguardo a un solo atto impugnato. Infatti nel quadro relativo ai "dati della controversia" è previsto lo spazio per indicare un solo atto impugnato, mediante l'esposizione del "periodo d'imposta" a cui esso si riferisce, al "tipo di atto impugnato" (la denominazione dell'atto) e gli "estremi dell'atto impugnato" (il numero dell'atto, che può essere numerico o alfanumerico).

La modalità di presentazione della domanda di definizione, indicata nel provvedimento direttoriale dianzi citato, è quello della presentazione mediante invio tramite PEC nell'intervallo di tempo corrente tra la data di entrata in vigore della legge (16 settembre 2022) e fino al 14 gennaio 2023.

Alla domanda devono essere allegati:

- la copia di un documento di identità del firmatario dell'istanza, e
- la quietanza del versamento effettuato mediante modello F24.

Da ciò, appunto, deriva la necessità di effettuare il pagamento prima della presentazione della domanda, anche se in astratto il termine finale per entrambi gli adempimenti è quello del 16 gennaio 2023.

La norma (comma 7) richiede che, entro il termine, la domanda sia "presentata". Presentare vuol dire portare alla vista di qualcuno, davanti a qualcuno. Si deve ritenere che allora assuma rilievo la data in cui la PEC è consegnata al destinatario, e non la data di invio. Pertanto la data di presentazione della domanda sarà provata dalla data della ricevuta di avvenuta consegna della PEC.

Ci si chiede se vi sia necessità che la casella PEC di invio sia riferibile al soggetto che presenta la domanda. Riteniamo che l'indirizzo PEC possa essere anche di un delegato del contribuente, per esempio dell'avvocato che lo difende nel giudizio di cassazione.

12. La determinazione dell'importo dovuto e di quello (eventuale) da versare per la definizione agevolata prima della presentazione della domanda è oggetto di autoliquidazione.

L'importo dovuto si calcola applicando una percentuale predeterminata al valore della controversia relativa a ciascun atto impugnato.

Se l'Agenzia è stata soccombente in entrambi i gradi di giudizio, e la lite ha un valore non superiore a 100.000 euro, è dovuto un importo pari al 5 per cento del valore della controversia (art. 5, comma 1, L. n. 130/2022).

Se l'Agenzia, invece, è stata in tutto o in parte soccombente in uno dei gradi "di merito", e la lite ha un valore non superiore a 50.000 euro è dovuto un importo pari al 20 per cento del valore della controversia (art. 5, comma 2, L. n. 130/2022).

È legislativamente stabilito che il valore della controversia sia determinato con rinvio all'art. 16, comma 3, L. 27 dicembre 2002, n. 289, recante la disciplina di uno dei precedenti casi di definizione agevolata delle liti pendenti (in allora non limitato alle pendenze davanti alla Corte di Cassazione ma riguardante ogni grado del giudizio). Ne segue che per valore della controversia si intende l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento. Per le controversie relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo, il valore della lite è determinato dall'importo delle stesse.

Il valore della controversia è dunque l'importo delle imposte (o delle sanzioni non collegate al tributo) pretese con l'atto impugnato che risulta esser stato gravato di contestazione con il ricorso in primo grado. Detto importo può, in astratto, non coincidere con l'importo delle imposte pretese con l'atto impugnato, e ciò si verifica quando in concreto fossero contestati, per esempio, solo alcuni recuperi e non altri, e quindi le imposte dovute come conseguenza dei detti recuperi. Ciò è conforme alla *ratio* della definizione agevolata e inoltre coerente con gli effetti dell'impugnazione. Infatti la parte dei tributi non contestata non può essere oggetto di definizione agevolata perché non è oggetto della lite e quindi sulla sua debenza non pende l'alea del giudizio, inoltre a causa della mancata contestazione la pretesa relativa sarà consolidata e sarà stata oggetto di riscossione a titolo definitivo.

L'atto impugnato, come accennato, può recare pretese relative a diversi tributi. In questo caso il valore della controversia è pari alla somma di tutti i tributi oggetti di contestazione con il ricorso intro-

duttivo il giudizio. Infatti per “controversia autonoma” oggetto di definizione «*si intende quella relativa a ciascun atto impugnato*» (art. 5, comma 8, L. n. 130/2022). Il valore della controversia è dunque il valore di tutti i tributi pretesi con l’atto impugnato e contestati. La circ. n. 3/E/2003 precisa che si debbono comprendere «*addizionali, IRAP e contributo al servizio sanitario nazionale*». Non è dunque ammessa la definizione parziale, riferita cioè ad una sola parte della materia del contendere, così come circoscritta dall’atto introduttivo del giudizio.

Nel caso in cui il ricorso introduttivo cumuli l’impugnazione di più atti il valore della lite dovrà essere calcolato per ogni singolo atto in contestazione (circ. 15 gennaio 2003, n. 3/E, par. 10.4). Infatti ai sensi dell’art. 16, comma 3, lett. c), L. n. 289/2002 «*il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati*».

Nel caso in cui si vi siano stati atti irrogazione di sanzioni non collegate al tributo (per es. per omessa regolarizzazione della fatturazione relativa agli acquisti) contestate per più periodi d’imposta tra loro successivi e per le quali sia stata applicato il cumulo giuridico ex art. 12 D.Lgs. n. 472/1997 ai fini della determinazione della sanzione in concreto da irrogarsi per ciascun periodo d’imposta, si potranno avere liti autonome per atti distinti che irrogheranno una sanzione elevata per i primi periodi e una sanzione molto bassa o pari a zero per i successivi periodi. Infatti l’irrogazione sarà il risultato della differenza tra la sanzione unica ricalcolata nell’ultimo atto di irrogazione e l’ammontare delle sanzioni già irrogate negli atti di irrogazione notificati con riguardi ai precedenti periodi d’imposta.

In questi casi si deve ritenere che se il valore di ciascuna lite è determinato dall’ammontare della sanzione recato dall’atto e contestato, ne segue che il valore della lite da considerare ai fini della definizione sarà sempre il valore della sanzione contestata con ciascun singolo atto, indipendentemente dall’esito delle altre liti.

13. L’importo lordo dovuto per la definizione:

- è pari al 5% del valore della controversia se l’Agenzia delle Entrate fu integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio (art. 5, comma 1, L. n. 130/2022; si ricorda che se fu integralmente vittoriosa nei precedenti gradi di merito la lite non è definibile);
- è pari al 20% del valore della controversia se l’Agenzia delle Entrate fu soccombente in tutto o in parte in uno dei gradi di merito (art. 5, comma 2, L. n. 130/2022).

In entrambi i casi non sono previsti importi minimi fissi (come invece era stato previsto dalla definizione agevolata ex art. 16 L. 289/2002).

Se oggetto della lite siano solo sanzioni non collegate al tributo, si applicano sempre le dette percentuali.

Si ricorda che la nozione di “controversia autonoma” si definisce in relazione «*a ciascun atto impugnato*» (comma 8). Il valore della controversia si determina in base all’ammontare di tutti i tributi pretesi con l’atto impugnato «*al netto delle sanzioni collegate al tributo*», mentre se la lite ha per oggetto «*sanzioni non collegate al tributo*» allora il valore della lite è determinato in base all’ammontare delle sanzioni.

Vi può essere il caso di una lite che abbia per oggetto un atto di irrogazione di sanzioni avente per oggetto sanzioni collegate al tributo. L’Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 3/E/2003, ha chiarito che questa lite non è da considerarsi “controversia autonoma” ai fini della definizione agevolata. Ne segue che «*le sanzioni collegate al tributo non sono dovute neanche qualora l’atto di irrogazione delle sanzioni formi oggetto di un separato giudizio, ferma restando comunque la non rimborsabilità di quanto già pagato*» (par. 10.6).

Dall’importo lordo dovuto si devono detrarre i versamenti già effettuati «*a qualsiasi titolo*» in presenza di giudizio che non siano stati rimborsati (art. 5, comma 9, L. n. 130/2022; per esempio se a seguito della sentenza di primo grado favorevole al contribuente fu restituito il terzo versato a titolo provvisorio ex art. 15, comma 1, D.P.R. n. 602/1973). Con riguardo all’identica norma contenuta nell’art. 6, comma 9, D.L. n. 119/2018, la circ. n. 6/E/2019 (par. 5.2) ha precisato che lo scomputo riguarda non solo le

somme versate provvisoriamente per tributi, ma anche i relativi interessi e le sanzioni amministrative pecuniarie a condizione che siano ancora in contestazione al tempo della presentazione della domanda di definizione agevolata. Ciò ovviamente esclude lo scomputo della somma versata per la definizione agevolata delle sanzioni *ex art. 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997*. Quanto agli aggi, ai compensi e alle spese per la notifica o per l'esecuzione pagate all'Agente della riscossione perché a esso spettanti per la propria attività, essi sono invece esclusi dallo scomputo.

Un problema particolare può sorgere con riguardo alle somme pagate per la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, le c.d. rottamazioni dei ruoli, quando abbiano riguardato somme pretese in base agli atti oggetto della controversia pendente davanti alla Corte di Cassazione per la quale si presenta la domanda di definizione agevolata. La circ. 15 maggio 2019, n. 10/E, al par. 2.11, con specifico riguardo alla c.d. rottamazione *ex art. 1, commi 618-624, L. n. 147/2013*, precisa che detta definizione agevolata ha l'effetto di definire la lite per la parte iscritta a ruolo. Identica osservazione è svolta al successivo par. 2.12 con riguardo alla c.d. rottamazione-*bis ex art. 1, comma 4, D.L. n. 148/2017*, che nel caso aveva interessato i due terzi di sanzioni dovuto in base all'atto oggetto di lite. L'Agenzia osserva che, successivamente alla "rottamazione", la lite sull'atto risulta pendente con riguardo alla parte della pretesa non interessata dalla "rottamazione" in esame, per cui il contribuente non può scomputare le somme versate per tale definizione, però la determinazione del valore della lite su cui applicare le percentuali l'ammontare dell'importo lordo dovuto per la definizione sarà determinato tenendo conto delle sole somme rimaste in contestazione (si noti tuttavia l'opposta soluzione della circ. n. 6/E/2019, par. 5.2, lett. *b*, in cui si afferma con specifico riguardo alla c.d. rottamazione-*bis ex art. 1, comma 4, D.L. n. 148/2017* che le somme versate di spettanza dell'Agenzia delle Entrate sono scomputabili, mentre non vanno dedotti gli importi pagati ma di spettanza dell'agente della riscossione). In sintesi sembra plausibile ritenere che si debba valutare l'effetto di ciascuna precedente definizione agevolata: se essa "non sottrae" le somme pagate al valore della controversia pendente in Cassazione e oggetto della definizione *ex art. 5 L. n. 130/2022*, dette somme saranno scomputabili dall'importo lordo dovuto; viceversa se essa "sottrae" le somme pagate al valore della controversia pendente in Cassazione e oggetto della definizione, allora esse non saranno scomputabili, ma il valore della controversia sarà correlativamente ridotto e quindi risulterà proporzionalmente ridotto l'importo lordo dovuto per la definizione *ex art. 5 L. n. 130/2022*.

Tutto ciò considerato, resta fermo che secondo la regola generale l'importo netto da versare sarà pari all'importo lordo dovuto ridotto dell'eventuale importo totale versato in pendenza di giudizio. Se in pendenza di giudizio non è stata versata alcuna somma, l'importo lordo dovuto coincide con l'importo netto dovuto, come evidenziano le istruzioni per la compilazione della domanda di definizione agevolata.

Se i versamenti effettuati in pendenza di giudizio eccedono l'importo lordo dovuto, è escluso il diritto al rimborso, e l'eccedenza resta definitivamente acquisito dall'Erario, come espressamente sancito dal comma 9 dell'art. 5 L. n. 130/2022.

La previsione è criticabile per i suoi effetti sostanziali in termini di costo della definizione rispetto alla parità di trattamento. In pratica chi ha eseguito pagamenti provvisori superiori al lordo dovuto ha un costo di definizione maggiore rispetto a chi ha eseguito pagamenti provvisori inferiori al lordo dovuto, anche se ha semplicemente resistito alla pretesa riscossiva di quanto provvisoriamente dovuto. Il contribuente diligente potrebbe risultare sfavorito e ciò contrasta con i principi di imparzialità e buona fede (in questo senso LEO M., *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?*, in *il fisco*, 2022, 39, 3707 ss.).

Rammentiamo che il versamento del dovuto va eseguito prima della presentazione della domanda di definizione agevolata scadente sabato 14 gennaio 2023: nella domanda dev'essere esposta la data in cui è stato effettuato il versamento stesso.

Infine, l'art. 5 L. n. 130/2022 non prevede la dilazionabilità della somma da versare, la quale dev'essere dunque pagata in unica rata.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BRUZZONE M.G., Sub art. 15, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, IV ed., 2017
- BUSICO M., *La definizione automatica delle liti ultradecennali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, I, V, 49 ss.
- GLENDI C., *Sospensioni ed estinzioni nella definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 43, 3602 ss.
- LEO M., *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?*, in *il fisco*, 2022, 39, 3707 ss.
- PICCIAREDDA F., *La nozione di atto impositivo ai fini della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2208 ss.
- PISTOLESI F., *Dalla "rottamazione delle liti" alla "definizione agevolata": elementi di continuità e innovazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 44, 3359 ss.
- TUNDO F., *L'avvocato generale della Corte UE "salva" la definizione delle liti ultradecennali pendenti in CTC*, in *Corr. trib.*, 2012, 3, 207 ss.
- TURCHI A., *Definizione agevolata delle liti fiscali e concetto di atto impositivo: orientamenti della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 3, II, 134 ss.

La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022 (Parte seconda)

The facilitated settlement of pending disputes in the Supreme Court (Second part)

ANDREA BODRITO

Abstract

Si prosegue a percorrere la disciplina della definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione recata dall'art. 5 L. n. 130/2022. Si esaminano i rapporti tra la definizione agevolata ed eventuali pronunzie giurisdizionali e gli effetti sui coobbligati; il diniego di definizione e la sua impugnazione. Si inquadra la tipologia della eventuale sospensione del giudizio e si delimita la necessità dell'istanza di trattazione. La definizione perfezionata determina l'estinzione del giudizio a spese compensate e produce *ex lege* anche la rinuncia all'"equa riparazione"

Parole chiave: definizione agevolata, pendenza lite, modalità definizione

Abstract

*We continue to follow the discipline of the facilitated settlement of pending disputes in Cassazione brought by art. 5 of Law 130/2022. The relationships between the facilitated settlement and any judicial rulings and the effects on the joint debtors are examined; as well as the denial of settlement and its appeal. The typology of the eventual suspension of the judgment is framed and the need for the hearing instance is delimited. The perfected settlement determines the extinction of the judgment at compensated expenses and also produces *ex lege* the waiver of "just reparation".*

Keywords: *facilitated settlement, pending litigation, mode facilitated settlement*

SOMMARIO: (Segue). **14.** La determinazione dell'importo dovuto nel caso di rettifica delle perdite. - **15.** Il perfezionamento della definizione agevolata e la prevalenza su eventuali pronunzie giurisdizionali. - **16.** I coobbligati. - **17.** Il diniego della definizione agevolata e la sua impugnazione. - **18.** Alcuni spetti processuali. La sospensione del giudizio e l'istanza di trattazione. - **19.** La mancanza dell'istanza di trattazione in particolare. - **20.** Il decreto presidenziale di estinzione della controversia. - **21.** L'atto di diniego della definizione in particolare. - **22.** Le spese giudiziali relative alla causa definita. - **23.** La rinuncia all'equa riparazione. - **24.** Controversie in cui sono parte gli enti territoriali o propri enti strumentali.

14. Se si tratti di definire in misura agevolata ex art. 5 L. n. 130/2022 un atto di accertamento con il quale vi è stata la rettifica delle perdite, la determinazione dell'importo dovuto seguirà le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 1° aprile 2019, n. 6/E (par. 5.3).

In sintesi, si danno due ipotesi.

Nella prima si considera la definizione della lite senza affrancare le perdite. In questo caso il valore della lite è dato dalla sola maggiore imposta accertata e la definizione comporta la non utilizzabilità delle perdite oggetto di rettifica.

Nella seconda si considera la definizione della lite e l'affrancamento delle perdite. In questo caso il valore della lite si ottiene sommando alle maggiori imposte accertate anche l'imposta "virtuale" commisurata all'ammontare delle perdite in contestazione. In questo caso la definizione della lite comporta l'utilizzabilità delle perdite oggetto di rettifica. Se poi la rettifica delle perdite non ha comportato accertamento di imposte, il valore della lite per la definizione è determinato sulla base della sola imposta "virtuale" che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta accertato all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata.

15. La definizione agevolata si perfeziona con il pagamento del netto dovuto e la presentazione della domanda. Nel caso in cui non vi sia un importo netto da versare, il perfezionamento deriverà dalla sola presentazione della domanda (comma 7).

Il successivo comma 9 precisa che «*gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore*» della L. n. 130/2022, e quindi anteriormente al 16 settembre 2022.

La norma disciplina il concorso degli effetti della definizione perfezionata con quelli di una pronuncia giurisdizionale e affronta il tema della prevalenza degli uni sugli altri. Il principio è che la decisione passata in giudicato prima del 16 settembre prevale sugli effetti della definizione perfezionata necessariamente dopo il 16 settembre. Quindi la decisione che non è passata in giudicato al 16 settembre non ostacola gli effetti della definizione perfezionata.

La pronuncia giurisdizionale cui si riferisce il comma 9 può essere anche la decisione del giudice di appello. Se così è, e la sentenza di appello fosse divenuta definitiva prima del 16 settembre, posto che condizione per l'accesso alla definizione è che il ricorso per cassazione sia stato notificato entro il 16 settembre, vorrebbe dire che il ricorso per cassazione fu tardivo. Gli effetti della definitività della sentenza di appello, però, prevarrebbero sugli effetti della definizione agevolata perfezionata in base al ricorso tardivo.

Di contro, se fu emessa una sentenza anteriormente alla data del 16 settembre 2022 ed essa non era ancora passata in giudicato a quella stessa data, e fu notificato ricorso per cassazione entro il detto 16 settembre l'effetto della domanda di definizione prevale sull'effetto della sentenza, per cui la sentenza stessa non potrà fondare pretese dell'Ufficio o richieste di rimborso del contribuente in contrasto con gli effetti della definizione. Infatti, osserva l'Agenzia Entrate, la definizione perfezionata «*retroagisce e prevale sull'efficacia di eventuali sentenze depositate prima [del 16 settembre n.d.r.] e non passate in giudicato alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata*» (circ. n. 6/E/2019, par. 7.1). Con il perfezionamento della definizione dette sentenze cessano di costituire titolo per la riscossione ma anche per eventuali rimborsi o sgravi.

Infatti, l'applicabilità della regola ora in esame era già presente nella definizione agevolata introdotta con l'art. 16 D.L. 23 ottobre 2018, n. 119.

Si deve allora considerare che secondo la circ. n. 6/E/2019, la norma in esame trova applicazione anche per le sentenze eventualmente depositate dopo l'entrata in vigore della norma, e quindi, nel nostro caso, riguarderebbe le pronunce della Cassazione emesse dopo il 16 settembre 2022.

Così, davanti alla Suprema Corte, se la definizione è perfezionata prima del deposito della pronuncia di cassazione senza rinvio o anche con rinvio (e necessariamente il deposito sarà posteriore al 16 settembre), la sopravvenuta decisione della Suprema Corte resterà senza effetti (circ. n. 6/E/2019, par. 7.1).

Se invece la definizione è perfezionata dopo il deposito della pronuncia di cassazione senza rinvio e quindi, in altri termini, se prima del perfezionamento della definizione (ovvero prima della presentazione della domanda e dell'eventuale pagamento) interviene ordinanza o sentenza di cassazione senza rinvio, il giudizio è definito ed è precluso l'accesso alla definizione agevolata in base al criterio di cui al comma 4 relativo alla nozione di pendenza della causa: la domanda di definizione sopravverrebbe a una

pronuncia definitiva che chiude il giudizio, il quale non può più essere qualificato come pendente. Per evitare questa conseguenza, si sarebbe dovuta presentare prima dell'udienza o dell'adunanza camerale, una domanda di sospensione del giudizio ai sensi del comma 10.

Se la definizione è perfezionata dopo il deposito della pronuncia di cassazione con rinvio, rammentando che nell'ipotesi in esame la pronuncia di cassazione con rinvio interviene dopo il 16 settembre 2022, si dovrebbe osservare che la causa è da considerarsi pendente alla detta data del 16 settembre (comma 4) e non si è realizzata la condizione ostativa dell'intervento di una sentenza definitiva prima della domanda di definizione agevolata, quindi si può ritenere che gli effetti del perfezionamento prevalgono sulla detta pronuncia.

16. Se vi sono più coobbligati al pagamento dei tributi oggetto della lite definita, il comma 13 dell'art. 5 L. n. 130/2022 precisa che la definizione perfezionata da uno dei coobbligati giova anche agli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 8, relativo alla configurabilità di una controversia autonoma.

Infatti possono darsi tre configurazioni fondamentali, tenendo conto che ciascun coobbligato può aver ricevuto la notificazione dell'atto cui si riferisce la controversia oggetto della definizione agevolata.

La prima riguarda l'ipotesi in cui tutti i coobbligati siano parte della stessa lite d'impugnazione dell'atto che li riguarda. È il caso più semplice. Uno dei coobbligati perfeziona la definizione agevolata della lite, e la definizione produce l'estinzione della controversia anche per gli altri coobbligati. Se la somma dovuta per la definizione sia stata versata dal solo proponente la definizione, si porrà il problema del regresso verso gli altri coobbligati.

La seconda ipotesi è quella in cui si hanno distinte controversie instaurate dai coobbligati aventi ad oggetto lo stesso atto. Ciò può accadere, ad esempio, in materia di imposta di registro, nell'ipotesi in cui l'avviso di rettifica avente ad oggetto lo stesso contratto di cessione di azienda sia stato impugnato separatamente da acquirente e venditore, con l'instaurazione di separati giudizi pendenti (circ. n. 3/E/2003). In questo caso, il perfezionamento della definizione da parte di uno degli interessati, consolidato dal mancato diniego da parte dell'Agenzia, produce l'effetto dell'estinzione anche delle altre controversie. L'effetto si determinerà anche se la causa diversa da quella definita si trovi pendente in un grado inferiore di giudizio rispetto alla Corte di Cassazione. Sarà onere della parte interessata chiedere l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere ai sensi dell'art. 46 D.Lgs. n. 546/1992, con le spese che restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

Si osserva che secondo le indicazioni rese dalla circ. n. 3/E/2003 (par. 10.5) l'Ufficio tributario che riceve la domanda prodotta da uno dei soggetti interessati «avrà cura di comunicare la pendenza di altre liti aventi ad oggetto il medesimo rapporto tributario, specificandone la circostanza». Nel nostro caso vuol dire che secondo imparzialità e buona fede l'Agenzia avrà cura di effettuare la medesima comunicazione anche al giudice, diverso da quella di Cassazione, davanti al quale pende la lite del coobbligato.

Se la lite autonoma radicata dal coobbligato non sia più pendente, si tratterà di dare applicazione al principio sancito dal comma 13 per il quale la definizione giova ai coobbligati «*inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente*». Se la definizione giova, ciò vuol dire che la norma preclude all'Ufficio l'esercizio di eventuali ulteriori azioni riscossive verso il coobbligato, il quale peraltro non potrà ottenere il rimborso di eventuali somme già pagate.

La terza ipotesi è quella di instaurazione della controversia da parte solo di alcuni dei coobbligati. Trova qui applicazione il principio espressamente sancito dal comma 13 dell'art. 5 L. n. 130/2022, per il quale gli effetti favorevoli della definizione intercorsa tra taluno dei coobbligati e il creditore si estendono agli altri. Ne segue, anche in questo caso, che l'Ufficio non potrà più procedere alla riscossione nei confronti del coobbligato non impugnante, ma questi non potrà ottenere il rimborso di quanto già versato.

17. La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda e il pagamento delle somme nette dovute autoliquidate, o la sola presentazione della domanda se nulla debba essere versato

(art. 5, comma 7, L. n. 130/2022). L’Agenzia, ricevuta la domanda, notifica l’eventuale diniego della definizione entro 30 giorni con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali (comma 11).

L’atto di diniego di definizione agevolata è impugnabile, entro i consueti termini di 60 giorni (sanciti espressamente dal comma 11) decorrenti dall’avvenuta notificazione, davanti alla Corte di Cassazione.

La norma non dice quale sia la forma dell’atto di impugnazione, ma si deve ritenere che si tratti di un ricorso. Non è chiara la legittimazione passiva, e quindi la precisa individuazione dell’Ufficio controparte a cui notificare il ricorso. Una prima soluzione sarebbe la notificazione all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate che emesso l’atto di diniego. D’altro canto, nel silenzio della norma, il rito dovrebbe essere quello proprio del giudizio di cassazione in quanto applicabile. Segue che, nella seconda soluzione, la controparte sarebbe allora l’Ufficio della Direzione centrale dell’Agenzia delle Entrate a Roma. Nell’incertezza, conviene effettuare la notificazione a entrambi gli Uffici.

Si ritiene che, per proporre il ricorso davanti alla Suprema Corte, occorre la difesa tecnica di un legale iscritto nell’apposito albo dei cassazionisti e la procura speciale. Il termine per il deposito del ricorso nella cancelleria della Corte è quello di 20 giorni decorrente dall’ultima notificazione *ex art. 369 c.p.c.* Dovrà essere depositato anche l’atto di diniego impugnato.

18. La possibilità di definizione della lite introdotta dal legislatore richiede necessariamente uno *spatium deliberandi* a favore del contribuente che introduse la lite per consentirgli le valutazioni occorrenti circa la definibilità della sua lite, la convenienza della definizione stessa e di ogni correlata conseguenza. Si aggiunga che se, nell’intervallo temporale previsto per la presentazione della domanda di definizione (corrente dal 16 settembre 2022 al 16 gennaio 2023), dovesse sopravvenire sentenza o ordinanza di definizione dalla lite, il contribuente si vedrebbe precluso l’accesso al beneficio. Si tratta dunque di esigenze di amministrazione della giustizia processuale che l’art. 5 L. n. 130/2022 (riprendendo modelli di precedenti definizioni agevolate) affronta con lo strumento della sospensione del processo su iniziativa del contribuente interessato (dunque la parte pubblica non è legittimata alla richiesta in esame).

Infatti la regola posta è che le controversie definibili non sono sospese (art. 5, comma 10, L. n. 130/2022) salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione. Si precisa che questa dichiarazione, di volersi avvalere della definizione, è non vincolante rispetto all’adesione alla definizione (circ. n. 6/E/2019, par. 8). Ne segue che detta dichiarazione non ha effetti che incidano sulla disposizione del diritto oggetto di controversia, quindi, come ritiene pure la prassi ora richiamata, essa può essere avanzata dal difensore del contribuente senza necessità di un mandato specifico. Si ricorda che la maggiore utilità pratica della domanda di sospensione è quella di evitare che il deposito della pronuncia della Suprema Corte definisca il giudizio prima dell’eventuale deposito della domanda, così precludendo l’accesso alla definizione agevolata (comma 4).

Se è presentata l’istanza di sospensione per la definizione agevolata, il processo è sospeso fino al termine di legge per la presentazione della domanda di definizione (comma 10) e quindi fino a sabato 14 gennaio 2023.

La sospensione consegue *ex lege* alla domanda, non occorre alcun provvedimento del giudice che la disponga (più ampiamente si veda GLENDI C., *Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 221). Se è fissata l’udienza, la stessa la Cassazione prenderà atto dell’avvenuta sospensione dichiarandola (Cass. 5 dicembre 2022, n. 35605; 29 dicembre 2022, n. 37987, hanno dichiarato la sospensione fino al termine di legge e rinviato la causa a nuovo ruolo). Durante il periodo di sospensione, occorrendo, si ritiene comunque attivabile il procedimento cautelare *ex art. 62-bis D.Lgs. n. 546/1992* per sospendere l’esecutività della sentenza impugnata per cassazione o l’esecuzione dell’atto pretensivo oggetto della lite.

Sul piano tecnico-processuale si evidenzia che la sospensione in esame non rientra nel tipo della sospensione per pregiudizialità-dipendenza tra cause *ex art. 295 c.p.c.*, e neppure 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, 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.

Successivamente alla domanda di sospensione *ipso iure* della causa, scaduto il termine del sabato 14 gennaio 2023 (termine finale per la proposizione della domanda di definizione agevolata), si danno due casi.

Il primo caso è quello in cui la domanda di definizione agevolata non sia stata presentata. Il processo è sospeso e sembra che sia onere della parte interessata presentare al giudice l'istanza di trattazione entro il termine perentorio di due mesi decorrenti dalla scadenza del termine per presentare la domanda di definizione agevolata, come previsto dal comma 12 dell'art. 5 L. n. 130/2022, il quale prevede pure che in mancanza dell'istanza di trattazione il processo sia dichiarato estinto.

Tuttavia, la circ. n. 6/E/2019 (par. 11), con riguardo alla norma di analogo tenore dall'art. 6, comma 13, D.L. 118/2018, affermava che «*i giudizi per i quali il contribuente abbia presentato istanza di sospensione... senza successivamente presentare la domanda di definizione, allo scadere della predetta data proseguono senza che sia necessario presentare istanza di sospensione*». Troverebbe qui applicazione il principio secondo il quale «*in Cassazione non esiste propriamente estinzione per inattività, ma solo per rinuncia*» (TEDOLDI A., Sub art. 338, in CONSOLO C., a cura di, *Codice di procedura civile. Commentario*, vol. II, Milano, VI ed., 2018).

Ove invece si ritenga corretta la conseguenza dell'estinzione, non sembra chiaro se essa travolga l'intero processo con la conseguente definitività dell'atto impugnato, o il solo giudizio di cassazione con il conseguente passaggio in giudicato della sentenza di appello. Il confronto tra la lettera del comma 12 e dell'art. 63 D.Lgs. n. 546/1992, dove si legge che "l'intero" processo si estingue, potrebbe deporre nel senso del travolgimento della sola fase di cassazione. Inoltre, Cass., sez. I, 22 agosto 2006, n. 18236, afferma che nei casi di estinzione del giudizio di cassazione (nella specie per mancata rinnovazione della notificazione del ricorso introduttivo) è applicabile il principio *ex art. 338 c.p.c.* del passaggio in giudicato della sentenza impugnata.

Il secondo caso è quello in cui la domanda di definizione sia stata in effetti presentata entro il termine proprio scadente sabato 14 gennaio 2023 (comma 7). In questo caso si deve considerare che dapprima scatta il termine entro il quale l'Agenzia ha l'onere di notificare il diniego della definizione, che è di 30 giorni (la norma non specifica se decorra dalla presentazione della domanda o dalla scadenza del termine per la presentazione delle domande), poi (due mesi dopo la scadenza del termine per la presentazione delle domande - 14 gennaio 2023 - e quindi il 14 marzo 2023) scade il termine per la presentazione dell'istanza di trattazione per evitare l'estinzione del giudizio (comma 12).

Ne segue che se la domanda di definizione non è stata rigettata, e se nessuna parte presenta l'istanza di trattazione, il processo si estinguerà (comma 12).

Se invece, dopo la domanda di definizione, l'Agenzia abbia notificato l'atto di diniego, allora occorrerà valutare la reazione del contribuente. Se il contribuente impugna l'atto di diniego davanti alla stessa Corte di Cassazione, si deve considerare che la detta impugnazione produce *ex-lege* anche l'effetto dell'istanza di trattazione (comma 12). Pertanto il giudizio di cassazione riprenderà per giungere alla decisione incidentale sulla domanda di definizione, con effetti conseguenti sull'originario ricorso per cassazione. In pratica occorre vigilare sui termini stabiliti nel comma 11 per la notificazione dell'atto di diniego della definizione e nel comma 12 per la presentazione dell'istanza di trattazione. Quest'ultimo termine è certamente processuale perché l'istanza di trattazione è atto processuale, ma esso è ordinatorio o perentorio? Si è detto che la presente è una fattispecie speciale di sospensione non riconducibile all'art. 295 ss. c.p.c. (e tantomeno all'art. 45 D.Lgs. n. 546/1992 relativo al solo processo davanti al giudice tributario). La norma generale dell'art. 152 c.p.c. afferma che «*i termini [processuali n.d.r.] stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori*», però essi possono anche essere qualificati come perentori in ragione della loro specifica funzione nel processo. Ora, il termine per l'istanza di trattazione è sicuramente acceleratorio quindi la giurisprudenza potrebbe

qualificarlo come perentorio in ragione di questa sua funzione. Pertanto si deve rispettare il termine stesso ponendolo alla data del 14 marzo 2023.

Si tenga però presente, per precisione, ove trovino applicazione termini multipli decorrenti dal termine di scadenza per la presentazione della domanda di definizione di sabato 14 gennaio 2023, che siccome questa scadenza è prorogata *ex lege* a lunedì 16 gennaio 2023, il termine successivo nella sequenza, costituito dal termine per l'istanza di trattazione scadente entro il termine perentorio di due mesi decorrente, appunto dalla scadenza del termine per presentare la domanda di definizione agevolata, si dovrebbe considerare più precisamente scadente giovedì 16 marzo 2023.

19. Il comma 12, primo periodo dell'art. 5 L. n. 130/2022, sancisce che «*in mancanza di istanza di trattazione presentata dalla parte interessata entro due mesi decorrenti dalla scadenza del termine*» per la presentazione della domanda di definizione, «*il processo è dichiarato estinto*».

L'istanza di trattazione è un atto processuale con il quale la parte del giudizio davanti alla Corte di Cassazione che ne ha interesse dà impulso al procedere della causa chiedendo, appunto, la trattazione del ricorso. Sul piano soggettivo si osservi che mentre il comma 10 precisa che «*il contribuente*» può chiedere la sospensione, per cui risulta non legittimata a presentarla la parte pubblica, il comma 12 precisa che l'istanza di trattazione è presentata «*dalla parte interessata*» alla prosecuzione del giudizio, e quindi la legittimazione a questa istanza è attribuita sia al contribuente che alla parte pubblica. L'istanza è indirizzata alla sezione della Suprema Corte davanti alla quale pende il giudizio da trattare. Nell'istanza va individuata la causa alla quale si riferisce indicando, in particolare le parti, il numero di ruolo generale della causa e la sentenza impugnata.

Quanto all'individuazione del termine di scadenza, si rinvia a quanto dianzi esposto.

Ci si può ora chiedere quale sia l'estensione del campo di applicazione della prescrizione del comma 12 in esame relativa all'istanza di trattazione.

Sembra che si possano ipotizzare in astratto quattro spazi applicativi: primo, un campo di applicazione generale, e quindi relativa a tutti i processi pendenti davanti alla Suprema Corte; secondo, un campo di applicazione limitato alle liti in astratto definibili; terzo, un campo di applicazione ancor più limitato alle controversie per le quali sia stata presentata dal contribuente domanda di sospensione dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata; quarto, un campo di applicazione limitato alle domande di definizioni presentate.

Vediamo queste ipotesi partitamente, ma si ritiene che l'istanza di trattazione sia da presentarsi, come vedremo, solo nella terza e quarta ipotesi.

Partiamo dalla quarta ipotesi. L'interpretazione dell'Agenzia resa nella circ. n. 6/E/2019 (par. 11), relativa alla definizione agevolata *ex art.* 6 D.L. n. 119/2018, è quella secondo la quale l'ambito di applicazione dell'istanza di trattazione andrebbe inquadrata nel caso in cui il processo era sospeso e sia stata presentata domanda di definizione, questa sia stata depositata davanti all'organo giurisdizionale con il conseguente prolungamento della sospensione del processo. In questo caso, appunto, l'istanza di trattazione avrebbe evitato l'estinzione del giudizio. Se invece, dopo la richiesta di sospensione, non era presentata e depositata domanda di definizione, la sospensione terminava *ex lege* a una certa data e allo scadere di essa il giudizio sarebbe proseguito senza necessità dell'istanza di sospensione.

Tuttavia la disciplina dell'art. 5 L. n. 130/2022 è diversa da quella precedente, perché il deposito davanti al giudice dell'istanza di definizione non ha oggi l'effetto di prolungare la sospensione; allora osserviamo quanto segue.

Se non fu presentata domanda di sospensione ma è presentata domanda di definizione, ed essa venga respinta dall'Agenzia, il relativo atto di diniego potrà essere impugnato e questa impugnazione «*vale anche come istanza di trattazione*» (comma 12). Se invece la domanda di definizione sia stata presentata e si consolidi per mancata notificazione dell'atto di diniego, non si comprende dove sia l'interesse a presentare l'istanza di trattazione perché v'è interesse a chiudere il processo con l'estinzione per cessata materia del contendere. Infine, se si è presentata domanda di definizione e l'Agenzia abbia notificato l'atto di diniego ma questo non sia stato impugnato e si sia quindi consolidato (le somme versate saranno

poste ad acconto delle imposte che risultano dovute in base all'atto impugnato oppure saranno rimborsate), posto che secondo il comma 10 *«le controversie definibili non sono sospese»*, il processo prosegue. In conclusione, l'istanza di trattazione ha il delineato campo di applicazione.

Terza ipotesi: fu presentata domanda di sospensione. Se il contribuente ha presentato domanda di sospensione al fine di valersi della definizione ai sensi del comma 10, ma poi non ha presentato la domanda di definizione, la presentazione dell'istanza di trattazione sembra un onere che incombe sulla parte interessata del giudizio al fine di evitare l'estinzione del giudizio medesimo. Infatti il comma 10 sancisce che su specifica richiesta *«del contribuente... il processo è sospeso fino alla scadenza del termine di cui al comma 7 [termine per la presentazione della domanda di definizione n.d.r.]»*. Il comma 12 poi sancisce che *«in mancanza di istanza di trattazione presentata dalla parte interessata, entro due mesi decorrenti dalla scadenza del termine di cui al comma 7, il processo è dichiarato estinto»*. Nella legge dunque si rinviene la disciplina della fattispecie speciale di sospensione in esame che prevede pure l'onere dell'istanza di trattazione. Inoltre detta disciplina reca una scansione dei termini relativi ai due atti tra loro correlati. Si deve però richiamare la già segnalata diversa conclusione interpretativa cui giunse l'Agenzia delle Entrate nella definizione agevolata ex art. 6 D.L. n. 119/2018. Infatti, il suo comma 10 recava una norma dal tenore analogo all'attuale comma 10 dell'art. 5 L. n. 130/2022. L'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 6/E/2019 riteneva però che *«i giudizi per i quali il contribuente abbia presentato istanza di sospensione fino al 10 giugno 2019 senza successivamente presentare la domanda di definizione, allo scadere della predetta data proseguono senza che sia necessario presentare istanza di trattazione»*. Questa interpretazione sarebbe preferibile in ragione della struttura del giudizio di cassazione, soggetto al procedere d'ufficio. Tuttavia si ritiene, per le ragioni espresse, che sia opportuno presentare l'istanza di trattazione.

Invece, nel diverso caso in cui il contribuente, dopo aver presentato la richiesta di sospensione della controversia per avvalersi della definizione, abbia effettivamente presentato la domanda di definizione, ricadiamo nella quarta ipotesi dianzi risolta.

Seconda e prima ipotesi. Il comma 10 precisa che *«le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice»*. Pertanto, se manca l'istanza per la sospensione della controversia, la lite non è sospesa per cui non si pone nessun problema di ripresa del processo per evitare l'estinzione, e non occorre depositare alcuna istanza di trattazione ex comma 12. La lite però *«è definita»* con la domanda di definizione agevolata, previo pagamento (art. 5, commi 1 e 2, L. n. 130/2022). Il giudice prende atto della cessata materia del contendere e quindi *«il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente»* (comma 12). Identiche considerazioni si debbono fare per le controversie diverse da quelle definibili in via agevolata, che parimenti non sono sospese, per cui se fu presentata domanda di sospensione, invero, essa fu inutile perché difetta il presupposto della sospensione *ipso iure* in esame che è la definibilità della lite; se invece non fu presentata una domanda di sospensione non v'è alcuna necessità di un'istanza di trattazione.

20. Il comma 12 dell'art. 5 D.L. n. 130/2022 sancisce che *«il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente»* del Collegio della Sezione che tratta il ricorso in cui fu presentata la domanda di definizione agevolata.

Nella fattispecie in esame è la legge a prescrivere che sia il decreto del presidente l'atto che la Corte di Cassazione debba adottare per chiudere il processo nei casi in cui occorra la dichiarazione di estinzione. Il decreto (art. 135 c.p.c.) può essere reso anche d'ufficio e non deve essere preceduto da contraddittorio. 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. - CARRATA A., *Diritto processuale civile*, vol. I, Torino, XXVI ed., 2017, 513, nota 51). si osserva che la giurisprudenza della Cassazione richiede la motivazione nei decreti di natura decisoria, ma la ammette anche sommaria. Il requisito è soddisfatto dall'indicazione degli elementi basilari che consentano di comprendere perché il giudice sia giunto a deci-

dere l'estinzione. Nel caso in esame dell'estinzione per definizione agevolata, la motivazione sommaria risulta soddisfacente.

21. La domanda di definizione agevolata è ovviamente sottoposta al controllo degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a cui è stata inviata. L'Agenzia verifica la legittimità formale e sostanziale della domanda e, in particolare, la sussistenza delle condizioni per la definizione agevolata e la correttezza dell'autoliquidazione delle somme lorde dovute e nette da versare, la tempestività della domanda e del pagamento.

Nel caso in cui l'Agenzia ritenga di denegare la definizione agevolata, la decisione è formalizzata nel provvedimento unilaterale recettizio dell'atto di diniego della definizione. Esso dovrà essere motivato a pena di nullità e notificato al contribuente entro il termine di 30 giorni con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali (comma 11).

Quanto al momento di decorso di questo termine, il comma 11 tace. Le possibilità interpretative sembrano due. La prima pone il decorso dalla data di presentazione di ciascuna domanda di definizione. Si tratterebbe di un termine dal decorso mobile, collegato a ciascuna specifica domanda. La seconda pone il decorso a partire dal termine finale per la presentazione delle domande di definizione, individuato in 120 giorni decorrenti dalla data di entrata in vigore della L. n. 130/2022, quindi decorrente dal 16 settembre 2022 e scadente sabato 14 gennaio 2023 (comma 7). Questa seconda interpretazione è preferibile sul piano sistematico perché corrisponde meglio alle esigenze organizzative dell'Agenzia ed è quindi riguardabile come attuativo dei principi di efficienza e efficacia dell'azione amministrativa. Inoltre essa non lede il diritto del contribuente a cui sono sempre garantiti i 60 giorni per valutare il diniego e decidere dell'impugnazione dinanzi alla Corte di Cassazione (comma 11).

Quanto alla natura del termine, la stessa Agenzia delle Entrate la qualifica come perentoria nella circ. n. 6/E/2019 (par. 10), e come tale l'inutile decorso determina, a favore del contribuente, il valido consolidarsi della definizione.

Quanto alla natura dell'atto di diniego della definizione, si ritiene di natura sostanziale a non processuale e questa è la ragione per cui la norma specifica che la notificazione debba avvenire in base alle norme per la notificazione degli atti processuali.

22. Il comma 5 dell'art. 5 L. n. 130/2022 prevede espressamente che le spese del giudizio estinto a seguito della definizione agevolata restino a carico della parte che le ha anticipate. Ciò è peraltro conforme all'identico principio generale sancito nel processo tributario per tutti i casi di cessazione della materia del contendere, dall'art. 46 D.Lgs. n. 546/1992. Si deve ritenere, conformemente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 6/E/2019 (par. 11) che la compensazione delle spese esclude anche il recupero del contributo unificato che sia stato prenotato a debito, perché esso può avvenire solo a seguito di condanna al rimborso delle spese di lite.

23. Il comma 5 dell'art. 5 L. n. 130/2022 sancisce espressamente che l'adesione alla definizione agevolata produce *ex lege* l'effetto della rinuncia «ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione» per l'eccessiva durata del processo ai sensi della L. 24 marzo 2001, n. 89. Il legislatore sembra qui anticipare idealmente un'eventuale apertura all'estensione anche al processo tributario (oggi ancora esclusa dalla giurisprudenza) dell'applicabilità della c.d. legge Pinto.

24. Con riguardo alla definizione delle controversie pendenti in Cassazione relative ai tributi degli enti territoriali (comuni, province, città metropolitane, regioni), l'art. 5, comma 15, L. n. 130/2022 rimette alla scelta dell'ente, espressamente formalizzata in un proprio atto normativo l'applicabilità della definizione agevolata con riguardo alle liti in cui sono parte detti enti o propri enti strumentali.

Il comma 15 precisa che la scelta di applicare la definizione agevolata ha ad oggetto «le disposizioni di cui al presente articolo» 5 L. n. 130/2022. Ne segue che gli enti territoriali non hanno alcun margine

per intervenire sulle misure della definizione agevolate, che saranno quelle stabilite dal legislatore statale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BUSICO M., *La definizione automatica delle liti ultradecennali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, I, V, 49 ss.
- GLENDI C., *Sospensioni ed estinzioni nella definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 43, 3602 ss.
- GLENDI C., *Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 221 ss.
- MANDRIOLI C. - CARRATTA A., *Diritto processuale civile*, vol. I, Torino, XXVI ed., 2017, 513, nota 51
- PICCIAREDDA F., *La nozione di atto impositivo ai fini della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2208 ss.
- PISTOLESI F., *Dalla “rottamazione delle liti” alla “definizione agevolata”: elementi di continuità e innovazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 44, 3359 ss.
- TEDOLDI A., *Sub art. 338*, in CONSOLO C., a cura di, *Codice di procedura civile. Commentario*, vol. II, Milano, VI ed., 2018
- TUNDO F., *L’Avvocato generale della Corte UE “salva” la definizione delle liti ultradecennali pendenti in CTC*, in *Corr. trib.*, 2012, 3, 207 ss.
- TURCHI A., *Definizione agevolata delle liti fiscali e concetto di atto impositivo: orientamenti della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 3, II, 134 ss.

IL PUNTO SU...

L'utilizzo in ambito tributario di elementi probatori acquisiti in sede penale

ANNA RITA CIARCIA

A. Con l'ordinanza n. 25473 del 29 agosto 2022, la Corte di Cassazione ha confermato l'orientamento secondo il quale, al fine di accertare e contrastare fenomeni di evasione fiscale, gli Uffici finanziari possono utilizzare qualsiasi prova ed elemento di prova sebbene acquisiti in violazione delle norme di procedura penale; ciò in quanto il mancato rispetto di norme procedurali recede di fronte alla primaria esigenza di conservazione dell'attività amministrativa, anche al fine di garantirne la continuità e l'efficacia in ossequio al principio di buona amministrazione, di cui all'art. 97 della Carta costituzionale, sempre che non risulti leso il diritto di difesa del contribuente.

Il contribuente, nel caso esaminato, aveva in particolare eccepito la nullità della sentenza in ragione del fatto che la CTR, in sede decisionale, avesse utilizzato degli atti emersi nel giudizio penale quali elementi probatori nel giudizio tributario; in tal modo, secondo il ricorrente, sarebbe stato violato il principio del c.d. "doppio binario", ex art. 20 D.Lgs. n. 74/2000.

Sul punto, come riconosciuto anche dalla Corte costituzionale (sent. 24 ottobre 2019, n. 222), è ormai pacifica l'esistenza di disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario (TESAURO F., *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 77; più recentemente, LOCONTE S. - BARBIERI I., *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, in *Il Processo*, 2020, 2, 465) e viceversa (art. 63, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, e art. 33, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale).

B. Come noto, durante l'attività ispettiva, l'Amministrazione finanziaria e la Guardia di Finanza, al fine di acquisire consapevolezza dei fatti economici giuridicamente rilevanti per l'applicazione dei tributi, sono dotati di rilevanti poteri istruttori che rispondono ad una finalità prettamente conoscitiva e che possono portare alla contestazione di reati tributari, con conseguente radicarsi di un parallelo procedimento/processo penale (COMELLI A., *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2032).

La circolazione delle prove tra procedimenti differenti dovrebbe avvenire nel rispetto del principio della parità delle armi, di quello del contraddittorio nonché del diritto di difesa, inviolabile in ogni stato e grado del giudizio (GIANONCELLI S., *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 2, 177), tutti compendiate nell'onnicomprendente concetto di giusto processo di cui all'art. 111 Cost.

A norma dell'art. 220 disp. att. c.p.p., quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale, devono essere compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice.

La norma sembra regolare l'operatività delle garanzie processualpenalistiche anche durante gli accertamenti tributari che possono sfociare in una indagine penale (LOGLI A., *Poteri istruttori della Consob e nemo tenetur se detegere*, in *Giur. comm.*, 2020, 2, 230) e trova applicazione quando l'Autorità

precedente cumuli su di sé, oltre alle funzioni ispettive, anche quelle di polizia tributaria, come nel caso proprio della Guardia di Finanza che agisce in veste di polizia tributaria (ORLANDI R., *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale*, Milano, 1992, 155).

Il presupposto per l'operatività dell'articolo citato, cui segue il sorgere dell'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale, non è costituito dalla sussistenza di elementi certi in ordine all'ipotesi di reato, ma dalla mera possibilità di attribuire rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge (Cass. pen., sez. III, sent. 10 febbraio 2010, n. 15372).

La violazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. rimanda (Cass. pen., sez. III, sent. 26 ottobre 2016, n. 6594). Diversamente opinando, si giungerebbe a ritenere l'inutilizzabilità di tutti i risultati probatori e gli altri risultati della verifica dopo la comunicazione della notizia di reato, situazione, all'evidenza priva di fondamento.

C. L'ingresso nel procedimento tributario di fonti di prove atipiche, che influenzano in sede di contenzioso il giudice, risulta, a differenza di altri procedimenti, largamente legittimato da un nucleo normativo che, nel tempo, è andato progressivamente ampliandosi (GRAZIOSI A., *Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 3, 693). Ci si riferisce, in particolare, a quelle norme che, in tema di accertamento, riconoscono espressamente la possibilità di utilizzare variamente dati e notizie "comunque in possesso" (artt. 37, comma 1, e 38, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) o dell'Amministrazione finanziaria, ovvero "comunque raccolti o venuti a conoscenza" (artt. 39, comma 2, e 41, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 e art. 55, comma 1, D.P.R. n. 633/1972), nonché "altri atti e documenti in suo possesso" (art. 39, comma 1, lett. c, D.P.R. n. 600/1973, nonché art. 54, comma 3, D.P.R. n. 633/1972), diversi da quelli formati o acquisiti nell'esercizio dei poteri istruttori tipici del procedimento tributario.

Il ruolo delle prove atipiche nel processo tributario è destinato ad assumere importanza crescente, se si considera anche gli ampi spazi di operatività che si tende ad attribuire allo strumento presuntivo nell'accertamento tributario.

Con riguardo alla controversa questione riguardante il valore probatorio da attribuire agli elementi di prova atipici (o prove liberamente valutabili dal giudice al pari di quelle tipiche; o indizi, sottoposte al regime *ex art. 2729 c.c.*) si può ritenere che il valore generalmente riconosciuto loro è quello proprio degli indizi. L'indizio, sostanzialmente, rappresenta una situazione che si presenta con un modesto grado di attendibilità, tanto da essere degradata rispetto all'*id quod plerumque accidit* che, invece, caratterizza la presunzione semplice.

Le prove atipiche (ARIELA L., *Le prove atipiche nel processo civile*, Torino, 2008), dunque, non possono essere equiparate, quanto alla loro efficacia, a quelle tipiche anche per ragioni di diritto positivo: l'art. 116, comma 2, c.p.c., nel consentire al giudice di desumere argomenti di prova dalle risposte al libero interrogatorio e dal comportamento processuale delle parti, ha escluso che le dette fonti di informazione possano divenire componenti esclusive della valutazione giudiziale ai fini della decisione. Gli argomenti di prova non sono propriamente prove ma strumenti logico-critici per valutare le prove tipiche, né possono costituire una compiuta e sufficiente catena di anelli presuntivi, ma solo concorrere, in un ragionamento presuntivo, con altri elementi tratti dai risultati delle prove atipiche o da fatti notori o non contestati. In sostanza, gli argomenti di prova possono rafforzare il convincimento del giudice ma mai, di per sé soli, fondarlo; l'art. 310, comma 3, c.p.c. che degrada ad argomenti di prova le prove atipiche raccolte in altro processo estinto, a maggior ragione sta a dimostrare che non possono fondare di per sé il libero convincimento del giudice fatti la cui cognizione sia stata comunque acquisita fuori del processo.

La Corte di Cassazione (con le ordinanze gemelle n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015) ha precisato, infine, che il diritto interno, sia in materia di imposte dirette sia in materia di IVA, consente l'acquisizione nel corso dell'accertamento fiscale e, successivamente, nel processo tributario, di elementi comunque acquisiti e, dunque, di prove atipiche, o di dati ottenuti in forme diverse da quelle regolamentate, secondo i canoni tipici della prova per presunzioni.

Gli elementi assunti a fonte di presunzioni non debbono, peraltro, essere plurimi, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su un elemento unico, purché preciso e grave, mentre la valutazione della sua rilevanza non è sindacabile in sede di legittimità, se sorretta da motivazione adeguata e non contraddittoria.

La prova per presunzioni può, pertanto, essere costituita anche da acquisizioni provenienti da una Autorità straniera nell'ambito di direttive comunitarie o di accordi bilaterali.

D. Secondo la Corte di Giustizia (Corte Giustizia, Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12), la Direttiva 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte, non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, dato che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme. Ne consegue che il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano, trasmesse all'Amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente, secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato e spetta al giudice nazionale stabilire il valore probatorio che deve essere riconosciuto all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla citata Direttiva.

L'art. 8 della Direttiva non impone l'obbligo di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'Autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni a raccogliere o utilizzare dette informazioni o quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico.

Tant'è che la cooperazione informativa non incontra un limite nel c.d. segreto bancario, come chiarisce la Direttiva 2011/16/UE, all'art. 18, e ciò è del tutto coerente con il diritto interno, stante la disciplina in materia di accesso ai dati bancari introdotta dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 18, non costituendo il segreto bancario, anche nel regime anteriore, un principio inderogabile (Cass., sez. trib., 7 novembre 2005, n. 21580).

La Corte afferma, allora, che, anche se i dati costituenti il frutto di cooperazione informativa intracomunitaria restano contestabili dal contribuente, il quale può, dunque, mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi della Direttiva 77/799/CEE, art. 2, e pur dovendo negarsi che la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitaria abbia la capacità di "purgare" gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi per la sola derivazione da Autorità estere, deve parimenti escludersi la inutilizzabilità degli elementi trasmessi dall'Autorità fiscale di uno Stato membro in ragione della loro provenienza illecita.

La cooperazione informativa in tema di disponibilità bancarie presso istituti esteri non trova, infatti, ostacolo nel fatto che i dati sensibili siano forniti alle Autorità italiane dalle Autorità di un Paese membro dell'UE che le riceva da un dipendente di una banca che li abbia illecitamente sottratti dai relativi archivi informatici.

La Corte europea, esaminando il profilo relativo alla legittimità, ai sensi dell'art. 6 CEDU, dell'utilizzo all'interno del processo della prova così acquisita, ha affermato che l'utilizzazione processuale di prove illegalmente acquisite non costituisce di per sé stessa violazione convenzionale dovendosi valutare se la procedura nel suo insieme abbia rispettato i canoni del giusto processo ed i diritti della difesa (caso *Heglas c. Repubblica Ceca*).

E. Possiamo, quindi, concludere che non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previ-

sione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.).

Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p., a norma del quale «*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*».

Si rileva, infine, il massiccio ingresso, nel processo tributario, di prove atipiche che sebbene siano liberamente valutabili dal giudice, quali indizi o argomenti di prova, tuttavia, da sole, non sono sufficienti a fondare la decisione della Corte di Giustizia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARIOLA L., *Le prove atipiche nel processo civile*, Torino, 2008

COMELLI A., *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2032 ss.

GIANONCELLI S., *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 2, 177 ss.

GRAZIOSI A., *Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 3, 693 ss.

LOCONTE S. - BARBIERI I., *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, in *Il Processo*, 2020, 2, 465 ss.

LOGLI A., *Poteri istruttori della Consob e nemo tenetur se detegere*, in *Giur. comm.*, 2020, 2, 230 ss.

ORLANDI R., *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale*, Milano, 1992, 155 ss.

TESAURO F., *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 77 ss.

IL PUNTO SU...

La nuova testimonianza nel processo tributario: un passo verso il giusto processo?

SIMONE DEMORO

A. Un fondamentale quesito di cui è stato investito il legislatore tributario nelle ultime decadi ha avuto per oggetto una scelta *inter contraria*: decidere di porre quale architrave del sistema la riscossione del tributo, talvolta esasperandolo sino a permettere dei restringimenti della sfera giuridica del contribuente, oppure scegliere una via tortuosa e poco battuta, quella della riscossione del giusto tributo (cfr. MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento e giusto processo*, Torino, 2016), cioè quello che viene esatto rispettando i principi ed i diritti sanciti a livello nazionale e sovranazionale.

Un tradizionale punto di frizione è stato rappresentato dal diritto alla prova in sede giurisdizionale e, in questo ambito, dal problema della preclusione della prova testimoniale.

B. Il punto di partenza quindi non può che essere il fatto che l'art. 7, comma 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 precludesse tale prova.

È noto che la disposizione nasceva con la volontà di assicurare la natura marcatamente inquisitoria, scritta e documentale del processo tributario, dal momento che la testimonianza - intesa quale dichiarazione assunta in contraddittorio dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale - meglio rappresenta il carattere orale del giudizio.

Una previsione del genere, però, supportata da una *ratio* non così tanto granitica, porgeva il fianco ad una pluralità di critiche.

Un primo e lampante biasimo veniva dal fatto che già dal 2009 la disposizione potesse considerarsi arretrata, dal momento che in quell'anno, con la L. 18 giugno 2009, n. 69 il legislatore aveva introdotto nel processo civile (!) la possibilità di utilizzare la testimonianza scritta *ex art. 257-bis c.p.c.*

Un secondo ordine di considerazioni negative sulla preclusione poi proveniva dallo stesso impianto normativo del processo tributario, dal momento che norme quali quella contenuta nell'art. 32, n. 8-*bis*), D.P.R. n. 600/1973, consentono all'Amministrazione «*invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi*». La critica in questo caso è figlia puramente della logica: perché vietare la testimonianza quando in fase procedimentale è invece consentito all'Amministrazione raccogliere le dichiarazioni di soggetti terzi, dichiarazioni che poi potrebbero essere usate contro il contribuente in sede processuale?

Un altro importante filone critico derivava da un atteggiamento elusivo della preclusione, tenuto dall'Amministrazione: essa infatti sfruttava nei giudizi le verbalizzazioni della Guardia di Finanza, le quali potevano essere la trascrizione di dichiarazioni rese sia da soggetti terzi sia dallo stesso contribuente.

Quest'ultimo aspetto in particolare ha dato luogo ad un giudizio di legittimità costituzionale avente per oggetto l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992, ritenuto in contrasto con gli artt. 3, 24 e 53 Cost.: nella celeberrima sentenza n. 18/2000 (Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18), la Consulta aveva asserito come «*il divieto di prova testimoniale [...] non possa collidere con il principio di "parità delle armi"*».

Le statuizioni della Suprema Corte muovevano dalla basilare (e criticabile) considerazione che non fosse costituzionalmente rilevante la sussistenza di un'identità di forme tra i tipi processuali. Se però è vero che delle lontananze nella forma dei riti sono non solo necessarie, ma anche fisiologiche, è allo stesso modo vero che proprio al momento della pronuncia della sentenza era già da un anno in vigore il nuovo art. 111 Cost., che al primo comma recita: «*La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*», che si riferisce letteralmente ad “ogni processo” avente carattere giurisdizionale e, quindi, anche a quello tributario (come afferma GALLO F., *Verso un 'giusto processo' tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11).

La Consulta, inoltre, posta dinnanzi al bivio tra riconoscere l'illegittimità della preclusione della testimonianza o di difenderlo graniticamente, aveva optato per una soluzione “ibrida”, mantenendo l'esclusione, ma temperandola con la possibilità di utilizzare «*le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria a carico del contribuente*», non essendo ciò, ad avviso della Corte, «*in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo*». Il giudice delle leggi, compiendo tale scelta, ha permesso un restringimento del principio della parità delle parti processuali - ammettendo le sole dichiarazioni rese dai terzi «*eventualmente raccolte dall'Amministrazione*» - ritenendo però che tale sacrificio potesse essere controbilanciato dal riconoscimento di un peso probatorio inferiore - ingiustificato - delle stesse.

Successivamente è nato un filone interpretativo nella giurisprudenza di Cassazione che ha tentato di “correggere” le statuizioni della Corte costituzionale.

In particolare, con la sentenza 21 aprile 2008, n. 10261, i giudici di legittimità hanno avuto il coraggio di seguire una strada precisa e priva di contraddizioni, basata sull'assunto per cui dette dichiarazioni «*in forza del principio di parità delle parti, ben possono essere prodotte in giudizio dal contribuente*» (Corte di Cassazione, sent. 21 aprile 2008, n. 10261), asserendo quindi che queste debbano avere il «*medesimo valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria, cioè quello proprio degli elementi indiziari*», creando così una spaccatura tra la giurisprudenza costituzionale e quella di legittimità.

L'impostazione della Corte di Cassazione gode, rispetto a quella della Consulta, di una maggiore sensibilità rispetto al già citato art. 111 Cost., poiché, come affermato, «*il riconoscimento per il contribuente di godere dello stesso potere di cui gode l'Ufficio [...] rappresenta la concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa*» (Cass., sez. trib., n. 18065/2016).

L'affermata preclusione generava, poi, delle frizioni rispetto alla giurisprudenza CEDU, contrastando con quanto sancito dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella sentenza “*Jussila*” (CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila v. Finlandia*): nel caso vagliato la Corte infatti aveva individuato quale *discrimen* di legittimità dei divieti probatori il fatto che da essi non potesse derivare “un grave pregiudizio” per il contribuente.

Considerando il cospicuo numero di ricorsi per Cassazione fondati (quantomeno principalmente) sulla richiesta del contribuente stesso di ammettere nel quadro probatorio le dichiarazioni dei terzi, può pacificamente affermarsi che nel nostro ordinamento tributario la preclusione della testimonianza rappresenti un cristallino impedimento per il contribuente di condurre nel processo informazioni e conoscenze per esso fondamentali.

Se le affermazioni della Corte di Strasburgo appaiono granitiche e vincolanti per il nostro ordinamento, le corti domestiche mantengono un atteggiamento restio nei loro confronti (come denunciato, *ex plurimis*, da BUFFA F., *I rapporti tra sistema tributario domestico e CEDU*, relazione del 18 maggio 2017 alla Corte costituzionale in Roma, all'incontro di studio per magistrati tributari, organizzato dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria; MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento e giusto processo*, cit.; CHIARIZIA G. - GIULIANI F., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017), sebbene «*la Convenzione debba applicarsi anche alle liti tributarie, anche come conseguenza*

del fatto che le norme della CEDU riguardano pure il diritto tributario sostanziale» (così, TESAURO F., *Scritti scelti di diritto tributario*, Torino, 2022, 47).

In definitiva, si era in presenza di una preclusione da considerarsi come un residuo storico che aveva resistito all'usura del tempo (sul punto, Russo P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 375), che, nella sostanza, era stato "aggirato" da un'interpretazione limacciosa della Corte costituzionale, corretta dalla Cassazione per far sì che non fosse svilito il principio della "parità delle armi", rimanendo comunque incapace di soddisfare i dettami dell'art. 6 della Convenzione, come interpretata dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

C. La L. 31 agosto 2022, n. 130 ha previsto all'art. 4, comma 1, lett. c) che: «*all'articolo 7, il comma 4 è sostituito dal seguente: 4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.*».

È preliminarmente doveroso riconoscere al legislatore il merito di aver avvicinato la disciplina vigente al modello del "giusto processo", permettendo l'ingresso di questo mezzo istruttorio nel contenzioso tributario.

Per quanto riguarda l'iter procedurale per l'assunzione della testimonianza, si attinge mediante richiamo all'art. 257-bis c.p.c., per cui la Corte di giustizia tributaria, una volta ammessa la prova, potrà «*disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'art. 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.*».

Regnano, tuttavia, il silenzio e la confusione sul *momentum* in cui ciò dovrà avvenire, in quanto lo stesso art. 7, che si occupa lacunosamente della fase istruttoria del processo tributario, nulla dice circa il fatto che venga nominato un giudice istruttore o che vi sia un'udienza *ad hoc* per l'assunzione delle prove: seguendo il brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, si può giungere alla conclusione che questa dovrà avvenire nell'unica udienza prevista per il processo ordinario.

Con riguardo alla disponibilità della prova, sono in molti - e autorevoli - a ritenere che il potere istruttorio del giudice tributario possa spingersi persino all'assunzione della testimonianza *ex officio* (cfr. GLENDI C., *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?*, consultabile in *ipsoa.it*, 14 ottobre 2022).

Sembrano, tuttavia, esserci due dati contrari all'esistenza di un potere di tal fatta.

Un primo dato è di carattere sistematico: se nel processo tributario - sulla base della clausola generale di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 - si applicano «*per quanto compatibili, le norme del codice di procedura civile*», allora vige incontrastato l'art. 112 c.p.c., in ossequio al quale «*salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti*». Non sembra, allora, possibile per la Corte invocare un testimone, posto che lo stesso art. 7 legittima i poteri istruttori del giudice tributario limitatamente «*ai fatti dedotti dalle parti*», senza possibilità di svolgere indagini al fine di ricercare fatti non dedotti dall'Amministrazione finanziaria e porli a sostegno dell'atto impositivo in luogo di quelli su cui l'atto è fondato (LOMBARDO L., *Le prove nel processo tributario*, consultabile in *www.giustizia-tributaria.it*, 22 ottobre 2016). Il secondo dato è di stampo letterale, e lo si ricava direttamente dal testo della disposizione modificata: se si afferma che «*può ammettere la prova testimoniale*», la soluzione dovrebbe essere nel senso che ia un potere delle parti promuovere l'assunzione della testimonianza, rispetto alla quale la Corte potrà compiere solamente un vaglio di ammissibilità.

Meritano una riflessione i due limiti che il legislatore ha voluto porre all'ammissibilità della prova, uno di carattere oggettivo e uno di carattere processuale.

Il primo - posto dal nuovo comma 4 dell'art. 7 - riguarda l'oggetto della testimonianza, stabilendosi che essa non può essere utilizzata per asserire il contrario di quanto contenuto in un atto di un pubblico ufficiale, per il semplice motivo che è necessaria una querela di falso.

S'immagini che venga prodotto dall'Amministrazione un processo verbale di constatazione, in cui il pubblico ufficiale riferisce che sia stato ritrovato un documento capace di dimostrare l'evasione del contribuente. Se, come *ante* riforma, il verbale risulta essere dotato *ex art.* 2700 c.c. di quella "prova piena" circa il fatto che il documento sia stato rinvenuto dallo stesso, essa non è in grado di abbracciare il testo del documento ivi contenuto. Ed è proprio a questo punto che irrompe la novità: se prima il testo del documento (e non del PVC) era contestabile con un limitato novero di mezzi istruttori, tra essi oggi si può invece finalmente considerare anche la testimonianza.

Il secondo limite invece, cioè quello di natura processuale, riguarda la "necessità" della prova testimoniale.

Osservando la *littera legis* della disposizione, si può notare come questa risulti essere totalmente identica a quella utilizzata dal legislatore per l'art. 58 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 536, rubricato "Nuove prove in appello".

Tale corrispondenza lessicale potrebbe permettere - senza particolari problemi - di fruire delle considerazioni effettuate da dottrina e giurisprudenza sull'art. 58, traslandole ed applicandole al novellato comma 4 dell'art. 7.

Tuttavia già in merito all'art. 58 erano emerse posizioni contrastanti, in particolare tra chi riteneva che la disposizione - avendo il legislatore delegato utilizzato il termine "necessità" anziché "indispensabilità", presente invece nell'omologa norma per il processo civile - «avesse sì inteso porre una limitazione, ma al contempo l'abbia voluta, mitigare, attribuendo al giudice d'appello tributario un margine di manovra più ampio rispetto a quello ordinario o del lavoro» (PISTOLESI F., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 335), mentre altra parte della dottrina riteneva che l'attributo della necessità postulasse la possibilità di ammettere prove nuove solamente laddove «il giudice sarebbe altrimenti stato costretto a ricorrere alla regola del giudizio fondata sull'onere della prova [...] considerando dunque gli aggettivi "necessaria" e "indispensabile" come equivalenti» (SANTI DI PAOLA N., a cura di, *Contenzioso tributario*, Rimini, 2009, 1318).

Tale contrasto interpretativo si è poi tramandato al nuovo comma 4 dell'art. 7: la dottrina maggioritaria ritiene, infatti, che tale nozione vada interpretata nel senso di collocare la testimonianza quale *extrema ratio* nel caso in cui essa «sia l'unica idonea a dirimere l'incertezza sui fatti decisivi per risolvere la lite» (PISTOLESI F., *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, consultabile in www.giustiziainsieme.it, 29 settembre 2022).

In questo contesto, potrebbe essere utile tentare di definire a livello puramente logico-lessicale la nozione di "prova necessaria".

In negativo, è scontato escludere dal novero delle prove necessarie quelle che non portano nulla di nuovo a un quadro probatorio già specificamente definito (quelle che potrebbero appellarsi come "superflue") e quelle che vertono su circostanze che nulla hanno a che fare con l'oggetto del giudizio (che potrebbero essere definite come "irrilevanti").

In positivo, una prima domanda da porsi è se la necessità della prova vada intesa in senso stretto, cioè se la prova sia necessaria al punto tale che in sua assenza il giudice non possa pervenire ad una decisione.

La risposta a questo interrogativo deve essere negativa, essendo pacifica la presenza nel processo tributario del principio della disponibilità delle prove in capo alle parti e, soprattutto, dell'onere della prova: il giudice sarebbe in grado di pervenire a un provvedimento decisorio valido anche qualora non vi fosse alcuna allegazione, poiché la parte gravata dall'*onus probandi* che non allega dev'essere dichiarata soccombente. Si può allora *tranchant* escludere il fatto che per "necessità" della prova debba intendersi una necessità in senso stretto.

Una seconda domanda è, poi, se la necessità della prova vada intesa come una sua capacità intrinseca di risoluzione di un quadro probatorio incerto.

Secondo i primi commenti, la «nuova formulazione del comma 4 attribuisce alla prova testimoniale un carattere di eccezionalità» (STANCATI G. - ATTARDI C. - DAL CORSO G. - NOBILE L. - RENDA A., *La riforma introduce la prova testimoniale nel processo tributario*, consultabile in www.ipsoa.it, 5 ottobre

2022), per cui la testimonianza dovrebbe essere ammessa solamente laddove il quadro probatorio non sia chiaro. Ma se così fosse, in un qualunque caso in cui sia presente non solo un quadro probatorio cristallino, ma addirittura un convincimento del giudice già formatosi, non dovrebbe essere ammessa la prova testimoniale (potenzialmente) atta a un ribaltamento dello stesso? E una prova di tal peso non dovrebbe essere considerata come necessaria ai fini del giudizio?

Ragionando in termini generali, sembra doversi concludere che una prova può intendersi come “necessaria” nel momento in cui risulti utile ai fini del giudizio, e cioè ogniqualvolta sia idonea a determinare una modificazione del quadro probatorio, indipendentemente dal fatto che il convincimento del giudice si sia già formato o meno. Pervenire, infatti, alla soluzione che la testimonianza possa essere utilizzata solamente laddove «essa sia considerata indispensabile per dirimere la controversia» (così, PELLECCIA I. - NIZZA L., *Prova testimoniale nel processo tributario: limiti e prospettive*, in *www.diritto-bancario.it*, 4 novembre 2022), rischia di attribuire allo strumento introdotto il ruolo di *extrema ratio* e di svilirne totalmente la portata innovatrice.

D. Alla luce delle considerazioni effettuate, è possibile trarre conclusioni tra loro speculari circa il ruolo della nuova testimonianza nel processo tributario.

Da un lato, infatti, può essere letto come manifesto del fatto che il destino del processo tributario non possa essere altro che quello di avvicinarsi sempre più al modello ideale del “giusto processo”, cioè - si perdoni la ripetizione - arrivare ad una “processualizzazione” massima del rito tributario, per mettere tutte le parti su di un perfetto piano di parità (VILLANI M., *Progetto di legge di mini riforma del processo tributario*, in *Tribuna Finanziaria*, 2022, 4/5, 26). Allo stesso tempo, però, sembra che la legislazione tributaria non abbia il coraggio di andare a fondo nelle questioni: perché riconoscere la possibilità di fruire della prova testimoniale, senza poi prevedere un’udienza *ad hoc* nella quale assumerla?

Comune all’atteggiamento conservativo del legislatore è quello della dottrina, che aprioristicamente arriva ad attribuire all’istituto una portata applicativa minore di quella che in realtà possiede.

La L. n. 130/2022 va quindi presa in considerazione come un intervento di riforma estremamente efficace o come l’ennesimo provvedimento “zoppo”?

La risposta dipende dal punto di vista di osservazione.

Se, infatti, si prendono in considerazione gli aspetti ideali che essa contiene, e cioè la riforma del giudice tributario (divenuto finalmente un giudice professionale e capace di soddisfare i canoni europei) e quella della testimonianza (valorizzandone il requisito della necessità nel senso di riconoscerlo come sussistente ogniqualvolta essa possa portare un elemento conoscitivo ulteriore, indipendentemente dalla chiarezza e coerenza del quadro probatorio, e utile ai fini del giudizio), la legge può allora essere vista come la prima pietra per costruire il nuovo tempio del giusto processo tributario. Se, invece, la si osserva dalla vetusta prospettiva del processo tributario come processo inquisitorio, puramente cartolare e restio ad un’evoluzione che lo avvicini agli omologhi civili e penali, la legge rischia allora di essere l’ennesima pietra di una cattedrale nel deserto.

Ad oggi resta ancora ancestrale il desiderio di vedere «l’araba fenice della legislazione italiana», ossia la codificazione tributaria (cfr. IACOBELLIS L., *Certezza del diritto e codificazione tributaria nel nuovo disegno di legge delega per la revisione in materia fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 52 ss.), ma è oltremodo necessario, per valorizzare le linee direttrici delle Corti europee, modellare gli istituti già presenti nel nostro ordinamento con un’interpretazione libera dalla vecchia concezione del processo tributario, ma anzi ringiovanita dalla stella polare del “giusto processo”.

In tale prospettiva, dovrebbe prevalere l’interpretazione del requisito della necessità della prova testimoniale nella maniera più ampia possibile e coerente con il principio emerso nella sentenza *Jussila*, cioè permettendo al contribuente di non subire limitazioni processuali prive di una solida *ratio* giustificativa, e lasciando a quest’ultimo uno strumento ulteriore di cui godrebbe in tutti gli altri riti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BUFFA F., *I rapporti tra sistema tributario domestico e CEDU*, relazione del 18 maggio 2017 alla Corte Costituzionale in Roma, all'incontro di studio per magistrati tributari, organizzato dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria
- CHIARIZIA G. - GIULIANI F., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017
- GALLO F., *Verso un 'giusto processo' tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11 ss.
- GLENDI C., *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?*, consultabile in www.ipsoa.it, 14 ottobre 2022
- IACOBELLIS L., *Certezza del diritto e codificazione tributaria nel nuovo disegno di legge delega per la revisione in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, 166 ss.
- IACOBELLIS L., *Certezza del diritto e codificazione tributaria nel nuovo disegno di legge delega per la revisione in materia fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 52 ss.
- LOMBARDO L., *Le prove nel processo tributario*, consultabile in www.giustizia-tributaria.it, 22 ottobre 2016
- MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento e giusto processo*, Torino, Giappichelli, 2016.
- PELLECCHIA I. - NIZZA L., *Prova testimoniale nel processo tributario: limiti e prospettive*, consultabile in www.dirittobancario.it, 4 novembre 2022
- PISTOLESI F., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002
- PISTOLESI F., *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, consultabile in www.giustiziainsieme.it, 29 settembre 2022
- RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 375 ss.
- SANTI DI PAOLA N., a cura di *Contenzioso tributario*, Rimini, 2009
- STANCATI G. - ATTARDI C. - DAL CORSO G. - NOBILE L. - RENDA A., *La riforma introduce la prova testimoniale nel processo tributario*, consultabile in www.ipsoa.it, 5 ottobre 2022
- TESAURO F., *Scritti scelti di diritto tributario*, Torino, 2022
- VILLANI M., *Progetto di legge di mini riforma del processo tributario*, in *Tribuna Finanziaria*, 2022, 4/5, 26 ss.

Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette

Reflections on the impact of the new paragraph 5-bis, art. 7, Legislative Decree no. 546/1992 with reference to indirect taxes

MATTEO GOLISANO

Abstract

Il lavoro esamina l'impatto del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 inserito dalla L. n. 130/2022 in riferimento alle imposte indirette e, in particolare, ai casi di oggettiva o soggettiva inesistenza dell'operazione, alla responsabilità solidale ex art. 60-bis D.P.R. n. 633/1972 e all'obbligo di depositare l'atto oggetto di tassazione nelle controversie afferenti l'imposta di registro.

Parole chiave: art. 7, comma 5-bis, onere della prova, imposte indirette, operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti

Abstract

The work examines the impact of the new paragraph 5-bis of Article 7, Legislative Decree no. 546/1992, inserted by Law no. 130 of 2022, with reference to indirect taxes and, in particular, to cases of objective or subjective non-existence of the transaction, the joint and several liability according to Article 60-bis of Presidential Decree no. 633/1972, and the obligation to deposit the taxed document in disputes relating to the stamp duty.

Keywords: article 7, paragraph 5-bis, burden of proof, indirect taxes, objective or subjective non-existence of the transaction

SOMMARIO: **1.** Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992. - **2.** L'impatto della novella rispetto alle imposte indirette in generale. - **3.** (Segue) ... sulle operazioni oggettivamente inesistenti. - **4.** (Segue) ... sulle operazioni soggettivamente inesistenti. - **5.** (Segue) ... sull'art. 60-bis D.P.R. n. 633/1972. - **6.** (Segue) ... in materia di imposta di registro.

1. È noto come il legislatore, in seno alla più ampia riforma degli aspetti ordinamentali del processo tributario attuata con la L. n. 130/2022(1), sia altresì intervenuto su taluni aspetti processuali e, fra que-

(1) Sulla quale si è pronunciata già buona parte della dottrina. Per una analisi in termini generali, senza pretese di esaustività si v. CONTRINO A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al D.D.L. n. 2636/2022: riforma "suicida" o "gattopardesca"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss.; GIOVANARDI A., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 687 ss.; GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria: perché è a rischio di incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1357 ss.; TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 725 ss.

sti, sul tema della prova avendo nella specie introdotto in seno all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, il comma 5-bis il quale espressamente dispone che: «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».

La novella in discorso, sin dalla sua introduzione, ha sollevato un acceso dibattito interpretativo in riferimento sia ai profili di diritto intertemporale, sia in riferimento a quelli relativi al rapporto(2) fra il comma 5-bis cit. e l'art. 2697 c.c. sia, ed in maniera ancor più radicale, in riferimento alla stessa portata precettiva della norma(3).

Per quanto più specificatamente concerne tale ultimo profilo, alla lettura fortemente svalutativa proposta, seppur solo a livello di *obiter*, dalla Suprema Corte(4), si è infatti affiancata la diversa lettura interpretativa fornita dalla dottrina(5) e – ciò che particolarmente conforta – dalle Corti di merito(6),

-
- (2) Cfr., per le rispettive posizioni interpretative: RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013 ss.; CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 2, spec. 313 ss.
- (3) Per un esame dei vari dubbi interpretativi che la novella ha sollevato, per tutti, si v. MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697 c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023 e in questo fascicolo.
- (4) Cass. n. 31878/2022 per la quale: «è appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente [...] Pertanto, la nuova formulazione legislativa [...] 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».
- (5) In dottrina si sono occupati della modifica in discorso, senza pretese di esaustività: MELIS G., *L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali*, in *Modulo24 Contenzioso*, 2023, 1, 12 ss.; MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario riformato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2022, 85 ss.; MARINELLO A., *Processo tributario e controversie in materia di transfer pricing*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 775 ss.; MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023 e in questo fascicolo; LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 43 ss.; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25 ss.; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 24 ss.; CARINCI A., *L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992*, in *iltributario.it*, 17 marzo 2023; MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, I, 324 ss.
- (6) Per tutte si v. CGT, I, sez. XII, n. 1866/2023 per la quale: «Nella norma si stabilisce, come noto, da un lato, che spetta all'amministrazione "provare le violazioni contestate con l'atto impugnato" e quindi indicare le "ragioni oggettive" della pretesa - a conferma del fatto che le stesse devono trovare espressa indicazione nella motivazione originaria dell'atto - senza più tener conto della tutt'altro che facile distinzione tra fatti "costitutivi" ovvero fatti "modificativi", "impeditivi" od "estintivi" contenuta nei due commi dell'art. 2697 c.c. che, come ha da sempre confermato la migliore dottrina, se mai poteva aver senso per il processo civile avente ad oggetto l'accertamento di diritti soggettivi, ma mal si adatta al processo tributario volto all'impugnazione e all'annullamento o meno di provvedimenti, cioè atti direttamente produttivi dei propri effetti emessi dall'Amministrazione finanziaria. [...] Nella seconda parte del comma 5-bis si codifica, infine, espressamente, il potere del Giudice di annullare l'atto impositivo se manca la prova. In tal modo esprimendosi in modo netto la voluntas del legislatore della riforma di riportare la disciplina dell'onere della prova per il processo tributario a una dimensione tipicamente processuale, astraendola perciò dal contenuto dell'art. 2697 c.c., ormai assorbito nella nuova disciplina e non più applicabile al processo a far data dal 16 settembre 2022, che assegna al Giudice tributario un ruolo decisivo nell'apprezzamento della prova specifica agli atti di causa. Il comma 5-bis indica, a tal fine, una serie di "corollari" rimessi all'apprezzamento del Giudice per stabilire che la prova dei fatti costitutivi della pretesa incumbente sull'Ufficio "non c'è" (al netto, quindi, degli atti impositivi in cui la prova contraria ricade sul contribuente come nei

le quali si sono trovate concordi(7) nell'evidenziare il sicuro cambiamento che la norma impone in relazione al modo di intendere l'onere della prova gravante sull'Ufficio, sebbene poi non vi sia uniformità di vedute rispetto alla latitudine di tale mutamento(8) discutendosi se la norma abbia inciso, a monte, sulla ripartizione dell'onere dalla prova tipica del giudizio tributario(9) e, a valle, sulle modalità attraverso cui tale onere può essere assolto.

Posto quanto sopra e premesso che deve a nostro avviso condividersi l'idea di chi(10), sulla base di una interpretazione sistematica, ha evidenziato il valore assorbente del concetto di "violazione contestata" tale da far gravare l'onere probatorio in capo all'Ufficio finanche nel caso limite delle agevolazioni in quanto, pur se autorevolmente(11) contestata, appare l'unica idonea a non privare di significato la novella legislativa, ai fini dell'esame che si vuole qui condurre, può prescindersi da un maggior approfondimento della questione ciò in quanto, come si avrà modo di vedere fra poco e con particolare riferimento alle imposte indirette, la novella parrebbe in realtà aver confermato la distribuzione dell'onere probatorio condivisa già ante riforma.

Ciò che invece ai fini che ci occupano parrebbe giocare un ruolo determinante è la diversa regola di giudizio o, se si preferisce, il diverso *standard* probatorio(12) introdotto con la novella in commento laddove, in parte anticipando le conclusioni cui si giungerà più oltre, il legislatore parrebbe aver sostituito alla regola della "*preponderance of evidence*" di derivazione civilistica, la regola della "*clear and convincing evidence*" assai prossima al modello penale.

casi di presunzioni legali relative) che ampliano, di fatto, i casi in cui l'atto impugnato, se non è provato in giudizio nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, va direttamente annullato dal Giudice. Ed infatti, la prova della maggiore pretesa "non c'è", non solo se "manca" o è "contraddittoria", ma anche ove dovesse essere "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", intendendo in tal modo chiarire la legge il dovere degli uffici di fornire una prova circostanziata, puntuale, e specifica in riferimento a quanto di volta in volta è richiesto dalle diverse (e complesse) norme tributarie, dei fondamenti di fatto della maggiore pretesa e delle correlate sanzioni».

- (7) Con maggiori riserve DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., 3807 ss.
- (8) Per un esame della dottrina sul tema v. MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697 c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, cit., 2 ss.
- (9) Tipico esempio è la ripartizione dell'onere della prova in materia di costi deducibili il cui onere viene fatto gravare, a seconda della lettura interpretativa della novella legislativa, ora sull'Amministrazione, ora sul contribuente.
- (10) MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697 c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, cit., per il quale: «Ebbene, ove dovesse ritenersi che l'onere sui fatti diversi da quelli "costitutivi" non siano altrimenti disciplinabile se non proprio attraverso l'art. 2697 c.c. medesimo, ciò non significherebbe affatto che il comma 5-bis sia privo di significato poiché sostanziale doppiante dell'art. 2697 c.c. Piuttosto, l'art. 2697 c.c. rimarrebbe semplicemente operante, quale norma generale, per tutto ciò che sia diverso dalla "violazione contestata", di cui invece si occuperebbe il comma 5-bis. Poiché questa espressione abbraccia, evidentemente, ogni forma di contestazione (dal maggior ricavo non dichiarato al costo ritenuto non deducibile, dall'agevolazione ritenuta non spettante al prezzo di trasferimento non at arm's length), con conseguente violazione delle disposizioni che, rispettivamente, affermano la rilevanza impositiva di quel ricavo, fissano gli elementi costitutivi di quella determinata deduzione o di quella determinata agevolazione o ancora stabiliscono la necessità che una determinata transazione avvenga a valore normale), la conclusione non sarebbe comunque diversa, in punto di onere della prova della "pretesa" (rectius violazione), da quella cui si giungerebbe ritenendo sic et simpliciter non (più) applicabile in parte qua l'art. 2697 c.c.».
- (11) *Contra* RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 1013 ss. il quale, muovendo dal diverso presupposto concettuale della tesi qui condivisa, tale per cui il comma 5-bis cit. non avrebbe eliminato la tipica ripartizione dei fatti in costitutivi, impeditivi modificativi ed estintivi propria dell'art. 2697 c.c., ritiene che per le fattispecie agevolative l'onere della prova continui a gravare sul contribuente.
- (12) Anche sotto tale profilo si assiste ad un vivace dibattito dottrinale laddove, se è opinione pacifica che il legislatore abbia "tentato" di incidere sulla regola di giudizio *delle prove*, non vi è uniformità di vedute quanto ai risultati predicandosi ora l'assoluta inutilità della novella, in quanto già grazie alla corretta interpretazione dell'art. 2697 c.c. si sarebbe dovuti pervenire ad identico risultato, ora invece l'intervenuta introduzione per effetto della novella di un rigore maggiore nella valutazione delle prove, essendo stata affrancata la regola di giudizio tributaria da quella civilistica. In riferimento a tali opposte posizioni, per tutti si v., quanto alla prima: RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 3, e, quanto alla seconda, CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, cit., 215.

Circostanza, detta ultima, già da sola idonea a produrre un impatto significativo quantomeno nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti e, in particolare, per quel che concerne la prova della mala fede del cessionario.

2. Tanto premesso, possiamo ora iniziare ad approfondire l'esame rispetto al tema di interesse - ossia il possibile impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte dirette - precisandosi che il discorso sarà condotto in modo unitario salvo poi effettuarsi talune precisazioni per le operazioni soggettivamente inesistenti.

In via del tutto preliminare, appare però opportuno sgombrare sin d'ora il campo dalla possibile interferenza della normativa di fonte unionale rispetto alla tematica dell'onere della prova.

Ed infatti, quantomeno per l'IVA, si potrebbe essere tentanti dal ritenere che sia precluso al legislatore incidere a piacimento sulla materia della prova in quanto ciò sarebbe precluso dalla fonte sovranazionale del prelievo considerato.

Ebbene, a tal riguardo giova rilevare che, anche ove si dovesse concludere che l'art. 7, comma 5-bis abbia introdotto una più severa regola di giudizio degli elementi di prova forniti dall'Amministrazione (o un più alto *standard* probatorio), ciò non confliggerebbe affatto con il diritto UE per almeno due ordini di considerazioni:

- i. in primo luogo ed a monte, perché manca una disciplina di fonte europea che regolamenti il tema delle prove sicché, come anche costantemente osservato dalla CGUE(13), questa è rimessa alla legislazione dei singoli Stati membri con il solo limite che tali norme non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione.

Sotto tale profilo appare utile peraltro osservare che la clausola di salvaguardia dell'efficacia del diritto dell'Unione è posta, nell'ottica della giurisprudenza citata, nel dichiarato intento di tutelare il diritto di detrazione del contribuente – in quanto meccanismo essenziale per garantire la neutralità dell'imposta – e non già le ragioni dell'Amministrazione. Sicché, nella valutazione di compatibilità si deve verificare non già e non tanto che la disciplina analizzata garantisca maggiormente il diritto di detrazione quanto e piuttosto che lo limiti;

- ii. in secondo luogo e collegato a quanto sopra, perché si tratta comunque di una norma generale(14) sul processo applicabile a tutte le controversie a prescindere dalla tipologia di imposta, armonizzata o meno, oggetto di contestazione così escludendosi in radice qualsivoglia possibile profilo in termini di disparità di trattamento.

Assodato quindi che anche in materia IVA la disciplina sulla prova è integralmente rimessa alla normativa nazionale, è stato unanimemente osservato(15) come l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 sia norma che appaia caratterizzata da una doppia anima, essa integrando sia una norma sulla distribuzione dell'onere della prova, sia una regola di giudizio sulla consistenza della prova(16).

(13) Si v. a titolo esemplificativo, CGUE C-289/22, par. 54, per la quale: «Poiché il diritto dell'unione non prevede norme relative alle modalità dell'assunzione delle prove in materia di evasione IVA, tali elementi oggettivi devono essere stabiliti dall'amministrazione finanziaria secondo le norme in materia di prova previste dal diritto nazionale. Tuttavia tali norme non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione». In termini consimili CGUE, C-521/21, par. 31: «Poiché il diritto dell'unione non prevede norme relative alle modalità dell'assunzione delle prove in materia di evasione dell'IVA, tali elementi oggettivi devono essere stabiliti dall'autorità tributaria secondo le norme in materia di prova previste dal diritto nazionale». Similmente si v. altresì: CGUE, C-227/21, par. 34; CGUE, C-281/20, par. 51; CGUE, C-610/19, par. 58 e 59; CGUE, C-189/18, par. 36 e 37.

(14) Peraltro, proprio per tale ragione, la norma è finanche classificabile quale «norma probatoria generale» nell'accezione chiovendiana da ciò conseguendone la sua immediata applicabilità anche ai giudizi in corso. Sul punto si v. CHIOVENDA G., *La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile*, vol. I, Roma, 1930, 16 ss.

(15) Per tutti si v. MELIS G., *L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali*, in *Modulo24 Contenzioso*, cit., 12 ss. e l'ulteriore bibliografia ivi richiamata.

(16) In generale sulla tematica dell'onere della prova nel processo tributario si v.: MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 391 ss.; CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo*

Principiando dal primo profilo, è noto come secondo la costante e più recente giurisprudenza della Suprema Corte⁽¹⁷⁾, in materia IVA la fattura rappresenti, di regola, titolo sufficiente per il contribuente ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, essendo posto in capo all'Ufficio l'onere di dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto.

Il che val quanto dire che, ove l'Amministrazione intenda contestare il diritto di detrazione per i casi che ci occupano, dovrà provare, alternativamente:

- i. nel caso in cui venga contestata la soggettiva inesistenza, cumulativamente:
 - a. l'oggettiva fittizietà del prestatore;
 - b. la consapevolezza da parte del cessionario che l'operazione si inseriva in una evasione di imposta.
- ii. nel caso in cui venga contestata la oggettiva inesistenza:
 - a. che l'operazione, per come dedotta in fattura, non si sia mai realizzata.

Solo ove l'Ufficio abbia soddisfatto tale onere, l'onere della prova contraria si appunterà in capo al contribuente, dovendo cioè nella specie egli dimostrare:

- i. nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, alternativamente:
 - a. che il fornitore non era fittizio;
 - b. la propria buona fede, nel senso che con l'utilizzo della normale diligenza non si sarebbe potuto avvedere della fittizietà del prestatore.
- ii. nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'esistenza dell'operazione.

Come in parte già anticipato, il nuovo art. 7, comma 5-*bis* cit., parrebbe ulteriormente confermare la distribuzione ora riferita, in parte perché pone in via generale e senza eccezioni l'onere di provare il fondamento della pretesa in capo all'Amministrazione, in parte perché sotto tale frangente essa rappresenta la conferma della regola⁽¹⁸⁾ ex art. 2697 c.c.⁽¹⁹⁾.

Più complesso si presenta invece il profilo relativo alla regola di giudizio sulla prova, esso involgendo due aspetti della dinamica della prova di cui uno preliminare e l'altro conseguente, segnatamente:

- i. per un verso, i mezzi di prova a disposizione dell'Amministrazione per provare l'inesistenza, ora oggettiva, ora soggettiva, dell'operazione;
- ii. per altro verso, le regole cui deve attenersi il giudice onde considerare raggiunta la prova del fatto allegato.

Per quanto più specificatamente concerne il primo profilo, si tratta in sostanza di verificare, a quali condizioni e attraverso quali mezzi di prova l'Amministrazione possa provare la inesistenza dell'operazione facendo così scattare in capo al contribuente l'onere di prova contraria, dovendosi in concreto indagare se la prova "puntuale", "non contraddittoria" e "compiuta" indicata dall'art. 7 possa essere fornita anche attraverso un mero "quadro indiziario".

Anticipando in parte le conclusioni, si ritiene che la risposta alla domanda dipenda in buona misura dalla latitudine del concetto di "quadro indiziario" che si intenda assumere.

Ed infatti, se può condividersi in linea generale che la presunzione non rappresenti un mezzo di prova inferiore agli altri, dovendosene quindi reputare la perdurante applicabilità pur a fronte della nuova norma, a non eguale conclusione deve giungersi per le c.d. prove *prima facie*, le quali sovente vengono confuse con le prime pur avendo caratteri strutturali sensibilmente diversi.

tributario, Milano, 2005, 2 ss.

(17) Da ultimo Cass. n. 21733/2021.

(18) Sulla qualificazione della malafede quale fatto costitutivo del diniego di detrazione e, quindi, della pretesa da ultimo si v. MERCURI G., *Onere della prova dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 341.

(19) MELIS G., *L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali*, cit., 12 ss.; GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *www.giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023, par. 4; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 75; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., 3809; RUSSO R., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 1015.

Telegraficamente, nelle presunzioni semplici:

- i. l'onere di provare il fatto secondario (*id est* l'indizio o il quadro indiziario) su cui si fonda il ragionamento presuntivo è pieno ed incondizionato;
- ii. i requisiti di gravità precisione e concordanza devono assistere l'indizio stesso, essi rappresentando al contempo condizioni di ammissibilità della presunzione e, a monte e prima ancora, attributi di cui l'indizio deve essere necessariamente dotato per potervi basare il ragionamento inferenziale *ex art.* 2727 c.c.(20).

Al contrario, le prove *prima facie* rappresentano uno strumento concepito per alleviare l'onere probatorio della parte che ne è onerata, comportando in via di fatto un suo abbassamento, dovendo essa nella sostanza dimostrare le sole circostanze tipiche idonee a determinare l'apparenza del fatto(21).

La parte dimostra cioè di trovarsi in una situazione tipizzata sulla base dell'esperienza e quindi ricorrente nella pratica, allegando qualche elemento, pur indiretto, di convincimento. La verosimiglianza o l'apparenza di tale situazione sarebbe sufficiente a soddisfare l'onere della prova che incombe sulla parte che la invoca; spettando di conseguenza all'altra parte l'onere di dimostrare che in realtà i fatti sono diversi da come appaiono *prima facie*(22).

Alla luce di tali caratteri distintivi si possono svolgere due considerazioni.

In primo luogo ed a monte, appare evidente che la “mera apparenza del fatto” o la sua semplice “verosimiglianza” non risulti certo idonea ad assolvere all'onere della prova precisa, puntuale e non contraddittoria(23) prevista dall'art. 7, comma 5-*bis* cit.

In secondo luogo ed a valle, si tratta allora di prestare la massima attenzione a come l'indizio, o il quadro indiziario, si attegga nel singolo caso di specie analizzandone tutti gli elementi, dovendosi in concreto verificare se gli elementi indiziari addotti siano connotati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, così da potervi fondare il ragionamento inferenziale *ex art.* 2729 c.c., ovvero si arrestino ad un mero giudizio di verosimiglianza del fatto ignoto e, quindi, per ciò solo inidonei ad assurgere al rango di prova, ancorché indiretta.

Allorquando il “quadro indiziario” sia connotato dai predetti requisiti subentrerà la regola di giudizio in riferimento alla prova del fatto, il quale è concetto diverso rispetto alla verifica degli attributi minimi cui deve essere dotato l'indizio per ritenere ammissibile la presunzione.

Ed infatti, e con questo venendo ad analizzare il secondo profilo della dinamica della prova qui interessata, da tempo la dottrina più attenta ha sottolineato la necessità di non «*confondere l'intrinseca qualità rappresentativa della fonte di prova (elemento indiziario o prova in senso stretto), che appunto deve essere grave, precisa e concordante, con il grado di probabilità (necessario e sufficiente) richiesto per ritenere che l'esistenza del fatto A provato (fatto noto probante), rappresenti a sua volta la prova dell'esistenza del fatto B ignoto (fatto probando)*»(24).

Detto altrimenti, un conto è il giudizio relativo all'ammissibilità del meccanismo presuntivo e, quindi, al riscontro dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, il quale è normativamente rimesso al

(20) FRASCA R., *I presupposti di legittimità delle presunzioni semplici*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 79 ss.

(21) PATTI S., *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 3 ss.

(22) Per ulteriori approfondimenti sulla c.d. prova *prima facie* e su come questa, frequentemente nell'applicazione giuridica, finisca per confondersi con il ben diverso concetto di presunzione, si v. altresì: TARUFFO M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, 733 ss.; nonché PATTI S., *Note in tema di presunzioni semplici*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2020, 3, 891 ss. Per un recente esame di come l'istituto della prova *prima facie* si intrecci con il diritto tributario sostanziale e, in particolare, con l'accertamento induttivo si v.: RANDAZZO F., *La prova “prima facie” nell'accertamento induttivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 23 ss.

(23) In senso analogo si v. MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in www.giustiziainsieme.it, 19 dicembre 2022; nonché CARINCI A., *L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992*, cit.

(24) POLI R., *Gli elementi strutturali del ragionamento presuntivo*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 27 ss.

prudente apprezzamento del giudice; altro conto è, invece, il giudizio di conclusione della presunzione così ammessa e, più in generale, delle altre prove acquisite, rispetto alla prova dei fatti posti a fondamento della pretesa.

Se in ambito civilistico tale differenziazione, seppur presente, tende a farsi più labile stante l'identità del parametro di riferimento (*id est* il prudente apprezzamento) dei due momenti decisori, complice la novella in ambito tributario la distinzione parrebbe ora assumere un ruolo centrale.

E' stato infatti da più parti evidenziato⁽²⁵⁾ in dottrina che la novella legislativa ha sostituito una valutazione rigorosa al prudente apprezzamento dell'art. 116 c.p.c.⁽²⁶⁾, dovendo egli procedere all'annullamento dell'atto non solo quando la prova della sua fondatezza manchi o sia contraddittoria, ma anche allorquando questa sia insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive sui cui si fonda la pretesa.

Ad onor del vero a tale affermazione si potrebbe obiettare che la novella non parrebbe aver introdotto, *expressis verbis*, una diversa regola di giudizio rispetto alla valutazione della prova mediante la sostituzione del parametro del prudente apprezzamento.

Purtuttavia una simile obiezione non coglierebbe nel segno in quanto, la circostanza che il giudice debba annullare l'atto anche quando la prova sia contraddittoria o insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni della pretesa, dovrebbe quantomeno essere letta quale *voluntas legislativa* di incidere sullo *standard* probatorio del fatto incerto.

Il che val quanto dire che anche ove si dovesse ritenere che la norma non abbia inciso direttamente sulla regola di giudizio *della prova*, non si potrebbe cionondimeno però negare che lo abbia fatto in via indiretta incidendo sullo *standard* probatorio, avendo ivi sostituito la regola del "*più probabile che non*" di derivazione civile con una assai prossima al modello penale stante la similitudine con l'art. 530, comma 2, c.p.p.⁽²⁷⁾.

Di conseguenza il giudice ben potrà ammettere la presunzione fondata su un "quadro indiziario", beninteso se connotata dai requisiti di gravità, precisione e concordanza ma, per ciò solo, non potrà ritenere assolto l'onere probatorio dell'Ufficio, dovendo poi egli verificare, secondo uno *standard* probatorio significativamente più stringente, se la prova ammessa sia idonea a dimostrare le ragioni su cui si fonda la pretesa.

La precisazione assume una importanza fondamentale nelle ipotesi che ci occupano, non già e non tanto perché in via formale i principi di diritto formulati dalla Suprema Corte offrano uno spaccato sensibilmente difforme rispetto a quello qui rappresentato, quanto e piuttosto perché in via applicativa tali principi vengono spesso e volentieri assunti tralaticciamente senza una vera e propria contestualizzazione rispetto alle peculiarità del caso di specie, finendo per assumere i connotati di una mera verosimiglianza più che di una prova precisa e puntuale.

3. Esemplificando, la natura del cedente quale società cartiera è generalmente considerata indizio sufficiente a provare l'oggettiva inesistenza dell'operazione.

L'affermazione si può ritenere condivisibile in astratto ma a condizione che sul piano concreto, nel giudizio prima e nella motivazione della sentenza poi, la natura di cartiera della società cedente venga fatta oggetto di una prova rigorosa ed in termini assoluti, rimanendo altrimenti l'indizio relegato al mero piano dell'apparenza o della verosimiglianza e come tale inidoneo a fondare la decisione.

(25) *Contra* RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 3.

(26) Profilo, detto ultimo, per primo rilevato da MULEO S., *Le "nuove" regola sulla prova nel processo tributario*, in www.giustiziansieme.it, 20 settembre 2022. Da ultimo si v. MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, cit., per il quale: «Non più dunque ricostruzioni "soggettivistiche", opinabili, creative, cautelative, bensì "oggettive" in quanto "circostanziate e puntuali"», nonché similmente CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, cit., 315.

(27) FALCONE G., *Valutazione delle prove e riforme*, in *Boll. trib.*, 2022, 19, 1359 ss.

Detto altrimenti, il “quadro indiziario” qualora sia oggetto di una prova rigorosa e sia connotato dai caratteri di gravità, precisione e concordanza potrà essere assunto a fatto secondario base. Al tempo stesso, dalla presunzione così costruita il giudice potrà ritenere provata la pretesa dell’Amministrazione solo a condizione che ritenga, con conseguente obbligo di motivazione non potendo altrimenti verificarsi la legittimità del percorso logico seguito, che la stessa sia idonea a dimostrare sufficientemente, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fonda l’atto impositivo.

4. Ciò posto per le operazioni oggettivamente inesistenti, una notazione a parte meritano le ipotesi di contestazione della soggettiva inesistenza dell’operazione dedotta in fattura, per almeno due ordini di ragioni.

In primo luogo, perché ancora oggi ed a prescindere dalla novella, la giurisprudenza nazionale stenta a fare propri gli insegnamenti della Corte di Giustizia, in particolar modo per quel che concerne gli “indizi” assumibili a fatto secondario base della presunta mala fede del cessionario.

In secondo luogo, perché il nuovo *standard* probatorio impone oggi una più rigorosa verifica dell’effettiva mala fede del cessionario, non essendo più sufficiente un giudizio espresso in termini probabilistici per far scattare l’inversione dell’onere della prova.

Principiando dal primo profilo, di frequente si continua a ritenere che elementi fattuali quali l’assenza di una sede fisica del cedente, ovvero l’assenza di un doppio passaggio fisico della merce ovvero ancora l’inidoneità del cedente/prestatore a fornire i beni o servizi dedotti in fattura, non solo siano elementi assumibili a fatto secondario base ma, viepiù, siano da soli sufficienti onde ritenere provata la mala fede del cessionario.

Se così è, val la pena allora ricordare come la Corte di Giustizia UE, sulla base della quasi assoluta incomprimibilità del diritto di detrazione, abbia escluso a più riprese la rilevanza, singolarmente e cumulativamente, di taluni elementi sovente richiamati dall’Ufficio, prima, e posti a fondamento della decisione dalla giurisprudenza, poi.

In particolare dall’analisi della giurisprudenza della CGUE emerge come debbano essere repute del tutto irrilevanti ai fini della prova circa la malafede del cessionario le seguenti circostanze:

- i. che il soggetto emittente disponesse di una sede⁽²⁸⁾ ubicata in un immobile fatiscente, non potendosi escludere che quel soggetto svolgesse la propria attività in luoghi diversi dalla sede sociale;
- ii. che la merce non subisse un doppio passaggio fisico, ben potendosi il rivenditore dei beni limitare ad impartire istruzioni al primo fornitore “a monte” di trasportare i beni in questione direttamente al secondo acquirente⁽²⁹⁾;
- iii. l’impossibilità per l’Amministrazione finanziaria di stabilire un contatto con la società o con un suo rappresentante al momento dell’attività istruttoria, non essendo ciò incompatibile con un precedente svolgimento di un’attività economica⁽³⁰⁾;
- iv. che il soggetto disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli⁽³¹⁾;
- v. il mancato versamento dell’imposta all’Erario⁽³²⁾;
- vi. la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali⁽³³⁾;

(28) Corte di Giustizia UE, 22 ottobre 2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*. In termini consimili Cass. n. 5059/2022.

(29) Ordinanze *Forwards V*, C563/11, EU:C:2013:125, punto 34, e *Jagiello*, C33/13, EU:C:2014:184, punto 32.

(30) Par. 36 sentenza *Stehcemp*

(31) Par. 52 sentenza *Stehcemp*: «l’amministrazione tributaria non può tuttavia esigere in maniera generale che detto soggetto passivo, da un lato, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte, verifichi che l’emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l’esercizio di tale diritto disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli».

(32) «Tale status non può neanche dipendere dal rispetto degli obblighi del soggetto passivo, risultanti dai paragrafi 4 e 5 di detto articolo 22, di depositare una dichiarazione fiscale e di pagare l’IVA»: par. 39 sentenza *Stehcemp*.

(33) «Tale status non può neanche dipendere dal rispetto degli obblighi del soggetto passivo, risultanti dai paragrafi 4 e 5 di detto articolo 22, di depositare una dichiarazione fiscale e di pagare l’IVA»: par. 39 sentenza *Stehcemp*.

- vii. la mancata pubblicazione dei bilanci da parte del cedente(34);
- viii. il mancato possesso delle autorizzazioni necessarie da parte del soggetto cedente(35);
- ix. la mancata tenuta della contabilità(36).

La questione, per vero e come anticipato, involge solo indirettamente la novella legislativa in quanto, anche a prescindere da essa, dal giudizio di irrilevanza dei predetti elementi non può che derivarne automaticamente, che gli stessi non siano assumibili a fatto secondario base ai sensi dell'art. 2729 c.c. essendo già a monte esclusa la gravità del fatto noto rispetto al fatto ignoto.

Purtuttavia, essa acquista ancor più pregnanza a cospetto del diverso *standard* probatorio introdotto.

Venendo dunque ad affrontare il secondo profilo sopra rilevato, appare anzitutto evidente che se l'indizio non è di per sé connotato dal carattere della gravità, a maggior ragione non può essere ritenuto idoneo a provare in maniera sufficientemente precisa e puntuale il fondamento della pretesa.

In secondo luogo, non potendo più ritenere provato il fatto incerto (*id est* la mala fede del cessionario) sulla base di un mero giudizio di maggiore probabilità, il giudice non potrà più fondare la propria decisione solo sulla base delle condizioni oggettive del cedente o delle circostanze relative alle operazioni a monte, non essendo questi elementi sufficienti per ritenere provata, in maniera "oggettiva"(37) o, se si preferisce, al di là di ogni ragionevole dubbio, la partecipazione al meccanismo fraudolento da parte del terzo cessionario(38) e, quindi, a far scattare l'onere di prova contraria in capo a quest'ultimo.

5. Ciò posto per le operazioni IVA oggettivamente e soggettivamente inesistenti, discorso in parte diverso vale in riferimento all'impatto della novella rispetto alla responsabilità solidale *ex art. 60-bis* D.P.R. n. 633/1972.

Richiamata la doppia anima del comma 5-*bis* cit. più sopra analizzata, quesito preliminare da porsi è se la novella legislativa abbia inciso sulla distribuzione dell'onere della prova.

Anticipando in parte le conclusioni, a tal riguardo la risposta parrebbe dover essere negativa alla luce del fatto che l'art. 60-*bis* cit. rappresenta una delle poche ipotesi in cui la distribuzione dell'onere della prova, in uno con i fatti oggetto di prova, è espressamente stabilita in via legislativa in seno allo stesso art. 60-*bis* cit., potendo quindi operare la clausola di salvaguardia contenuta nel comma 5-*bis* cit. il quale al riguardo pone un vincolo di coerenza con la "normativa tributaria sostanziale".

Sicché, indipendentemente dalla novella legislativa, l'Ufficio dovrà provare che: 1) la cessione si riferisca a determinati beni individuati nell'apposito decreto ministeriale; 2) la cessione dei beni sia stata effettuata ad un prezzo inferiore al loro valore normale; 3) il cessionario sia soggetto passivo IVA; 4) il cedente non abbia versato l'imposta relativa alla cessione effettuata.

A tal riguardo merita peraltro osservare, stante la commistione di piani che di frequente si rinviene nelle Corti di merito, che al pari delle operazioni oggettivamente inesistenti anche in questo caso l'elemento psicologico non gioca alcun ruolo sul piano della prova, né in riferimento alla prova diretta cui è onerato l'Ufficio, né in riferimento alla eventuale prova contraria cui è onerato il contribuente.

(34) «A maggior ragione, il riconoscimento dello status di soggetto passivo non può essere sottoposto all'obbligo di pubblicare conti annuali»: par. 39 sentenza *Stehcemp*.

(35) «Non emerge dall'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva che lo status di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall'amministrazione ai fini dell'esercizio di un'attività economica»: par. 37 sentenza *Stehcemp*.

(36) «Gli Stati membri sono tenuti a verificare le dichiarazioni fiscali dei soggetti passivi, la loro contabilità e gli altri documenti utili»: par. 63 sentenza *Mahagében* (sulla irrilevanza della mancata tenuta della contabilità, anche Cass. n. 5059/2022).

(37) CGUE, C-285/11, par. 39.

(38) Cfr. A. CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, cit., 317 per il quale: «Per effetto della nuova disposizione, non è più sufficiente un mero quadro indiziario, per quanto ricco, ma l'Amministrazione dovrà dimostrare in modo puntuale e non contraddittorio, attraverso testimonianze di terzi, email, documenti bancari che il soggetto è stato consapevolmente partecipe della frode, che ha incassato una parte dell'Iva frodata, direttamente o sotto forma di riduzione di prezzo».

Ove l'Ufficio abbia assolto il proprio onere probatorio il contribuente sarà onerato della prova contraria, dovendo nella specie provare che il prezzo inferiore è stato determinato da eventi o situazione oggettivamente rilevabili non connesse con il mancato pagamento dell'imposta così dimostrando la plausibilità del minor corrispettivo.

Fermo quanto sopra, il punto più delicato della questione è notoriamente rappresentato dalla prova del "valore normale" incombente sull'Ufficio il cui onere può essere assolto, per costante giurisprudenza, anche attraverso meccanismi presuntivi.

Ora, a tal riguardo si rendono necessarie due osservazioni di cui una generale e l'altra particolare.

Per quanto concerne la prima, muovendo dalla considerazione da cui siamo partiti in ordine alla posizione equi ordinata propria della presunzione rispetto agli altri mezzi di prova, si può condividere che, anche a fronte del comma 5-*bis* cit., l'Amministrazione possa assolvere il proprio onere probatorio attraverso meccanismi presuntivi purché gli stessi abbiano gli attributi sopra rammentati e purché il giudice verifichi se la prova così fornita sia sufficiente a dimostrare in maniera circostanziata e puntuale la fondatezza della pretesa.

Qualche problema ulteriore solleva, invece e con questo venendo alla considerazione particolare, l'individuazione dei fatti secondari base idonei.

Il tema, per vero, anche in questo caso prescinde in parte dalla novella legislativa esso ponendo criticità già nella disciplina ante-riforma.

In particolare, rappresenta insegnamento anche di recente ribadito quello per il quale ai fini della prova dello scostamento del valore normale possa essere assunto a fatto secondario base le tariffe di chi ha fornito, a monte, i beni al cedente⁽³⁹⁾.

Sulla base di tale principio sovente accade che gli Uffici contestino la solidarietà del cessionario sulla base della sola circostanza che la cessione sia avvenuta per un prezzo inferiore rispetto a quello sopportato dal fornitore del cedente nell'operazione a monte, pur se lo stesso (valore di cessione) appaia conforme rispetto ai prezzi medi praticati nel settore per come rilevati da riviste specializzate ed altrettanto soventemente accade che le Corti territoriali fondino su tale presunto indizio il proprio convincimento.

Tale *modus operandi*, a meno che non sia rigidamente relegato a quelle sole ipotesi in cui non vi sia alcun riferimento per individuare il valore normale, deve essere recisamente contestato perché si pone in aperto con la stessa *ratio* dell'art. 60-*bis* cit.

E' noto, infatti, che la finalità dell'articolo in commento sia quella di sanzionare, con la previsione di una responsabilità solidale, il cessionario per incauto acquisto.

Se così è, appare evidente che intanto un acquisto può essere "incauto" in quanto l'acquirente sia messo nella possibilità di percepire di star "incautamente" acquistando un bene o servizio.

L'acquirente deve cioè potersi avvedere che: *a)* il prezzo pattuito è inferiore rispetto a quello mediamente praticato sul mercato; *b)* tale prezzo inferiore non sia giustificato da alcuna ragione oggettiva apprezzabile.

Stando così le cose, nessun ruolo può allora essere giocato dal prezzo cui abbia acquistato il bene o il servizio il fornitore del cedente a monte ove il prezzo di cessione fra cedente e cessionario sia conforme rispetto a quello mediamente praticato sul mercato per almeno due ordini di ragioni:

- i. perché è regola che il cessionario non abbia alcun modo per conoscerlo, basandosi anzi le marginalità presenti negli scambi economici proprio sull'ignoranza del prezzo di acquisto originario;
- ii. perché lo stesso sarebbe comunque ultroneo rispetto al valore normale, a tal fine contando il prezzo mediamente praticato fra parti indipendenti e non già il (solo) valore di acquisto del bene dal fornitore a monte.

(39) In questo senso si v. Cass. n. 877/2019; Cass. n. 13425/2017.

6. Venendo infine a svolgere alcune rapide considerazioni in riferimento all'imposta di registro, anche in questo caso non sembrerebbe che la novella legislativa possa produrre un impatto significativo.

Ed infatti, giusta la natura di imposta d'atto assunta dal prelievo, è sempre stato pacifico che: *i)* gravasse sull'Ufficio l'onere di provare l'esistenza e la consistenza dell'atto soggetto a tassazione, e; *ii)* che tale onere dovesse essere assolto, eccezion fatta chiaramente per i contratti verbali, a mezzo del deposito dell'atto oggetto di tassazione⁽⁴⁰⁾.

Distribuzione, quella sopra riferita, oggi quindi confermata dall'art. 7, comma 5-*bis* cit.

In riferimento alla verifica dell'assolvimento del predetto onere probatorio continueranno a seguirsi quindi le ordinarie regole codicistiche, per ciò che delle due l'una:

i. ove il contribuente non contesti la fondatezza della pretesa, l'allegazione del fatto costitutivo (l'esistenza e qualità dell'atto soggetto ad imposizione) rappresenterà un fatto non contestato *ex art.* 115 c.p.c. e potrà essere considerato come provato ai fini della decisione, anche in assenza del deposito da parte dell'Amministrazione;

ii. ove invece il contribuente contesti la fondatezza della pretesa, sarà specifico onere dell'Amministrazione quello di depositare in giudizio l'atto soggetto ad imposizione, non risultando altrimenti provato uno dei principali fatti costitutivi della propria pretesa.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CARINCI A., *L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992*, in *iltributario.it*, 17 marzo 2023

CHIOVENDA G., *La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile*, vol. I, Roma, 1930, 16 ss.

CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Milano, 2005

CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 2, 299 ss.

CONTRINO A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al D.D.L. n. 2636/2022: riforma "suicida" o "gatto-pardesca"?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss.

DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.

DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25 ss.

FALCONE G., *Valutazione delle prove e riforme*, in *Boll. trib.*, 2022, 19, 1359 ss.

FRASCA R., *I presupposti di legittimità delle presunzioni semplici*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 79 ss.

GIOVANARDI A., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 687 ss.

GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *www.giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023

GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria: perché è a rischio di incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1357 ss.

GUCCIARDO L., *Sull'onere della prova dell'inerenza dei costi anche alla luce della recente novella*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 febbraio 2023 e in questo fascicolo

(40) Non deve infatti essere confuso il piano della motivazione dell'atto, per il quale come noto esiste tutt'ora un contrasto in seno alla Suprema Corte in riferimento alla necessità di allegare l'atto tassato ai fini dell'adempimento dell'obbligo motivazionale gravante sull'Ufficio (a titolo esemplificativo si v. Cass. n. 1973/2022; Cass. n. 31966/2021, per la tesi favorevole all'Amministrazione e Cass. n. 29491/2018; Cass. n. 13402/2020 per la tesi favorevole al contribuente), con il diverso piano della prova in giudizio della pretesa il cui onere grava pacificamente in capo all'Ufficio ed è del tutto insensibile rispetto alla conoscenza/conoscibilità dell'atto tassato da parte del contribuente ed alla motivazione stessa dell'avviso, eccezion fatta ovviamente per l'ipotesi in cui a mezzo del deposito successivo l'Ufficio tenti surrettiziamente di operare una modifica e/o integrazione postuma della motivazione.

- LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 43 ss.
- MARINELLO A., *Processo tributario e controversie in materia di transfer pricing*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 775 ss.
- MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023 e in questo fascicolo
- MELIS G., *L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali*, in *Modulo24 Contenzioso*, 2023, 1, 12 ss.
- MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in www.giustiziainsieme.it, 19 dicembre 2022
- MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, I, 324 ss.
- MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023 e in questo fascicolo
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000
- MULEO S., *Le "nuove" regola sulla prova nel processo tributario*, in www.giustiziainsieme.it, 20 settembre 2022
- MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario riformato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2022, 85 ss.
- PATTI S., *Le presunzioni semplici: rilievi introduttivi*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 3 ss.
- PATTI S., *Note in tema di presunzioni semplici*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2020, 3, 891 ss.
- POLI R., *Gli elementi strutturali del ragionamento presuntivo*, in PATTI S. - POLI R. (a cura di), *Il ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022, 27 ss.
- RANDAZZO F., *La prova "prima facie" nell'accertamento induttivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 17 ss.
- RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013 ss.
- SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023
- TARUFFO M., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, 733 ss.
- TUNDO F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 725 ss.

Sull'onere della prova dell'inerenza dei costi anche alla luce della recente novella

On the burden of proof of the inherence of costs also in the light of the recent news

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 15 novembre 2022, n. 33568)

LIVIO GUCCIARDO

Abstract

L'ordinanza n. 33568/2022 della Corte di Cassazione ribadisce che il principio di inerenza dei costi esprime una correlazione in concreto tra costi e attività d'impresa, che si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, a prescindere da valutazioni di natura quantitativa. L'antieconomicità di un costo, tuttavia, può fungere da elemento sintomatico del difetto di inerenza. In tale caso, ove il contribuente indichi i fatti che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare gli ulteriori elementi addotti in senso contrario, evidenziando l'inattendibilità della condotta del contribuente.

Parole chiave: principio di inerenza, deduzione dei costi, reddito d'impresa, onere della prova, antieconomicità

Abstract

The order no 33568/2022 of the Corte di Cassazione reaffirms that the principle of inherence of costs deals with a concrete correlation between costs and business activities, which results in a qualitative judgement, excluding quantitative assessments. The uneconomical aspect of a cost, however, can act as a symptomatic element of the lack of inherence. In such a case, if the taxpayer explains the facts that enable the cost to be traced back to the business activity, the Administration is supposed to demonstrate the further arguments put forward to the contrary, highlighting the unreliability of the taxpayer's behaviour.

Keywords: principle of inherence, deduction of costs, business income, burden of proof, uneconomical aspect

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** L'autonomia delle scelte gestorie dell'imprenditore nell'ambito della libertà di iniziativa economica. - **3.** (Segue). Il sindacato di congruità dei corrispettivi, dei proventi, delle spese e degli oneri in base al valore normale dei beni e dei servizi. - **4.** Il tema dell'onere della prova in ordine all'inerenza dei costi sostenuti dall'impresa. - **5.** L'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: una possibile soluzione. - **6.** Osservazioni conclusive.

1. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 33568/2022, è tornata a pronunciarsi sul principio di inerenza, affermando che questo esprime una correlazione in concreto tra costi e attività d'impresa, che si traduce in un giudizio di carattere qualitativo che prescinde da valutazioni di natura quantitativa (DELLA VALLE E., *Attività produttiva delocalizzata: inerenza e strumentalità dei beni in caso di comodato a terzi esteri*, in *Corr. trib.*, 2011, 13, 1046; FRANSONI G., *La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in FRANSONI G., a cura di, *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, Milano, 2008, 148; LUPI R.,

Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività, *Rass. trib.*, 2004, 6, 1935; NOCERINO O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, Milano, 2020; PEDROTTI F., *Note in merito al requisito di inerenza dei componenti del reddito d'impresa, al presupposto oggettivo irpef e irap e al presupposto soggettivo iva in un caso "patologico" di conferimento aziendale*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 1263; PROCOPIO M., *Il principio di inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, 1674; TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 5, 437; VICINI RONCHETTI A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Milano, 2016; VIGNOLI A., *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, Roma, 2012; ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., a cura di, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Milano, 2018, 462).

La pronuncia, che si innesta nel filone giurisprudenziale inaugurato dalle ordinanze della Suprema Corte n. 450 e n. 3170 del 2018, con cui si è inteso superare il pregresso orientamento che riteneva di potere ritrarre il principio di inerenza dall'art. 109, comma 5, TUIR, risulta tuttavia interessante per la posizione assunta in ordine al tema dell'antieconomicità dei costi.

La controversia alla base dell'ordinanza, infatti, sorge da un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2012 con cui l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione un importo corrispondente a costi non deducibili per provvigioni di ammontare significativo in rapporto a quello dei ricavi. Tali costi, in particolare, venivano giudicati dall'Amministrazione finanziaria sproporzionati poiché eccessivi rispetto «*alla consuetudine e agli usi*», oltre che non adeguatamente documentati da contratti.

Il principio di inerenza, che si identifica nel vincolo tra la spesa sostenuta e l'attività d'impresa esercitata, indirettamente, potenzialmente o in proiezione futura, da un lato, definisce e, dall'altro, delimita l'area dei costi che concorrono al reddito imponibile, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (Corte cost., 4 dicembre 2020, n. 262).

Una questione particolarmente rilevante relativa al principio di inerenza è però rappresentata dal potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare la deducibilità di un costo sopportato dall'impresa in virtù dell'utilità o del vantaggio recato, nonché della congruità o dell'antieconomicità del medesimo.

L'idea che nel principio di inerenza sia implicita anche una relazione di congruità con l'attività cui si riferisce il costo è sostenuta da un certo orientamento giurisprudenziale (Cass., sez. V, 17 gennaio 2020, n. 924; Cass., sez. V, 19 ottobre 2018, n. 26456; Cass., sez. V, 15 giugno 2018, n. 15860; Cass., sez. V, 15 giugno 2018, n. 15856; Cass., sez. V, 30 maggio 2018, n. 13601; Cass., sez. V, 24 luglio 2002, n. 10802; Cass., sez. V, 27 settembre 2000, n. 12813), corroborato da prassi ministeriale e dell'Agenzia delle Entrate (nella ris. 31 dicembre 2012, n. 113/E, si afferma la sindacabilità dei compensi dall'amministratore ritenuti «*insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi*»; cfr. anche circ. 7 aprile 2016, n. 11/E; circ. 16 marzo 2016, n. 5/E; circ. min. 16 giugno 1984, n. 20/9/613; Nota min. 8 aprile 1980, n. 9/121), che legittima il sindacato delle scelte imprenditoriali da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciononostante, più recenti pronunce hanno tratteggiato una nozione dell'inerenza fondata su di un «*giudizio qualitativo oggettivo*» (Cass., sez. V, 22 maggio 2019, n. 13764).

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 6368/2021, di recente, ha affermato che «*non assume rilevanza, in quanto tale, la congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi, dovendosi dare un giudizio di inerenza di carattere qualitativo e non quantitativo*», precisando, d'altra parte, che l'antieconomicità del costo (rispetto al ricavo atteso) può costituire un elemento sintomatico della carenza di inerenza (in conformità Cass., sez. V, 29 agosto 2022, n. 25471; Cass., sez. VI, 29 agosto 2022, n. 25427; Cass., sez. V, 18 agosto 2022, n. 24880; Cass., sez. V, 1 luglio 2022, n. 20962; Cass., sez. V, 5 aprile 2022, n. 10874; Cass., sez. VI, 17 marzo 2022, n. 8706; Cass., sez. V, 22 febbraio 2022, n. 5707; Cass., sez. VI, 3 febbraio 2022, n. 3358; Cass., sez. V, 28 gennaio 2022, n. 2606; Cass., sez. V, 28 gennaio 2022, n. 2599; Cass., sez. V, 28 gennaio 2022, n. 2598; Cass., sez. 28 gennaio 2022, n. 2597; Cass., sez. V, 28 gennaio 2022, n. 2596; Cass., sez. VI, 26 gennaio 2022, n. 2237; Cass., sez. V, 18 gennaio 2022, n. 1449; Cass., sez. VI, 17 dicembre 2021, n. 40625; Cass., sez. V, 25 novembre 2021, n. 36391; Cass., sez. V, 24

novembre 2021, n. 36391; Cass., sez. V, 5 novembre 2021, n. 31930; Cass., sez. VI, 3 novembre 2021, n. 31288; Cass., sez. VI, 19 ottobre 2021, n. 28813; Cass., sez. V, 15 settembre 2021, n. 24877; Cass., sez. V, 15 settembre 2021, n. 24856; Cass., sez. V, 9 settembre 2021, n. 24257; Cass., sez. V, 29 luglio 2021, n. 21660; Cass., sez. V, 6 luglio 2021, n. 19168; Cass., sez. V, 5 luglio 2021, n. 18898; Cass., sez. V, 10 giugno 2021, n. 16245; Cass., sez. V, 9 giugno 2021, n. 16003; Cass., sez. V, 7 giugno 2021, n. 15752; Cass., sez. V, 19 maggio 2021, n. 13572; Cass., sez. V, 18 maggio 2021, n. 13330; Cass., sez. V, 13 maggio 2021, n. 12854; Cass., sez. V, 22 marzo 2021, n. 8002; Cass., sez. V, 15 marzo 2021, n. 7183).

La questione dell'utilità, congruità o antieconomicità del costo, quindi, risulta essere particolarmente importante.

Ammettere o escludere che nell'inerenza sia implicito anche un giudizio di normalità del costo ha conseguenze pratiche evidenti, che si riverberano sulla formazione dell'imponibile dell'impresa e, conseguentemente, sulla determinazione dell'imposta.

Il tema riconduce essenzialmente a due questioni.

In primo luogo, poste le regole sulla determinazione del reddito d'impresa, occorre stabilire quale sia la legittima autonomia che compete all'imprenditore nelle scelte gestorie concernenti l'attività. Bisogna cioè domandarsi se autonomia e discrezionalità dell'imprenditore, nell'ambito della libertà di iniziativa economica, possano subire interferenze da parte di terzi.

In secondo luogo e in diretta connessione col primo interrogativo, occorre quindi stabilire se l'Amministrazione finanziaria possa limitare o sindacare tali scelte. Ci si domanda se l'imprenditore sia l'unico soggetto dotato delle prerogative in ordine alle scelte aziendali o se, al contrario, l'Amministrazione finanziaria possa sindacare le medesime in ragione di parametri di normalità da desumere dal mercato di riferimento in cui opera l'imprenditore. Occorre, dunque, stabilire se l'Amministrazione finanziaria sia dotata dei poteri di accertamento che possano legittimare un tale sindacato e, in tal caso, quali siano i presupposti di operatività dei medesimi.

2. Nell'ambito della libertà di iniziativa economica – sancita dall'art. 41 Costituzione – è noto che l'imprenditore, dotato di una propria discrezionalità, goda di autonomia nelle scelte organizzative dei fattori produttivi. Tale libertà, che si sostanzia nella possibilità di esercitare l'attività d'impresa secondo valutazioni proprie del soggetto che assume l'iniziativa, tuttavia, incontra il limite posto dal comma 2 della medesima norma, secondo cui, in particolare, l'iniziativa economica non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale. Ciò vale, in special modo, se le finalità sociali sono anche oggetto di apposita tutela costituzionale, come nell'ipotesi della realizzazione dell'integrità del gettito tributario e del rispetto, quindi, dell'obbligo della contribuzione fiscale in ragione della capacità contributiva (CAPOLUPO S., *Accertamento immobiliare tra principio di economicità e libertà di iniziativa economica*, in *il fisco*, 2011, 7, 1030).

Il tema dei limiti alla libertà di iniziativa economica risulta così particolarmente importante, anche per ciò che attiene al principio di inerenza dei costi.

La libertà di gestione dell'impresa è, come visto, di esclusiva competenza dell'imprenditore o, qualora esercitata in forma societaria, dell'organo amministrativo. Però, appare evidente che le scelte gestorie incidono direttamente sul bilancio dell'impresa stessa, riverberandosi sul *quantum* dell'obbligazione tributaria, con ciò emergendo la concreta possibilità che le scelte organizzative possano contrastare col diritto ad una giusta contribuzione.

In tale contesto si inserisce il tema dell'utilità o del vantaggio dell'operazione realizzata nell'esercizio d'impresa.

Dall'analisi della giurisprudenza, emerge che l'Amministrazione finanziaria tenda talvolta a contestare la deducibilità di un costo, per carenza di inerenza, in ragione dell'inutilità del medesimo o della svantaggiosità dell'operazione conclusa dal contribuente.

L'ingiustificata di tali contestazioni risiede in primo luogo nell'inesistenza di un vincolo normativo che imponga all'imprenditore di potere dedurre solamente i costi che abbiano determinato utilità all'attività. Inoltre, con tutta evidenza, qualora fosse accettata la tesi secondo cui un costo per essere

dedotto debba apportare utilità all'impresa, si rischierebbe di addivenire a conclusioni aberranti. Difatti, se così fosse – ossia se un costo valutato *ex post* come svantaggioso, sebbene afferente alla sfera d'impresa, dovesse essere ritenuto indeducibile – si dovrebbe pure sostenere che tutti costi infruttiferi dovrebbero essere giudicati come fiscalmente indeducibili. Si arriverebbe così a traguardare un risultato inaccettabile. Infatti, ciò che assume rilievo non è tanto la concreta utilità o vantaggiosità del costo sostenuto dall'impresa, quanto, piuttosto, la riferibilità del medesimo all'ambito dell'impresa (ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, cit., 480).

Un recente e condivisibile orientamento giurisprudenziale ha puntualmente precisato che «è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta» (Cass., sez. V, 18 ottobre 2018, n. 26202).

Qualora, di converso, dovesse accettarsi la legittimità del sindacato di inerenza che possa coinvolgere anche un giudizio di merito sulle strategie commerciali e finanziarie dell'imprenditore si minerebbe, anzitutto, l'esigenza di tutelare la certezza del rapporto tributario – potendosi in tal guisa potenzialmente alimentare la litigiosità tra Fisco e contribuenti – e si attribuirebbe, poi, all'ordinamento tributario la funzione di selezionare le imprese sulla base della capacità e dell'avvedutezza di chi le gestisce, distinguendo quelle ammesse da quelle non ammesse a dedurre gli oneri sostenuti.

La deducibilità del costo non può essere vincolata alla buona riuscita dell'operazione imprenditoriale, poiché seguendo tale ragionamento si giungerebbe a sancire la carenza di inerenza di ogni componente negativo sopportato dall'impresa che non ha determinato alcun beneficio economico (MASTELLONE P., *Indeducibilità delle spese "qualitativamente" non inerenti: il sindacato del Fisco tra libertà di iniziativa economica e capacità contributiva*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 5, 436 ss.).

L'autonomia dell'imprenditore, nella sua originalità e peculiarità, non può essere vincolata al buon esito dell'operazione imprenditoriale, che peraltro può inserirsi in una strategia assai più ampia e non necessariamente e direttamente correlabile a singole componenti positive. È infatti pure opportuno osservare come la mancata percezione della valida ragione economica dell'operazione, ricercata solo negli angusti confini del singolo atto di scambio, possa limitare la comprensione della scelta operata e quindi la ragione che ha indotto l'imprenditore, nella sua autonomia, a sostenere un determinato costo (FICARI V., *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Milano, 2004, 314).

In sostanza, ogni giudizio sulla ragionevolezza economica di un costo dipende dalla variabilità nel tempo del processo di produzione al quale devono essere adattate le scelte di gestione, rimanendo esclusa ogni ingerenza da parte di soggetti terzi all'imprenditore nella determinazione delle stesse, il quale, nei limiti imposti dalla legge e, in specie dall'art. 41, comma 2, Cost., è il solo *dominus* (MENTI F., *Il costo sproporzionato e il principio di inerenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, II, 1244 ss.).

3. Per entrare nel vivo del secondo interrogativo posto – ovvero se l'Amministrazione finanziaria possa limitare o sindacare le scelte dell'imprenditore – deve anzitutto ritenersi del tutto destituita di ogni fondamento giuridico pure la tesi secondo cui il Fisco possa procedere al sindacato dei corrispettivi, dei proventi, delle spese e degli oneri dell'impresa seguendo criteri di congruità. Si tratta, in specie, dei casi in cui si consideri la difformità tra valore normale e componente dichiarato come indicatore dell'esistenza di un corrispettivo aggiuntivo non dichiarato, quando sono in gioco proventi, o della inesistenza di una parte del corrispettivo dichiarato, quando si tratta di oneri. La *ratio* delle rettifiche troverebbe giustificazione nella sussistenza di un corrispettivo eccessivo e abnorme rispetto all'attività esercitata dall'impresa, così da farlo ritenere estraneo. L'eccessività postulerebbe la non inerenza.

La sproporzione o incongruità, intesa come devianza dai valori medio-normali, tra la decurtazione patrimoniale e il vantaggio economico conseguito, tuttavia, non può rappresentare una causa autonoma di indeducibilità del costo: questa può, al più, assumere valore segnaletico di un rapporto dissimulato (BALLANCIN A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 599).

In primo luogo, è infatti opportuno precisare che la valutazione riferita al valore normale ai sensi dell'art. 9 TUIR conferisce all'Amministrazione finanziaria un margine discrezionale ampio, che facilmente può sfociare in arbitrio. È inoltre dirimente assumere che il riferimento al valore normale è disposto dalla legge in fattispecie tassativamente elencate e non è posto come principio sistematico in materia di reddito d'impresa (TARDINI M., *L'anti-economicità dei fatti di gestione aziendale: congruità, inerenza e valore normale*, in *il fisco*, 2012, 22, 3434).

La congruità del costo – come peraltro già affermato – può avere rilevanza per la contestazione dell'ineducibilità, ma solamente come indizio di estraneità (qualitativa) all'impresa, cioè alla stregua di elemento sintomatico di una possibile anomalia.

Se l'art. 9 TUIR avesse la funzione di criterio generale di misurazione dei componenti di reddito, gli artt. 58, 85 e 86 TUIR, che assumono come valore il corrispettivo, verrebbero svuotati di significato. L'art. 9 ha invero un altro scopo, quello, cioè, di convertire in denaro i corrispettivi in natura. In presenza di un corrispettivo già stabilito, l'art. 9 TUIR non potrebbe assurgere a regola diretta alla sua rettifica. Qualora così fosse, infatti, il contribuente che determinasse i componenti di reddito sulla base dei corrispettivi pattuiti, in un valore non in linea con quello ritenuto normale, violerebbe sempre l'art. 9 TUIR, tanto da legittimare in ogni caso una rettifica del suo reddito (ZIZZO G., *Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 862).

L'Amministrazione finanziaria - avuto riguardo del normale valore di mercato dei componenti attivi e passivi ai sensi dell'art. 9 TUIR - si ritiene, quindi, possa esercitare un sindacato sui costi sostenuti dall'impresa, senza però potere fondare l'accertamento sul solo elemento della congruità o dell'antieconomicità (COVINO S. - LUPI R., *Eccessività delle spese e contestazioni sull'inerenza*, in *Dialoghi tributari*, 2011, 6, 625).

La valutazione del principio di inerenza secondo canoni di congruità del costo rispetto all'attività d'impresa, che costituisce manifestazione del più generale principio di ragionevolezza, può consentire di rivelare se le condotte imprenditoriali siano espressive di un coerente perseguimento del programma (BORIA P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 10, 771). Tuttavia, il sindacato di congruità non può mai consistere in una pura e semplice non condivisione delle scelte imprenditoriali, ma in una valutazione complessiva del rapporto di inerenza, rimanendo in ogni caso – si ribadisce – non isolatamente sufficiente a dimostrare l'estraneità del costo.

La tesi secondo cui nell'inerenza sia insita anche una relazione in ordine alla congruità del costo pare così superata dalla giurisprudenza che attribuisce oggi a questa un'interpretazione più rispettosa dei criteri generali di determinazione del reddito d'impresa e del principio di libera iniziativa delle scelte dell'imprenditore (VICINI RONCHETTI A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 556).

Nella più recente giurisprudenza di legittimità si ribadisce come il sindacato non possa spingersi alla verifica oggettiva circa la necessità od opportunità di un costo, come della sua congruità o antieconomicità, rispetto dell'attività esercitata, quindi sino a valutare la strategia commerciale, che rimane riservata all'imprenditore (Cass., sez. V, 27 marzo 2019, n. 8506; Cass., sez. V, 26 settembre 2018, n. 22938; Cass., sez. V, 6 giugno 2018, n. 14579).

Il costo, per potere positivamente superare il giudizio di inerenza e partecipare alla formazione dell'imponibile, deve presentare una relazione con l'attività d'impresa esercitata, anche in un'ottica indiretta, potenziale o in proiezione futura. Specularmente, ogni elemento ad essa estraneo deve porsi al di fuori della medesima. La sussistenza di una relazione di utilità o vantaggio, di congruità o economicità del costo sostenuto rispetto all'attività esercitata, non essendo fondata su una previsione normativa cogente, non è elemento costitutivo indispensabile ai fini della deducibilità, la cui carenza possa legittimare un'esclusione dal calcolo del componente reddituale dal risultato fiscale dell'impresa.

4. Poste tali premesse, in virtù delle quali le scelte di gestione dell'imprenditore, in linea di principio, non possono essere oggetto di sindacato da parte di terzi e tantomeno da parte dell'Amministrazione

finanziaria, quantunque ritenute svantaggiose, incongrue o antieconomiche, deve per conseguenza rilevarsi l'illegittimità dei provvedimenti impositivi (emessi ai sensi dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973) fondati su tali argomenti.

Difatti, l'orientamento giurisprudenziale alla luce del quale le rettifiche al reddito d'impresa possano trovare giustificazione nel discostamento tra corrispettivo e valore normale, ancorché ancorato ad un folto numero di pronunce, non pare tenere in debita considerazione le ragioni prima evidenziate e ora sussunte da una più recente impostazione, assai più attenta alla sistematica della disciplina sul reddito d'impresa.

L'infondatezza della tesi su cui si basano di tali accertamenti, tuttavia, non discende solamente dalle questioni prima affrontate, ma è congiunta ad ulteriori e al pari pregnanti argomenti di ordine generale, legati al metodo di determinazione del reddito dei soggetti esercenti attività d'impresa.

Tale reddito, come noto, è infatti analiticamente determinato e si fonda sulle scritture contabili e sul bilancio d'esercizio, che costituiscono elemento cardine nella disciplina tributaria riservata ai soggetti esercenti attività economiche.

Sul punto occorre, prima di tutto, ricordare che, sotto il profilo fiscale, le scritture contabili assumono una funzione giuridica ed hanno, perciò, una rilevanza sia interna, per la determinazione del reddito d'impresa, che esterna, allo scopo di permettere all'Amministrazione finanziaria di verificare la correttezza di detta determinazione.

È così, dunque, che la definizione del reddito d'impresa secondo criteri di effettività – ossia in forza delle risultanze delle scritture contabili – e il controllo della regolarità e della completezza delle scritture stesse da parte dell'Amministrazione finanziaria sono due aspetti complementari di un unico sistema normativo (PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, Milano, 2012, 36).

Se il reddito d'impresa è determinato in base alle scritture contabili, allora l'Amministrazione finanziaria, prima di procedere alla rettifica del reddito dichiarato, deve dimostrare che le scritture non sono tenute correttamente o che le medesime sono inattendibili. È attribuita, infatti, una presunzione di veridicità della contabilità in favore del contribuente, consistente in un'efficacia probatoria privilegiata della stessa, caratterizzata da una funzione garantistica che esse svolgono rispetto alle argomentazioni utilizzabili dal Fisco. Pertanto, la loro regolare tenuta o la loro attendibilità obbliga gli Uffici ad adottare metodi di accertamento più rigorosi, potendo procedere in via induttiva solamente nei casi in cui sia stata previamente dimostrata l'assenza o la sostanziale inattendibilità dell'impianto contabile (TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 7).

Si ritiene che la rettifica delle risultanze contabili, in assenza di irregolarità particolarmente gravi, debba essere subordinata a requisiti rigorosi, come la prova documentale o le presunzioni gravi, precise e concordanti, poiché alle scritture regolarmente tenute è attribuito normativamente un grado di attendibilità elevato, nel senso che le loro risultanze non possono essere smentite da qualsiasi dimostrazione più probabile, ma solo da argomentazioni che abbiano i requisiti previsti dall'art. 2729 c.c. (LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 186).

È quindi il caso di osservare che le scritture contabili e il bilancio d'esercizio, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, rappresentando prova legale controvertibile, costituiscono un limite all'azione dell'Amministrazione finanziaria, alla quale, di talché, incombe l'onere di disconoscere la sussistenza di elementi negativi o appurare l'esistenza di ulteriori elementi positivi rispetto a quelli che concorrono a formare il reddito dichiarato.

Pertanto, se è vero che l'accertamento ex art. 39 D.P.R. n. 600/1973 debba essere basato sull'inattendibilità delle annotazioni sulle scritture contabili, facendo gravare sull'Amministrazione finanziaria la dimostrazione della stessa, non pare potersi giustificare quell'orientamento che, tendendo a sovvertire le regole, ritiene sussistente nell'ordinamento tributario un'inversione dell'onere probatorio correlato alla deducibilità dei costi, che farebbe incombere sul contribuente l'obbligo di dimostrare l'inerenza del singolo componente negativo di reddito all'attività d'impresa, pena il disconoscimento del medesimo (Cass., sez. V, 14 marzo 2022, n. 8221; Cass., sez. V, 11 gennaio 2018, n. 439; Cass., sez. V, 4 ottobre 2017, n. 23164).

Tale giurisprudenza permetterebbe, dunque, l'esecuzione di accertamenti analitico-induttivi, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, qualora il contribuente non riesca a dimostrare l'inerenza del costo all'attività d'impresa tramite l'esibizione di documentazione di supporto da cui ricavare l'importo, la ragione e la coerenza economica.

Ebbene, con precipuo riguardo ai componenti negativi di reddito, è tuttavia opportuno osservare che la contabilizzazione di un costo nel bilancio d'esercizio e la sua deduzione ai fini tributari non rappresenta una concessione che comporta una deroga alle regole che caratterizzano il reddito d'impresa, ma costituisce la modalità con cui quantificare il reddito imponibile. Perciò, la prospettiva alla luce della quale debba essere il contribuente a dimostrare l'inerenza di un costo regolarmente contabilizzato e dedotto sembra rovesciare le regole di determinazione del reddito d'impresa. La natura differenziale del reddito d'impresa assume, infatti, quale regola implicita e di origine economica prima che giuridica, la deducibilità di un componente annotato e afferente all'attività d'impresa come legittima. Il disconoscimento di un costo da parte dell'Amministrazione finanziaria deve necessariamente essere conseguenza di una dimostrazione a cura della stessa (COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Milano, 2012, 349 ss.).

Sembra, semmai, assai più persuasivo quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che, in tema di deducibilità dei costi, stabilisce che, laddove l'Amministrazione finanziaria contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilità, la stessa ha l'onere di provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura non è stata in realtà mai posta in essere, indicando gli elementi presuntivi o indiziari sui quali fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della deduzione del costo altrimenti ineducibile, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti. Più in particolare, la dimostrazione a carico dell'Amministrazione finanziaria è raggiunta qualora siano forniti validi elementi che, alla stregua dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 54, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi, per affermare che le fatture sono state emesse per operazioni fittizie, ovvero che dimostrino in modo certo e diretto la inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione. Infatti, nell'ordinamento tributario, gli elementi indiziari, ove rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza, danno luogo a presunzioni semplici le quali, proprio a mente degli univoci precetti dettati dalle sopra indicate previsioni normative, sono idonee, di per sé sole considerate, a fondare il convincimento del giudice. Assolto in tal guisa l'onere della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria, grava poi sul contribuente la dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cass., sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28650).

Sul punto, tuttavia, occorre qualche precisazione.

Le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria sull'inerenza rappresentano un giudizio di fatto costituito da una componente oggettiva e una valutativa, in cui solo la prima può essere oggetto di prova, formata, nel caso di specie, dalla dimostrazione dell'effettività dell'operazione (prova dell'avvenuta transazione da cui è conseguito il corrispettivo). La componente valutativa, diversamente, non può essere oggetto di prova, ma, al più, potrà essere comprovata l'attendibilità delle argomentazioni volte a sostenere l'ipotesi dell'Amministrazione finanziaria che mira a dimostrare l'estraneità del costo, quale carenza di inerenza, rispetto all'attività d'impresa. In quest'ultimo caso si tratterà, più propriamente, di persuasività degli argomenti utilizzati per dimostrare l'assenza di inerenza.

Ecco, quindi, che la giustezza dell'impostazione giurisprudenziale da ultimo illustrata – ove si precisa quale sia la sequenza imposta nel riparto dell'onere della prova – ha valore solamente per gli elementi oggettivi del costo, quali l'effettività (concreto sostenimento del costo o prova dell'avvenuta esecuzione del pagamento) ovvero la corretta documentazione e contabilizzazione del componente negativo. Tali circostanze, infatti, possono essere oggetto di verifica e di eventuale contestazione, risultando facilmente riscontrabili e valutabili.

Ciò, tuttavia, non pare potersi asserire in ordine alla componente valutativa, in quanto la riscontrabilità del rapporto di inerenza può non desumersi da elementi oggettivamente vagliabili alla stregua di fatti certi.

Per conseguenza non pare potersi neppure aderire a quella giurisprudenza che ritiene di potere fare ricadere l'onere di dimostrare l'inerenza del costo sul contribuente sulla base del canone della vicinanza della prova (Cass., sez. V, 30 maggio 2018, n. 13588). Anche in tal caso sembra sovvertita la sequenza sul riparo dell'onere della prova, che fa gravare l'onere dimostrativo sull'Amministrazione finanziaria, salvo poi concedere al contribuente il diritto di eccepire.

Più aderente al dato normativo appare invece l'impostazione assunta dalla Cassazione con la pronuncia n. 18904/2018, in cui è pianamente espressa la massima alla luce della quale *«L'inerenza è [...] un giudizio; la prova dunque deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, "originario", poiché si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa»*.

La sentenza non trascura di evidenziare come in talune circostanze la prova di inerenza del costo, al di là degli elementi costitutivi, possa risultare particolarmente difficile, laddove si tratti di un'operazione *«complessa o anche atipica od originale rispetto alle usuali modalità di mercato»*.

In tali casi, può venire in soccorso, ancorché in concorso con ulteriori elementi di riscontro, *«un giudizio sulla congruità (e antieconomicità) della spesa»*. Tale giudizio, però, dovrebbe solamente avere *«valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente»*.

5. L'irrisolutezza giurisprudenziale connessa al tema dell'onere della prova, che invero non involge solamente il tema dell'inerenza dei costi, ha indotto il legislatore ad introdurre, nell'ambito della riforma della giustizia tributaria, una norma che, sebbene da taluni ritenuta sovrabbondante, pare potere riordinare il quadro normativo di riferimento.

Una delle novità sortite dalla riforma della giustizia e del processo tributario è rappresentata dall'art. 6 L. 31 agosto 2022, n. 130, che ha aggiunto il comma 5-bis all'art. 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente le modalità di riparto dell'onere della prova.

La norma, inaspettatamente inclusa nel testo di legge ed entrata in vigore dal 16 settembre 2022, stabilisce che *«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»*.

In ambito tributario risultava pacifica l'applicabilità dell'art. 2697 c.c.

Nella sequenza fissata dalla norma civilistica si stabilisce che chi promuove l'azione, l'Amministrazione finanziaria, deve provare i fatti costitutivi della stessa, mentre al contribuente, di conseguenza, deve spettare l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

È stato tuttavia osservato che in ambito tributario tale sequenza sembri essere stata rovesciata da una certa giurisprudenza in cui si è teso far ricadere sul contribuente l'onere della prova (Cass., sez. VI, 11 giugno 2021, n. 16597; Cass., sez. V, 14 aprile 2022, n. 12127; Cass., sez. V, 6 giugno 2019, n. 15320; Cass., sez. V, 9 novembre 2018, n. 28671).

Ebbene, la novella normativa sembra aprire a nuove prospettive. Si introduce una norma propria dell'ordinamento tributario, superando il pregresso riferimento civilistico all'art. 2697 c.c. Si stabilisce

che, in ogni caso, ricade sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate. Con la conseguenza che debba sempre essere il Fisco a dimostrare le violazioni commesse dal contribuente, potendosi - in prima analisi - dirsi superato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la prova dei maggiori ricavi ricada sull'Amministrazione finanziaria e, al contrario, quella in ordine a costi ed oneri in ogni caso sul contribuente che ne opponga l'effettiva sussistenza ed inerenza (DEOTTO D. - LOVECCHIO L., *L'amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in *il fisco*, 2022, 39, 3714).

D'altra parte, l'esistenza degli ampi poteri istruttori di cui gode l'Amministrazione finanziaria dovrebbe indurre a ritenere che la medesima possa appurare autonomamente gli elementi a sostegno della propria contestazione, senza necessità alcuna che possa giustificare un'inversione dell'onere della prova. Ciò, naturalmente, senza snaturare lo schema legale delle presunzioni, che rimarrà vigente ed inalterato.

Secondo la nuova disciplina sull'onere della prova, dunque, il giudice dovrebbe essere vincolato ad un'analisi profonda dell'impianto probatorio esistente, potendosi in tal modo superare quelle impostazioni di matrice giurisprudenziale che tendevano a gravare il contribuente della dimostrazione di quanto esposto in dichiarazione.

La legge parrebbe imporre, quindi, il dovere degli Uffici di dare in giudizio una prova circostanziata, puntuale e specifica con riferimento a quanto di volta in volta viene richiesto dalle norme tributarie, dei fondamenti di fatto della maggiore pretesa e delle correlate sanzioni.

In definitiva, la novella parrebbe indurre a ritenere che in tema di inerenza – come su molti altri – i consolidati orientamenti giurisprudenziali che evocano un diverso riparto dell'onere della prova debbano essere superati (MULEO S., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *www.giustizia-insieme.it*, 20 settembre 2022).

È tuttavia opportuno rilevare che la Cassazione – ancorché in via incidentale e in prima approssimazione – ha già avuto modo di esprimersi sul contenuto della nuova norma, dando l'impressione di non intendere mutare gli orientamenti consolidati sul tema, precisando che «il comma 5 bis dell'art.7 d.lgs. n. 546/1992 [...] ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali [...] non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio». Secondo la Suprema Corte, in buona sostanza, «la nuova formulazione legislativa [...] 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» (Cass., sez. V, 27 ottobre 2022, n. 31878).

6. In tale quadro, non risulta pregevole la ricostruzione operata dall'ordinanza in nota.

In particolare, non convince la parte della pronuncia in cui si afferma che «l'onere probatorio che grava sul contribuente attiene all'esistenza di circostanze fattuali che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa; ma laddove l'Amministrazione adduca ulteriori elementi tali da far ritenere - per sé soli o in combinazione con quelli portati dal contribuente - che il costo non sia, in realtà, correlato all'attività d'impresa, essa ultima è tenuta a fornire la prova della propria contestazione».

Tale impianto sembrerebbe far gravare sul contribuente l'onere di provare l'inerenza del costo all'attività d'impresa, imponendo un'inversione a favore del Fisco, che, confermando l'orientamento espresso dall'ordinanza n. 31878/2022, sembra non tenere conto del contenuto del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Nella pronuncia - in cui si ribadisce che l'Amministrazione non può spingersi a sindacare le scelte imprenditoriali - si legittima la valutazione circa la congruità od antieconomicità della spesa, intesa come proporzionalità fra importi corrisposti ed utilità conseguite, che tuttavia può intervenire quale elemento sintomatico del difetto di inerenza, ossia allo scopo di far emergere l'inattendibilità della condotta del contribuente.

Occorre nondimeno evidenziare che nozione di inerenza – come condivisibilmente assunto dalla pronuncia – va distinta dalla congruità del costo. Quest'ultima può avere rilevanza per la contestazione

dell'ineducibilità, ancorché come indizio di estraneità (qualitativa) all'impresa, cioè alla stregua di elemento rivelatore. L'antieconomicità della condotta imprenditoriale, infatti, non costituisce elemento da solo sufficiente ad integrare le presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a sostenere la pretesa impositiva accertata in via analitico-induttiva.

Tuttavia, nella cornice della recente novella normativa il punto nodale, afferente all'onere della prova, è individuare la corretta sequenza che parrebbe doversi esigere dall'Amministrazione finanziaria e, nel controllo sull'osservanza di questa, dal Giudice tributario. Difatti, in tema di inerenza, diversamente da quanto affermato dalla sentenza in commento, dovrebbe imporsi la necessità che a provare, in prima battuta, l'estraneità del componente reddituale debba essere l'Amministrazione finanziaria e che, agli elementi forniti da quest'ultima, il contribuente, sul quale gravano già i menzionati oneri contabili, ne possa opporre ulteriori volti a dimostrare, non solamente l'effettività, ma soprattutto la riferibilità all'attività d'impresa.

Pare quindi corretto pensare che – all'opposto di quanto sostenuto dalla citata pronuncia n. 31878/2022 – la nuova formulazione legislativa stabilisca un onere probatorio più gravoso rispetto ai principi già affermati in giurisprudenza, venendo oggi conferito un ruolo centrale al Giudice, che, fermo il principio di divieto di scienza privata, sembrerebbe chiamato a valutare legittimità e fondatezza della pretesa impositiva e/o sanzionatoria sulla base delle prove che l'Amministrazione finanziaria ritiene di far valere in giudizio.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BALLANCIN A., *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 590 ss.
- BORIA P., *La ricostruzione del principio di inerenza nella giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 10, 768 ss.
- COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Milano, 2012
- CAPOLUPO S., *Accertamento immobiliare tra principio di economicità e libertà di iniziativa economica*, in *il fisco*, 2011, 7, 1027 ss.
- COVINO S. - LUPI R., *Eccessività delle spese e contestazioni sull'inerenza*, in *Dialoghi tributari*, 2011, 6, 625 ss.
- DELLA VALLE E., *Attività produttiva delocalizzata: inerenza e strumentalità dei beni in caso di comodato a terzi esteri*, in *Corr. trib.*, 2011, 13, 1044 ss.
- DEOTTO D. - LOVECCHIO L., *L'amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in *il fisco*, 2022, 39, 3713 ss.
- FIGARI V., *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Milano, 2004
- FRANSONI G., *La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in FRANSONI G. (a cura di), *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, Milano, 2008
- LUPI R., *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, *Rass. trib.*, 2004, 6, 1935 ss.
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988
- MASTELLONE P., *Indeducibilità delle spese "qualitativamente" non inerenti: il sindacato del Fisco tra libertà di iniziativa economica e capacità contributiva*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 5, 436 ss.
- MENTI F., *Il costo sproporzionato e il principio di inerenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, II, 1244 ss.
- MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia Insieme*, www.giustizainsieme.it, 20 settembre 2022
- NO CERINO O., *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, Milano, 2020
- PEDROTTI F., *Note in merito al requisito di inerenza dei componenti del reddito d'impresa, al presupposto oggettivo IRPEF e IRAP e al presupposto soggettivo IVA in un caso "patologico" di conferimento aziendale*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 1260 ss.
- PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, Milano, 2012
- PROCOPIO M., *Il principio di inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, 1671 ss.

- TARDINI M., *L'anti-economicità dei fatti di gestione aziendale: congruità, inerenza e valore normale*, in *il fisco*, 2012, 22, 3428 ss.
- TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 5, 437 ss.
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999
- VICINI RONCHETTI A., *Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, I, 551 ss.
- VICINI RONCHETTI A., *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Milano, 2016
- VIGNOLI A., *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, Roma, 2012
- ZIZZO G., *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Milano, 2018
- ZIZZO G., *Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 860 ss.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Alle SS.UU. il regime dell'appello non notificato a tutte le parti del primo grado (Cass., 1° marzo 2023, n. 6205)

ALBERTO MARCHESELLI

La massima della Suprema Corte

Costituisce questione di particolare importanza, tale da richiedere l'intervento delle Sezioni Unite, quella sull'applicabilità degli artt. 331 e 332 c.p.c., all'appello tributario. Con la conseguenza che è dubbio se, nel caso di pluralità di parti nel processo di primo grado, l'appello vada comunque notificato, a pena di difetto di integrità del contraddittorio, a tutte le altre parti, anche in presenza di cause scindibili.

Il (tentativo di) dialogo

Come noto, notevoli problemi sono connessi alla presenza di più parti nel processo.

Il problema assume una connotazione particolare in sede di appello, ove possono riprodursi i problemi del litisconsorzio, con la peculiarità che la norma di cui all'art. 53, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, prevede, *tout court*, la notifica dell'appello a tutte le parti presenti nel grado precedente.

Una prima ipotetica conseguenza, sul piano logico, potrebbe essere desumerne la nullità, oppure la inammissibilità, dell'appello notificato ad alcune soltanto.

Come noto, la giurisprudenza consolidata ha opinato diversamente.

In effetti, sul piano pratico, la presenza di più parti nel processo di primo grado può derivare dal fatto che, già in primo grado, sussistesse un caso di litisconsorzio necessario (esempio, impugnazione dell'avviso di accertamento da parte di soci e società di persone) ovvero dal fatto, diverso, che, pur in assenza di litisconsorzio in primo grado, vi fossero comunque presenti più parti (esempio, un ricorso cumulativo contro più atti di autorità diverse, l'impugnazione di una cartella nei confronti di ente impositore e agente riscossione, ecc.).

Sempre secondo la giurisprudenza consolidata, la norma dell'art. 53, comma 2, imporrebbe in entrambi i casi che l'appello vada notificato a tutte le parti, ma l'omessa notifica, però, non produrrebbe le stesse conseguenze in tutti i casi.

A valle della regola dell'art. 53, sarebbe infatti applicabile la distinzione sottesa agli artt. 331 e 332 c.p.c. e, quindi, dovrebbe distinguersi tra l'ipotesi di più parti in primo grado in cause inscindibili o dipendenti, da un lato, e la diversa ipotesi di più parti in primo grado in cause scindibili, dall'altro.

Le cause inscindibili non sono, secondo la giurisprudenza (e la stessa ordinanza di rimessione), solo quelle nelle quali sussistesse un litisconsorzio necessario sostanziale tra le parti originarie. Si afferma (e ripete nella ordinanza in commento) che il concetto di causa «inscindibile», di cui all'art. 331 c.p.c., va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche a quelle di litisconsorzio

(*) 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.

necessario processuale, che si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare giudicati contrastanti per le parti in giudizio. Tale categoria ha una portata in parte ambigua, non essendo agevole stabilire un criterio che individui le situazioni in cui è necessaria la decisione unica (in effetti la definizione è sostanzialmente tautologica). Sul punto la giurisprudenza ha, ovviamente, un approccio casistico e la questione si presterebbe ad approfondimenti monografici.

Le cause dipendenti sono quelle logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, che meritano, per esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi per tutte le parti.

Le cause scindibili, infine, sono quelle connesse ma non dipendenti (esempio l'impugnazione di una intimazione di pagamento - o cartella - per vizi propri e l'impugnazione dell'avviso non notificato) o quelle aventi ad oggetto rapporti autonomi trattati nello stesso processo di primo grado.

Nel caso di cause inscindibili o dipendenti, in caso di omessa notifica a tutte le parti, secondo la giurisprudenza consolidata, l'appello è ammissibile, ma il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio. Se il giudice non ordina l'integrazione, l'appello resta ammissibile ma vi è nullità processuale rilevabile anche d'ufficio davanti alla Corte di Cassazione. Se il giudice la ordina ma non viene obbedito, l'appello diviene inammissibile (art. 331 c.p.c.).

Nel caso, invece, si tratti di cause scindibili, l'orientamento fin qui consolidato riteneva applicabile l'art. 332 c.p.c. e che, quindi, il processo di appello potrebbe svolgersi anche senza tutte le parti, assicurandosi solo che tutti gli eventuali appelli corrano riuniti. In questo caso il giudice ordina che l'appello sia notificato alle parti nei confronti delle quali non è ancora scaduto il termine per appellare. Se non si notifica, il processo è comunque sospeso fino a che non scade il termine per impugnare anche per tutti gli assenti (332 c.p.c.).

La assai pregevole ordinanza in rassegna rimette in discussione questo assetto, sulla base di due argomenti.

Il primo argomento è che la disciplina di cui all'art. 53, comma 2, potrebbe esaurire la disciplina della materia, non lasciando spazio agli artt. 331 e 332 c.p.c.

Il secondo è il rilievo di un inconveniente. Può essere che chi riceve un appello voglia indirizzare il suo appello incidentale anche a parti cui non è stato notificato quello principale ma, dato che l'appello incidentale si deposita e non si notifica (art. 54), l'appellante incidentale si vedrebbe privato del diritto di agire verso le altre parti.

Qualche spunto di riflessione in merito.

Quanto al primo argomento, una possibile lettura alternativa è che l'art. 53 preveda, in generale, la notifica dell'appello e gli artt. 331 e 332 distinguano, a valle, tra le conseguenze della omissione della notifica nelle diverse ipotesi.

Quanto al secondo argomento, indubbiamente elegante, una lettura alternativa è che l'appello incidentale, quando sia destinato a rivolgersi anche a parti non evocate dall'appello principale, debba essere non solo depositato, ma anche notificato a queste ultime. Ciò sarebbe più pratico e conforme a esigenze di economia processuale: eviterebbe la necessità di notifiche inutili (che invece si avrebbero in tutti i casi di notifica dell'appello principale a una parte che non interessa né all'appellante principale, né a quello incidentale).

In ogni caso, anche ad ammettere che l'art. 53 escluda gli artt. 331 e 332 c.p.c., parrebbe che la conseguenza della omessa notifica a tutte le parti dovrebbe continuare ad essere non la inammissibilità dell'appello in via immediata, ma solo in caso di omessa integrazione, dopo l'ordine del giudice.

Si resta in attesa della pronuncia delle SS.UU.

Prodigit: alcune domande di metodo e qualche semplice proposta

ENRICO MARELLO

I. La critica ha a che fare con l'analisi, con la distinzione. Ripescando pedantemente "critico" dal DELI, p. 416, otteniamo: «esame a cui la ragione sottopone fatti e teorie per determinare in modo rigoroso certe loro caratteristiche», «denuncia di un'imperfezione, di un difetto di un errore».

Non esistono, a ben vedere, critiche distruttive. Quando si percepisce una critica come distruttiva significa solo che nella comunicazione non è stata esplicitata chiaramente la fallacia che si vuole correggere: chiarita la fallacia, la soluzione emerge naturalmente.

Prodigit è certamente un progetto interessante ed è naturale che sia oggetto di critica. Questa è la normalità nelle società occidentali aperte e libere e la critica pubblica è uno degli inneschi principali della formazione di un pensiero democratico.

Prodigit è in uno stato di primo avvio e se da una parte è ingeneroso rivolgere a questo progetto critiche rispetto a forme che non si sa se saranno mai concretizzate, d'altra parte è pur sempre interessante ragionare in logica condizionale *what-if*, pensando alle forme che potrebbe assumere e cercando di prevederne i possibili difetti (le previsioni su un sistema predittivo sono una divertente nemesi), indicando magari qualche correttivo.

Sia che lo si consideri come sistema di predizione, sia che lo si immagini come un grande sistema di reperimento dell'informazione giuridica, a fondamento di Prodigit vi sono i dati che comporranno il *data lake*, l'enorme base di dati su cui si impianteranno gli algoritmi di elaborazione.

Prima viene il dato: il sistema, per quanto intelligente, difficilmente produrrà un output qualitativamente migliore del dato da cui proviene.

Crederne che il sistema di AI trasformi un dato cattivo in un output buono è resuscitare l'alchimia, che è scienza divertente e meritevole di essere studiata, ma come molti giuristi razionalisti e carenti di fantasia resto dell'idea che il piombo resta piombo e l'oro, beh, resta oro.

Su questi dati vorrei appuntare un paio di piccoli spilli.

I dati, nel caso di specie, saranno soprattutto sentenze (anche se la banca dati potrebbe contenere una buona fetta di legislazione tributaria, almeno richiamata per *link*).

Possiamo porci almeno tre interrogativi generali su questi dati: (1) quali sentenze verranno inserite nella banca dati consultabile; (2) come saranno rappresentate; (3) come saranno rese disponibili.

Tenterò qualche provocazione sui primi due interrogativi, lasciando il terzo a un contributo più esteso di prossima pubblicazione.

II. Quali sentenze nella banca dati?

L'attuale *def.finanze.it* contiene una selezione di sentenze di merito. Nella banca dati attuale non sono contenute tutte le sentenze: è sufficiente interrogare il database con riferimento a una specifica autorità e a uno specifico anno per rendersi conto che si tratta di una selezione. I criteri di selezione sono molteplici, in parte dipendenti dai "vecchi" massimari locali, in parte dipendenti da altre fonti di caricamento del dato.

Il contenuto delle banche dati private (senza fare pubblicità, ma in Italia le due maggiormente utilizzate sembrano Wolters Kluwer e Giuffrè Francis Lefebvre) è spesso più corposo, ma anche qui non abbiamo una copertura integrale.

Per il *definanz* i criteri di massimazione sono fortemente diseguali tra sentenza e sentenza: a parte molte sentenze non massimate, abbiamo sentenze massimate secondo i metodi tradizionali dei gloriosi massimari cartacei (o del massimario della Corte di Cassazione), altre dove la massima sembra un riassunto della vicenda di fatto, altre in cui la massima sembra una piccola ricostruzione del diritto applicato dal giudice. Abbiamo poi molte massime cui non corrisponde la disponibilità della sentenza in *full text*.

Qui si pone il nostro primo problema logico-procedurale: la rappresentatività del campione.

Se nella banca dati sarà inserito solo un campione di sentenze, quanto queste sentenze saranno in grado di rappresentare la popolazione dell'intero delle sentenze?

Parliamo sia di rappresentatività quantitativa, intesa brutalmente rispetto all'esito del giudizio (quanto le sentenze inserite rispettano i risultati generali dell'organo emittente, o quanto le sentenze inserite rispettano i risultati nazionali sulla materia trattata), sia di rappresentatività qualitativa (supposto che esista un "buon diritto" in termini di logica, comprensibilità, fondatezza, quanto le sentenze inserite rappresentano esercizio di buon diritto e quanto invece rappresentano cattivo diritto; e, al minimo, quanto le sentenze inserite sono state confermate nei gradi successivi).

Selezionare significa condizionare.

Se si rende disponibile solo un certo tipo di dato (sentenza), possono esistere in circolazione dati migliori, più rappresentativi, più utili per lo sviluppo della scienza (giuridica), ma questi dati migliori - non disponibili - non saranno utilizzati, perché irraggiungibili.

Ecco un primo suggerimento costruttivo: la banca dati dovrebbe riportare una chiara nota metodologica in cui si indica quanto i campioni siano rappresentativi e come sia stato scelto il campione reso disponibile.

Se il database contenesse tutte le sentenze tributarie non avremmo più un problema di rappresentatività e questo sarebbe certamente il *golden standard*.

Oggi, però, non è possibile inserire tutte le sentenze delle Commissioni (Corti) tributarie: considerata la disponibilità in formato digitale nativo, potrebbero essere inserite poche annualità e da anni molto recenti. Anche in questo caso avremmo un problema di campionamento (temporale) che qualche questione potrebbe generare (perché avremmo, poniamo, il 2023 in intero e il 2022 in campione).

Secondo suggerimento costruttivo: chiarire quali annualità saranno inserite in intero, quali in campione e quindi rendere disponibile un'ulteriore nota metodologica che indichi la copertura temporale e quanto questa incida sulle diverse materie trattate.

III. Quale struttura del dato?

Il dato, per essere elaborato dalla macchina, va strutturato.

Per passare dal dato al significato, occorre un'operazione di processamento del dato. Nella data science adottano una bellissima espressione metaforica: il dato va mappato. La mappatura del dato significa che il dato va elaborato secondo le caratteristiche che interessano ai costruttori del sistema.

Occorre una scelta esplicita che individua le caratteristiche del dato e i pesi relativi di queste caratteristiche; questa mappatura è quella che va comunicata alla macchina, perché possa elaborare una qualsiasi informazione.

Nella strutturazione del dato sentenza possiamo fissare alcuni parametri formali: l'autorità giudicante, i nomi dei giudici, l'esito della sentenza, il valore controverso, la materia trattata, le disposizioni richiamate ecc. In aggiunta o in alternativa, possiamo pensare a parametri logico-motivazionali: la ricostruzione del fatto compiuta dal giudice, il tipo di ragionamento giuridico adoperato, il tipo di catena argomentativa adoperata, la riconducibilità della motivazione a un orientamento maggioritario o minoritario ecc.

Una struttura nell'analisi dei dati è sempre presente.

Quando la struttura non è comunicata significa in alternativa: che la struttura è implicita, ossia che il costruttore del sistema non è consapevole del procedimento (e quindi agisce in maniera random, passando una struttura non ponderata alla macchina), oppure che per i motivi più vari (anche degni, per carità) il costruttore del sistema non intende condividere con il pubblico la struttura.

Ecco il terzo suggerimento costruttivo: sarebbe opportuno che in Prodigit, quando fosse chiara la strutturazione del dato, si condividesse questa struttura con la comunità applicativa, per una comprensione e una discussione. Quali caratteri della sentenza saranno presi in considerazione? In che modo avverrà la mappatura? Quali pesi saranno attribuiti? Per ottenere quali output?

IV. Da una parte sarebbe interessante avere dei report periodici di avanzamento di questo interessante progetto pubblico (altro suggerimento costruttivo: report dettagliati di obiettivi e stato di avanzamento), dall'altra sarebbe necessario anche prevedere un meccanismo trasparente di accesso ai dati.

Sinora, la comunità scientifica ha prestato scarsa attenzione ai dati e alle statistiche rappresentative (*mea culpa*).

Questi dati, che pure sono pubblici e nevralgici, sono oggi difficilmente accessibili, come sa chiunque abbia provato a domandare copia massiva delle sentenze di un organo giurisdizionale per finalità di studio e ricerca: si tratta di un percorso a ostacoli in cui difficilmente si taglia il traguardo.

A oggi, il *def.finanze.it*, a differenza di altri database di interesse pubblico, non è progettato per un accesso massivo ai dati per finalità di studio: è pensato per consultazioni parcellizzate dei singoli documenti.

Anche le statistiche sul contenzioso tributario meriterebbero forse una revisione scientifica attenta (revisione che non è possibile se non si ha accesso al dato-sentenza: come si può comprendere se le statistiche riferite a un certo organo giurisdizionale sono attendibili se non si ha accesso, per una verifica a campione, a tutte le sentenze emesse da quell'organo?).

Quarto suggerimento costruttivo: delineare modi ampi, facili e trasparenti di accesso massivo ai dati, per finalità di studio e ricerca, come avviene per altre banche dati pubbliche.

V. Le critiche mosse sinora a Prodigit possono essere state più o meno aspre, ma sottintendono tutte una domanda e una proposta.

A queste domande e a queste proposte sarebbe opportuno che il progetto Prodigit desse una risposta pubblica, per favorire un dialogo e una condivisione di metodi e risultati.

È così che di solito nasce un dibattito, con domande e risposte.

Prevedibilità, predittività e umanità del giudicare in materia tributaria (*)

Predictability, predictivity and humanity of judging in tax matters

VALERIA MASTROIACOVO

Abstract

Se le caratteristiche strutturali della materia tributaria non appaiono decisive per farne una terra d'elezione di sperimentazioni di giustizia predittiva, non può tuttavia tacersi che le persistenti criticità (dalle rilevanti ricadute anche economiche) che connotano lo stato della giustizia tributaria (sia di merito, che di legittimità), costituiscono una ragione di spinta del potenziamento di strumenti di *e-justice* in questo ambito. Sulle potenzialità e sui limiti di tali strumenti occorre vigilare nella prospettiva della tutela dei diritti, anche per evitare che soluzioni emergenziali snaturino permanentemente, senza una ponderata considerazione, la struttura stessa della decisione giudiziale.

Parole chiave: giustizia predittiva, algoritmi, interpretazione, Prodigit

Abstract

If the structural characteristics of tax matters do not appear decisive for making it a land of choice for experiments in predictive justice, one cannot however keep silent about the fact that the persistent critical issues (making significant economic repercussions) that characterize the state of tax justice (both of merit, than legitimacy), are a driving force behind the strengthening of e-justice tools in this area. The potential and limits of these instruments need to be monitored from the perspective of the protection of rights, also to prevent emergency solutions from permanently distorting, without thoughtful consideration, the very structure of the judicial decision.

Keywords: predictive justice, algorithms, interpretation, Prodigit

SOMMARIO: **1.** Una doverosa precisazione sul titolo: perché una riflessione in materia tributaria? - **2.** Prolegomeni: la predittività, la prevedibilità e l'umanità. - **3.** Gli effetti della predittività e prevedibilità sulla risoluzione delle controversie in materia tributaria.

1. Il titolo della mia relazione trae spunto da quello della XIII Assemblea degli osservatori sulla giustizia civile tenutasi nel 2018, appunto *Prevedibilità, predittività e umanità del giudicare*. Sono passati ormai quattro anni e la dottrina sia nazionale che internazionale ha dedicato al tema ampie riflessioni, non solo in saggi su riviste giuridiche, ma anche in trattazioni monografiche. Applicazioni informatiche e piattaforme finalizzate alla cosiddetta *predictive justice* sono ormai una realtà in diversi Paesi, seppure in via sperimentale e limitata ad alcuni specifici settori, ancorché in effetti nella maggior parte dei casi si

(*) Il saggio, con alcuni aggiornamenti resi necessari *medio tempore* dall'approvazione della L. 31 agosto 2022, n. 130 ("Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari"), riproduce la relazione svolta nell'ambito del Convegno dal titolo *Il giurista cattolico e il diritto dell'era digitale*, organizzato dall'UGCI (Trani, 6 - 8 maggio 2022). Esso è già stato pubblicato sulla rivista *Iustitia* 2022, 3, 98-116, di cui si ringrazia la Direzione per aver consentito di ospitarlo anche in questa Rivista.

tratti, in verità, di utilizzi di vario genere, comunque riconducibili al vasto panorama dell'*e-justice* connessa all'implementazione della digitalizzazione nella gestione dei diversi aspetti finalizzati, in senso lato, all'amministrazione della giustizia.

Mi è stato chiesto di declinare questi aspetti nella specifica prospettiva della funzione giurisdizionale in materia tributaria.

In effetti, secondo una parte della dottrina tributaria, alcune "storicamente radicate" caratteristiche di questa materia (in particolare il tecnicismo della disciplina; la normativa casistica "a fattispecie esclusiva", riferibile a una casistica spesso seriale e necessariamente declinabile in misure numeriche; la mancanza di principi generali da interpretare e le conseguenti considerazioni sulla natura eccezionale e quasi penale della norma fiscale con conseguente divieto di interpretazione analogica) la renderebbero, forse più di altre, idonea a costituire un valido campo di riferimento da cui cogliere buoni frutti per elaborazioni automatizzate di dati finalizzate alla risoluzione di controversie. Ciò sia a volere applicare sequenze algoritmiche all'interpretazione automatizzata della disciplina (intesa quale complesso di fonti normative rispetto un determinato ambito all'uopo delineato) funzionale alla decisione da adottare (secondo meccanismi induttivi di logica formale), sia invece volendo fare riferimento alla più generale capacità di estrarre il "senso" delle decisioni precedenti per individuare la soluzione dei nuovi casi (secondo meccanismi deduttivi).

Sembrerebbe quasi un campo di elezione per l'applicazione di sistemi automatizzati di interpretazione e di elaborazione probabilistica sulla base delle precedenti applicazioni.

Ciò sembrerebbe ulteriormente avvalorato dalla circostanza che l'attuazione della quasi totalità dei tributi è oggi mediata da dichiarazioni, in parte addirittura precompilate, e in generale mediate da standardizzazioni di comportamenti dei contribuenti rappresentati mediante modulistica.

Tale considerazione non appare convincente. Essa si fonda, infatti, su una sopravvalutazione del cosiddetto particolarismo della materia tributaria che per lungo tempo ha caratterizzato questo ambito dell'ordinamento.

Del resto, anche nella teoria generale, sembrano ormai tramontati i miti della fattispecie esclusiva, della natura eccezionale e del correlato divieto di analogia, tutti progressivamente caduti di fronte all'egemone ricerca della *ratio* della norma estensibile ad altre fattispecie appunto in conseguenza di un'identità di *rationes*. Si può e si deve dunque affermare con fermezza che anche la norma tributaria, sia essa norma impositiva o agevolativa, al pari di ogni altro precetto dell'ordinamento giuridico, può e deve essere ricondotta a sistema.

Peraltro, non sembra parimenti corretto affermare che la materia tributaria sia strutturalmente scevra di norme generali. Si pensi per tutti alle norme sulle valutazioni utili ai fini della determinazione sui redditi o, ancora, a quelle finalizzate a definire i concetti di abuso del diritto e di elusione da imposta, che il legislatore del 2015, proprio superando un modello normativo casistico, ha ancorato a una clausola generale. A ciò si aggiunga che, sempre più spesso la giurisprudenza (non solo di legittimità, ma anche di merito) decide su fattispecie facendo diretta applicazione di precetti costituzionali (in particolare del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.), anche enfatizzando formule metagiuridiche quali, in particolare, il cosiddetto principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Non si può inoltre sottovalutare il fatto che l'ipertrofia della disciplina tributaria (che, nonostante numerosi tentativi, non ha mai conosciuto una codificazione in senso tecnico), ha portato a un'abnorme complessità dell'ordinamento con fenomeni di stratificazione normativa. Una disciplina che, nonostante sia uno dei pochi settori dell'ordinamento che ha disciplinato specifici principi di *drafting* e norme sulla produzione legislativa (agli artt. da 2 a 4 dello Statuto dei diritti del contribuente), ne è reiteratamente irrispettosa, e non solo in sede di emendamenti a leggi finanziarie (come noto approvate in unico articolo con una molteplicità di commi che superano spesso i mille) e di decreti cosiddetti milleproroghe caratterizzati dai più intricati rinvii normativi.

Infine, da una prospettiva ancora diversa occorre riscontrare che la qualità della giurisprudenza tributaria risente, spesso negativamente, di alcune sue intrinseche peculiarità.

Come è noto si tratta di una giustizia che, in forza della VI disposizione transitoria e finale della Carta costituzionale, è amministrata nei gradi di merito da giudici non togati (tra cui possono - certo - figurare giudici togati che scelgano di accedere, in aggiunta al loro ministero, a tale Ufficio) che svolgono questo compito in modo non esclusivo e che sono stipendiati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ovviamente le pronunce delle Commissioni sono ricorribili in Cassazione, ove è attiva una Sezione civile (la V) dedicata, con ruolo di filtro della VI Sezione stralcio.

La particolarità sta dunque nella circostanza che nel merito la funzione non è esercitata da giudici togati e nel giudizio di legittimità la funzione è esercitata da giudici togati che tuttavia – salvo eccezioni di presidenti di Commissioni tributarie – non si sono formati nella materia tributaria e soprattutto non aspirano a rimanere nell'ambito di quella Sezione, anche perché “sovrastati” da un numero esorbitante di cause iscritte ruolo. Peraltro, per ciò che concerne le decisioni dei gradi di merito, al momento è impossibile attestarne la consistenza, individuarne i principali filoni interpretativi o gli indirizzi prevalenti o minoritari, poiché la divulgazione dei precedenti è frutto esclusivamente di scelte editoriali, massimazioni e catalogazioni a cura di iniziative su base locale con ausilio, talvolta, di singole Università.

A ciò si aggiunga che, dopo una fase facoltativa, solo dal 1° luglio 2019 è divenuto obbligatorio il processo tributario telematico (in forza del quale i ricorsi devono essere presentati secondo il sistema SIGIT). Cosicché la fase della digitalizzazione degli atti processuali è praticamente appena iniziata.

Tutto ciò tende a confutare l'affermazione di cui sopra per cui la materia tributaria sarebbe strutturalmente un luogo privilegiato per sperimentare la predittività della giustizia o meglio porta a constatare che mancano le precondizioni affinché una tale materia, possa, allo stato, trovare beneficio da sistemi di automatizzazione delle decisioni giudiziali. Sarà semmai proprio l'afflusso massiccio di dati digitalizzati a costituire la base necessaria per dovere ipotizzare un efficiente sistema di *e-justice*, anche tenuto conto della tutela di tutte quelle garanzie, ad esso riconducibili, insite nella nostra Carta costituzionale (accesso alla giustizia, diritto di difesa, equo processo, diritto al contraddittorio, imparzialità e indipendenza del giudice, ragionevole durata del processo).

Non si può infatti tralasciare che l'*AI Act* elaborato dalla Commissione europea riconduce l'amministrazione della giustizia tra i sistemi ad alto rischio, precisando (in particolare agli artt. da 10 a 15) pertanto che questi possono essere resi operativi solo previa una verifica di conformità a determinati requisiti e con precise responsabilità e obblighi in capo agli operatori (in particolare quanto al tracciamento dei dati, alla formazione dell'algoritmo e alla riproducibilità delle risultanze), proprio in ragione del significativo impatto che essi possono avere innanzitutto sulla democrazia e sullo Stato di diritto, oltre che, sia in via diretta che mediata, sulla tutela delle libertà individuali.

Perché, allora, nella materia tributaria una predittività della giustizia pare addirittura auspicata?

Perché sulla digitalizzazione degli atti del processo, sull'implementazione della massimazione delle decisioni e sulla convergenza delle banche dati in materia tributaria il Governo ha addirittura fissato uno specifico obiettivo del PNRR?

Più precisamente, nel PNRR si è affermato che il contenzioso tributario costituisce un settore cruciale per l'impatto che può avere sulla fiducia degli operatori economici, anche nella prospettiva degli investimenti esteri risente fortemente delle criticità legate ai tempi della amministrazione della giustizia. Criticità che attengono sia a profili quantitativi (arretrati del 2021 sono 47.364 su 111.241 ricorsi in Cassazione e una contrazione del contenzioso in appello dovuta per lo più agli stralci dei ruoli e alle proroghe delle rottamazioni), che qualitativi (nel 2020 la Cassazione ha annullato il 47% delle decisioni di appello), che temporali (tempi di giacenza tra 6 e 8 anni dei ricorsi in Cassazione, ovviamente in aggiunta ai gradi di merito).

Il PNRR ha posto come obiettivi specifici interventi volti a ridurre il numero dei ricorsi alla Cassazione, individuando i seguenti strumenti: *a)* migliore accesso alle fonti giurisprudenziali mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e la loro piena accessibilità da parte del pubblico (con impegno del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria con un progetto concreto da realizzarsi nell'arco di un triennio); *b)* introduzione del rinvio pregiudiziale «*per risolvere dubbi interpretativi e prevenire la formazione di indirizzi difformi dai consolidati della Corte di cassazione*» (questo istituto

dovrebbe favorire il raccordo e il dialogo tra gli organi di merito e la Cassazione, valorizzando il suo ruolo nomofilattico); *c*) rafforzamento della dotazione di personale (ampliamento di organico della Sezione tributaria), incentivi economici e personale ausiliario; *d*) relativamente al merito la revisione – in termini di potenziamento – dell’istituto della mediazione tributaria, che è una fase obbligatoria precontenziosa deflattiva per controversie di valore non superiore a cinquantamila euro.

A ben vedere, il contenzioso tributario è ampio, variegato per oggetto e per valore economico, coinvolge gli operatori economici, le aziende grandi e piccole, i professionisti come i semplici cittadini e per ognuno di essi la pendenza di un giudizio tributario può incidere sulle condizioni di vita.

Questi in sintesi i motivi dell’urgenza di una risposta di giustizia tempestiva, equa e certa, improntata all’insegna dell’indipendenza e qualità di coloro che esercitano la funzione giurisdizionale.

La calcolabilità giuridica - *recte* la possibilità di misurare *ex ante* gli esiti di un contenzioso - diventa evidentemente un fattore determinante per lo sviluppo economico: è indubbio che la prevedibilità dell’esito di una lite inciderà sulla pianificazione attenta dei costi in particolare nel contesto d’impresa e di investimenti da parte di soggetti stranieri (in particolari di quei Paesi abituati a concordare *ex ante* con il Fisco - attraverso moduli di *tax ruling* - il regime tributario da applicare in concreto soprattutto su operazioni economiche di importante spessore economico). In questo ambito, proprio a livello internazionale, arrivano notizie di software predittivi delle decisioni giudiziali (ancorché, andando poi a vedere in concreto la loro operatività, essi costituiscono per lo più solo forme avanzate e raffinate di digitalizzazione di dati da poter compulsare ordinatamente).

A nostro avviso la risposta agli interrogativi posti risiede paradossalmente nelle medesime ragioni di criticità sopra individuate; ed infatti, sono cioè proprio queste stesse ragioni a costituire il volano per superare (o dare l’illusione di superare) lo stato di esasperazione e congestione che attualmente caratterizza la giustizia tributaria, cosicché una decisione automatizzata appare quantomeno più certa, rapida, equa ed efficiente di quella attualmente adottata dagli uomini (!).

In altri termini, “il tributario” costituisce un ambito in cui la consapevolezza dei *sette vizi capitali* dell’AI evidenziati dalla dottrina (GAMBINO A., *I sette vizi capitali dei giudici-robot*, in *Rivista online Diritto Mercato Tecnologia*, 2018): imperfezione, opacità, insufficienza, disumanità, comodità, inaccuratezza e incompletezza, non sembrano essere di ostacolo a considerare positivamente una riforma attuata nella prospettiva di perseguire un maggior grado di *predittività* e *prevedibilità* degli esiti del contenzioso.

Una giustizia automatica quale sorta di salvifico *Justizklavier*. Il riferimento è al racconto di uno scrittore satirico austriaco (Alexander Roda Roda) dei primi del Novecento che narra di un inventore di pianoforte, con i tasti neri per i reati e le circostanze aggravanti e i bianchi per gli elementi di discolta e attenuanti, in grado di fornire un verdetto immediato. Uno strumento salutato con favore dal Governo, che si limitò solo ad aggiungere pedali “piano” per il partito di maggioranza e “forte” per quello di opposizione, riscontrandone così il sicuro successo presso l’opinione pubblica.

Da quanto premesso si può dunque concludere che, ammesso e non concesso che la materia tributaria (per la serialità e il tecnicismo di alcuni contenziosi in specifici ambiti, ad esempio si pensi alle contestazioni sui dati catastali) si presti più di altre a poter essere governata nella prospettiva della certezza del diritto da macchine in grado di elaborare dati, essa è allo stato manchevole, sotto diversi aspetti, di un’infrastruttura idonea a far convergere dati utili per trarre informazioni ovverosia deduzioni statisticamente attendibili e utilizzabili ai fini della gestione del contenzioso da parte degli Uffici preposti.

Persistono le patologie croniche che affliggono la materia e il cui superamento costituisce l’antefatto necessario e imprescindibile per poter utilmente confrontarsi con il tema della predittività della giustizia tributaria, in un ambito, cioè, in cui - ad oggi - è già difficile confrontarsi con quello della prevedibilità rispetto a una giustizia amministrata da umani.

Diversi sono gli elementi che paiono confermare l’urgenza di una riforma in questa direzione.

È infatti da segnalare che, il Comitato di gestione e coordinamento del progetto Governance, attuativo del «*Programma operativo nazionale governance e capacità istituzionale 2014-2020*», varato a livello europeo, ha presentato il progetto “Prodigit”, «*progetto sperimentale a supporto della giustizia*

tributaria: dalla digitalizzazione dei servizi alla creazione dell'hub del Giudice Tributario; dalla prevedibilità della decisione alla competitività del comparto; tecnologie ICT ed AI al servizio di Contribuenti, Difensori, Giudici). Tale progetto, dichiaratamente finalizzato ad avvalersi «della tecnologia digitale e della intelligenza artificiale», è stato da ultimo inserito nel PNRR, nel capitolo «La riforma della Giustizia Tributaria», in quanto la sua attuazione è stata considerata funzionale al raggiungimento degli obiettivi del Piano. Per la sua realizzazione è attualmente in corso un bando di selezione esperti per la disciplina ed il funzionamento del laboratorio digitale del giudice tributario (reperibile sul sito www.giustizia-tributaria.it).

A ciò si aggiunge che proprio nelle more della pubblicazione di questo scritto, in attuazione del PNRR è stata approvata la L. 31 agosto 2022, n. 130, recante «Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari» che, tra l'altro, prevede l'istituzione dell'Ufficio del massimario nazionale (art. 24-bis D.Lgs. n. 545/1992), composto da quindici giudici, che provvederà a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle Corti di Giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse nel primo grado. La stessa disciplina prevede inoltre che mediante convenzione tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e la Corte di Cassazione sono stabilite le modalità per la consultazione della banca dati della giurisprudenza tributaria di merito da parte della Corte di Cassazione.

Infine sembra parimenti di grande rilievo che il Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva - Anno 2022 - allegato alla nota di aggiornamento del documento di economia e finanza (c.d. NADEF) abbia precisato che i positivi risultati in termini di recupero di imposte «sono stati raggiunti anche grazie all'adozione di nuovi approcci operativi, basati sull'utilizzo di soluzioni tecnologiche innovative e di tecniche di intelligenza artificiale applicate alle attività di analisi del rischio fiscale».

Tutto lascia presagire che nella materia tributaria, a breve termine, la predittività algoritmica avrà un ruolo non indifferente sia ai fini dell'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza, che ai fini del contenzioso. Appare dunque necessario un certo grado di vigilanza da parte della dottrina affinché l'entusiasmo per un salvifico *Justizklavier* non si tramuti nella constatazione di un "efficiente" sistema di attuazione dei tributi dominato *dittatura del calcolo* (ZELLINI P., *La dittatura del calcolo*, Milano, 2018) pagandone un prezzo troppo alto in termini di diritti fondamentali e connotazione strutturale del nostro ordinamento.

2. Nel rispetto del tema assegnatomi e nella consapevolezza che il dibattito di questo Convegno vuole collocarsi nella prospettiva dell'evoluzione tecnologica e dell'implementazione digitale, amplificata dall'eventuale ricorso all'intelligenza artificiale per processare un'ingente quantità di dati, ritengo necessario dei *prolegomeni*.

Credo che sia ancora immaginifica la prospettiva di un'algocrazia (DANAHER J., *The threat of algocracy: Reality, resistance and accommodation. Philosophy and Technology*, 2016, 29, 245-268), ma è ormai tempo di prestare attenzione, in una prospettiva giuridica, alla *governance* dell'algoritmo. Sviluppare, realizzare e rendere operativi algoritmi costituisce, infatti, un importante mezzo di regolamentazione e di esercizio del potere in un contesto ormai complessivamente trasformato dalla rivoluzione digitale (definibile, secondo la classificazione di Marcell Mauss, un «*fatto sociale totale*»).

Occorre infatti muovere dalla constatazione pacifica, confermata dagli elementi sopra accennati, che non si può arginare l'avanzamento tecnologico, ma che la tecnologia deve essere regolata *fin dalla costruzione del codice* perché essa si nutre di dati e che dunque elemento imprescindibile è la bontà del dato immesso, sia esso legislativo, giurisprudenziale, di prassi (nella specie circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate), di dottrina, di scritti difensivi, istruzioni ministeriali, eccetera, poiché gli elaboratori, in modo più o meno complesso, procedono sulla base di sillogismi.

La nota formula *garbage in, garbage out*, coniata in epoca ormai risalente dai primi programmatori dei computer per imputare al dato immesso le imperfezioni di risultato degli elaboratori, appare oggi ancora calzante. Ciò ancorché attualmente il livello di sofisticazione della programmazione consente alla

macchina, mediante sistemi di *machine learning*, di apprendere ed evolversi nelle sue determinazioni, poiché questo avviene comunque sulla base di *input* direzionali originariamente immessi. Proprio da tali *input* possono peraltro scaturire *bias* che, nella complessità e velocità dell'elaborazione algoritmica, possono essere difficilmente rinvenibili, quanto meno nell'immediato.

La dottrina ha già chiarito che pervenire a decisioni mediante l'utilizzo di algoritmi non significa delegare la decisione ad un altro soggetto (la macchina) ma spostare il potere decisionale ad altri soggetti più o meno consapevoli dei singoli "segmenti" attraverso cui si forma la decisione. Essi saranno nella maggior parte dei casi gli ingegneri, i programmatori e coloro che insieme al *legislatore* disegnano le regole alla base del funzionamento della macchina che processa i dati sulla base di indicazioni immesse.

Se si accede a tale prospettiva, dunque, la macchina non è un soggetto, non comprende, non decide: essa esegue istruzioni, a monte delle quali ci sono uomini che operano scelte, che si ripercuotono sulla selezione dei dati e conseguentemente sulla decisione finale, in attuazione di una funzione numerica strutturalmente fallibile.

È questa la *dittatura del calcolo*.

Molto sinteticamente può dirsi che esistono dati, metadati e, poi, su di essi operano algoritmi che su base statistica e leggi probabilistiche (dunque fallibili e non matematiche ed esatte) creano modelli di previsioni complesse. Questo percorso di scelte viene ulteriormente guidato inserendo delle regole di livello diverso che possono portare a risultati incrementativi e potenziati mediante il *machine learning*. Proprio perché basato su probabilità, l'efficienza del risultato algoritmico è direttamente proporzionale al tasso randomico consentito nel codice sorgente (ovverosia al margine di scelta che "apparentemente" non segue criteri regolari). Tale tipo di elaborazione per essere affidabile richiede non solo un numero davvero notevole di dati da processare, ma anche una rilevante e variegata tipologia di varianti da considerare, con conseguente opacità del percorso decisionale algoritmico (*sand box*). Si tratta evidentemente di caratteristiche tecniche non necessariamente soddisfacenti il profilo delle tutele giuridiche.

Nel titolo di questa relazione figurano tre lemmi: predittività, prevedibilità e umanità.

In termini generali, in un'ottica giuspositivista, la *predittività* può significare l'inverazione di una interpretazione normativa costruita come progressione di postulati quale conseguenza della certezza del diritto e della prefigurabilità degli esiti dell'applicazione in concreto della norma generale e astratta: una disciplina generale e astratta *rivolta al futuro* che appunto si inverte nella singola fattispecie "predicendo" il diritto da applicare in concreto. In questa prospettiva risulta determinata la confezione della regola e la sua intellegibilità: rispetto ad essa la buona legistica consentirebbe di attuare il brocardo *in claris non fit interpretatio* e il giudice diverrebbe *la bouche de la loi*. È evidente, allora, che il tecnicismo delle regole e la natura di dettaglio della disciplina, costituirebbero un elemento positivo per una loro uniforme applicazione, poiché, al contrario, regole generali e principi lasciano ampi margini di interpretazione e applicazione del diritto.

Tuttavia, per quanto la logica informatica (VIOLA L., *Interpretazione della legge con modelli matematici. Processo, a.d.r., giustizia predittiva*, II ed., Milano, 2018) si stia cimentando in esercizi di tal fatta, non sembra verosimile che sia questo il futuro dello sfruttamento di AI in materia tributaria.

La *prevedibilità*, invece, può essere intesa quale principale portato del giusrealismo giuridico, che si basa sulle decisioni già assunte in sede giurisdizionale le quali rilevano in termini di precedente. Si tratta di una prospettiva del futuro che *si fonda sul passato* e si nutre delle fattispecie concrete.

In questa prospettiva risulta fondamentale sia il rigore nella formazione del precedente rispetto al quale sviluppare poi le determinazioni successive, sia la classificazione dello stesso nell'ambito di sistemi di massimazione o catalogazione (in base a principio di diritto e/o descrizione della fattispecie, ecc.). Pertanto, le continue modificazioni della disciplina tributaria rendono il *basket* di dati (necessariamente del passato) di riferimento o non uniforme o estremamente variabile e difficilmente attendibile se non attraverso regole di progressiva correzione dell'apprezzamento dei dati stessi.

L'*umanità* è il motore di queste dinamiche: è l'uomo a stabilire le regole (quale legislatore) in termini di predittività, è l'uomo ad assumere le decisioni (quale giudice e quale amministratore) sulla base

delle quali strutturare la prevedibilità, è l'uomo ad elaborare l'algoritmo da cui scaturiscono gli esiti della compulsazione.

Da sempre l'uomo persegue la predittività del diritto e la prevedibilità della decisione per la certezza dei rapporti nell'ambito della comunità in cui si svolgono le relazioni tra soggetti. Ciò nell'assunto che la certezza sia foriera di ordine e che progresso ed evoluzione si sviluppino più favorevolmente nell'ordine inteso quale prevedibile e reiterata identità di esiti.

In una prospettiva weberiana tali elementi caratterizzano la *macchina* della giustizia in funzione del progresso. Su tutti i fronti la materia tributaria è, allo stato, - come già detto - decisamente manchevole.

Un assunto, tutto da dimostrare, ma su cui si basa l'apprezzamento valoriale della predittività è che l'ordinamento debba perseguire l'uniformità del diritto e che ciò debba essere assicurato dalla Corte di Cassazione (art. 65 della legge sull'ordinamento giudiziario, che ne precisa la funzione nomofilattica) e che ciò costituisca un invero del principio di uguaglianza (e non differenziazione) di cui all'art. 3 Cost.

Tutto ciò da contestualizzare in un tempo in cui il sistema delle fonti diventa *liquido* (articolato nella prospettiva multilivello nazionale, comunitaria e internazionale), la gerarchia delle fonti sembra soccombere di fronte alla predominanza del principio di competenza e la giurisprudenza, lungi da essere una bocca della legge, diventa un «*dire il diritto che non viene dal sovrano*» (SCODITTI E., *Dire il diritto che non viene dal sovrano*, in *Questione giustizia*, 2016, 4, 129-139) attraverso l'inveramento di principi costituzionali nella fattispecie concreta e l'interpretazione adeguatrice.

Nella più recente letteratura con l'espressione “giustizia predittiva” si tende generalmente a far convergere entrambi i lemmi della prevedibilità e predittività in un effetto conseguente ad una valutazione di una massa di dati da parte di un'entità non umana. Massa in cui convergono, *sub specie* di dati, elementi eterogenei: tendenzialmente non solo legislazione, ma anche giurisprudenza, e finanche prassi amministrativa, dottrina, eventualmente scritti difensivi. Da qui la contrapposizione con l'“umanità del giudicare”.

3. L'elemento essenziale perché si converga verso il valore della certezza sembra in questa prospettiva essere la processabilità dei dati, secondo un sistema che predilige elaborazioni di tipo quantitativo, pur potendo prevedere una programmazione che tenga conto di particolare “pesature” della diversa tipologia di dati. Nella programmazione si può cioè stabilire di attribuire una diversa rilevanza del dato a seconda che, ad esempio, esso sia confermato dalla dottrina o dalla prassi, piuttosto che dalla giurisprudenza di merito o di legittimità.

Diversi sono i livelli di predittività della giustizia data da applicazione della tecnologia alla massa di dati elaborabili: dall'analisi di modelli argomentativi per le migliori difese, alla previsione di probabili esiti di un giudizio (anche nella prospettiva deflattiva del contenzioso attraverso strumenti alternativi più vantaggiosi), al supporto dei giudici nello spoglio e stralcio dei precedenti da porre a supporto della propria decisione, all'ipotesi estrema della decisione robotica (anche supportata da algoritmi di AI).

Il PNRR, come già accennato, sia sulla giustizia in generale, che per il processo tributario in particolare, si riferisce genericamente alla necessità della digitalizzazione degli uffici giudiziari e del processo, così lasciando intuire la prodromica canalizzazione di ogni aspetto del processo in piattaforme uniformemente accessibili dal punto di vista della tipologia dei dati immessi. Precisa il piano che si deve aumentare il grado di digitalizzazione della giustizia mediante strumenti evoluti di conoscenza, il recupero del patrimonio documentale, il potenziamento del software e delle dotazioni tecnologiche.

Inoltre, per raggiungere l'obiettivo della riforma della giustizia tributaria il piano ha puntato sul reclutamento dei giudici per concorso e sulla loro professionalizzazione, specializzazione e formazione permanente, oltre che su una moderna digitalizzazione che sia un valido strumento al loro servizio. È stato inoltre previsto il rafforzamento dell'attività di spoglio dei fascicoli e della catalogazione dei ricorsi arretrati per razionalizzare la trattazione in udienza (anche facendo ricorso ad udienze tematiche).

Sembra una prospettiva che pone ancora al centro l'umanità del decidere, che investe sulla qualità del “capitale umano”, potenziandone la capacità decisionale attraverso strumenti di supporto innovativi.

Sembrirebbe una semplice evoluzione tecnologica al servizio dell'uomo e tuttavia, proprio perché – come si è cercato di illustrare – la *governance* alla base delle regole di calcolo è decisiva ai fini dell'esito della compulsazione della macchina, il momento iniziale dell'ideazione e della strutturazione del sistema di massimazione appare di fondamentale importanza perché su di esso verosimilmente si baseranno le successive applicazioni algoritmiche con valenza più spiccatamente predittiva (significative sotto tale profilo le esperienze – allo stato fallimentari – già sperimentate nei progetti *Certalex* e *Certanet* da parte del CED della Cassazione).

Si anticipa fin d'ora quello che appare, però, il principale rischio che si profila all'orizzonte: tanto più sarà elevato il livello di affidamento che tale strumento sarà in grado di ingenerare nei fruitori e presso l'intera Comunità, tanto più si avranno ripercussioni strutturali sull'esercizio stesso della funzione del giudice.

Ipotizzando infatti che la previa compulsazione della banca dati costituita con operatività algoritmica divenga un passaggio necessario per l'adozione di una decisione umana in sede giudiziale, la motivazione del giudice, progressivamente, si trasformerà da motivazione *dell'atto* a motivazione *rispetto all'esito* dell'interrogazione informatica.

Uno scenario simile a quello che già si presenta oggi in ambito sanitario, in cui il medico di turno è chiamato a controfirmare referti stilati da *chatbox* (all'esito di uno scrupoloso screening operato in automatico dalla macchina su un numero elevatissimo di precedenti standardizzati, anche con possibilità di sistema di riconoscimento di immagini a conferma della identità della casistica individuata), con quanto ciò poi comporta in termini di responsabilità civile.

Come si costruisce l'algoritmo? Esso rappresenta solo uno spostamento di potere dal giudice al programmatore? La dittatura del calcolo come processo oscuro, capacità di calmierare e annullare l'errore che è comunque insito nella probabilità, che, tuttavia, per sua connotazione intrinseca non è mai certezza?

È evidente che serve una supervisione dell'algoritmo: una parte della dottrina ha teorizzato una sorta di "parere obbligatorio della macchina" rispetto al quale il giudice debba obbligatoriamente motivare, potendosi sempre discostare (RUFFOLO U., *Giustizia predittiva e machine sapiens quale "ausiliario" del giudice umano*, in *Rassegna ASTRID*, ora in RUFFOLO U., a cura di, *Lezioni di Diritto dell'intelligenza Artificiale*, Torino, 2021).

Quando ciò avverrà il modello di giustizia sarà trasfigurato?

A mio avviso, come sinteticamente illustrato di seguito, si avrà di fronte un modello "più pubblicistico" e standardizzato di giustizia, in cui l'esito della compulsazione dell'algoritmo rischierà di diventare un *nuovo interlocutore* del giudice nel processo e nel quale il giudice potrebbe essere portato a compiere sue valutazioni, difensive, nella struttura stessa della motivazione.

Tanto più il *basket* di dati su cui opera l'algoritmo sarà strutturato in modo efficiente (ovviamente secondo regole immesse da colui che costruisce l'algoritmo), tanto più lo strumento utilizzato sarà affidabile (dal punto di vista statistico-probabilistico). Tanto più tale strumento sarà apprezzato come affidabile e tanto più si riterrà necessaria un'adeguata motivazione per discostarsi dall'esito scaturito dalla compulsazione (fino ad arrivare alla decisione robotica). È evidente che sarà fondamentale comprendere come tale *basket* viene ad essere formato, se esso *si nutra* di principi di diritto e/o di fattispecie. Riemergere, allora, sotto altre spoglie il tema classico e fondamentale – caratteristico dei sistemi di *common law* – della rilevanza e della vincolatività del precedente nella regolazione dei casi conformi e delle modalità e limiti per pervenire a innovazioni decisionali (*overruling*) (SCARSELLI G., *La nostra giustizia, in marcia verso la common law*, in *Judicium*, 2022).

In tale prospettiva appare dunque il caso di prestare attenzione a un altro segmento della riforma della giustizia tributaria, annunciata nel PNRR e che al momento non ha trovato attuazione nella L. n. 130/2022, ma che probabilmente rientrerà nel dibattito con i prossimi provvedimenti di riforma della giustizia ordinaria in generale. Ed infatti, si sarebbe dovuta aggiungere – come già accennato – la possibilità, a determinate condizioni, del rinvio pregiudiziale delle questioni di diritto nuove o controverse da

parte dei giudici di merito in Cassazione, l'intervento del Pubblico ministero nell'interesse della legge mediante rinvio alle Sezioni Unite della Cassazione.

Si trattava di strumenti finalizzati a valorizzare il compito della nomofilachia, ancora nella prospettiva di perseguire l'uniformità del diritto, convergenti con altri già in vigore nell'ordinamento.

Si pensi all'introduzione dell'art. 360-*bis*, comma 1, c.p.c., che costituisce oggi il prodromo per rendere possibile in larga scala l'utilizzo di compulsazioni informatiche dei precedenti, meccanismo potenziato dalle prassi delle udienze monotematiche, dalle riunioni intersezionali e dai poteri del presidente (art. 47-*quater* dell'ordinamento giudiziario non per il conformismo delle decisioni, ma per evitare contrasti inconsapevoli). Tutto ciò è sintomatico della tendenza a rendere stabile e vincolante il precedente e a procedere con ordinanze (confermative di una sentenza capofila) ed a esaurire il ruolo sul medesimo filone mediante la funzione specifica attribuita a tal fine alla Sezione VI (cosiddetta stralcio).

Già ora tali meccanismi – certamente utili a smaltire il pesante carico del contenzioso tributario in Cassazione – conducono talvolta a situazioni paradossali per cui a fronte del cambiamento di legislazione (che comporta addirittura la modifica di tributi, si pensi ad esempio il passaggio dall'ICI all'IMU), la giurisprudenza procede senza soluzione di continuità nell'ambito della Sezione stralcio, dalla quale quindi si potrà “uscire” solo riuscendo a dimostrarne la diversità in via di fatto e/o di diritto. Il problema è poi che la compulsazione avviene sempre su dati del passato e riferimenti a una materia che cambia in continuazione. Risulta dunque difficile che si tratti di elementi effettivamente attendibili, amplificando i paradossi di motivazioni sulla base di discipline non più applicabili e contesti sociali evoluti.

Ciò a conferma di quanto sia prioritaria e determinante l'operazione a monte di classificazione del ricorso per l'assegnazione e la decisione del caso.

In generale, si tratta evidentemente di strumenti che convergono nella prospettiva di una virata ordinamentale nella struttura del nostro processo, probabilmente in senso pubblicistico al fine della certezza del diritto diffusa e strutturata sulla base di precedenti e dunque finalizzata risolvere problematiche per masse omogenee di casi scrutinati e non più una visione privatistica del processo finalizzata a risolvere la singola questione.

Il ricorso alla digitalizzazione di una enorme massa di dati, altrimenti ingestibile dal punto di vista umano, concorre nella medesima direzione.

L'interrogativo resta, dunque, se tutta questa progressiva rilevanza del precedente (originariamente estranea al nostro sistema di giustizia e non del tutto coerente con il nostro modello di processo) porti effettivamente a un progresso ai fini dell'efficienza del processo e se, come già sopra segnalato, ciò non rischi di trasformare i connotati tradizionali del nostro sistema di giustizia.

Un ulteriore interrogativo che si pone in prospettiva è se sarà ipotizzabile che anche l'Agenzia delle Entrate possa/debba avere accesso alla compulsazione del medesimo *basket* di informazione accessibile per la giurisprudenza di merito e di legittimità all'esito della formazione del nuovo massimario istituito dalla L. n. 130/2022. Laddove si arrivi a questo, sorgono una serie di ulteriori dubbi che pur esorbitando da questa riflessione lasciano intravedere come in effetti si prospetti all'orizzonte una uniformità del decidere e del motivare che, in premessa avevamo detto essere l'obiettivo di certezza che in effetti si vuole perseguire appunto con la predittività e prevedibilità della giustizia.

Ad esempio, viene il dubbio se l'Agenzia delle Entrate potrà proseguire in un contenzioso che venga segnalato dalla compulsazione algoritmica come “perdente” e se e come dovrà motivare tale decisione? Se, in questo caso, sarà ipotizzabile un'azione di responsabilità erariale?

Esasperando tale scenario, viene il dubbio se alla fine la giustizia predittiva sposterà il baricentro del processo, appiattendolo la decisione (della fattispecie) sul principio di diritto e, nei fatti, diventando elemento rispetto dal quale difenderci mediante la specificità della fattispecie.

Proprio la fattispecie, in questa prospettiva, sembrerebbe destinata a riacquistare la sua centralità nella corretta interpretazione del diritto, quale elemento in concreto da opporre anche ad un'eventuale “non idonea” classificazione del caso da parte dell'algoritmo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

DANAHER J., *The threat of algocracy: Reality, resistance and accommodation. Philosophy and Technology*, 2016, 29, 245-268

GAMBINO A., *I sette vizi capitali dei giudici-robot*, in *Rivista online Diritto Mercato Tecnologia*, 2018

RUFFOLO U., *Giustizia predittiva e machine sapiens quale “ausiliario” del giudice umano*, in *Rassegna ASTRID*, ora in RUFFOLO U. (a cura di), *Lezioni di Diritto dell'intelligenza Artificiale*, Torino, 2021

SCARSELLI G., *La nostra giustizia, in marcia verso la common law*, in *Judicium*, 2022

SCODITTI E., *Dire il diritto che non viene dal sovrano*, in *Questione giustizia*, 2016, 4, 129 -139

VIOLA L., *Interpretazione della legge con modelli matematici. Processo, a.d.r., giustizia predittiva*, II ed., Milano, 2018

ZELLINI P., *La dittatura del calcolo*, Milano, 2018

Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova (*)

On three general aspects related to the new paragraph 5-bis of Article 7 of Legislative Decree No. 546/1992: time profiles, relationship with art. 2697 of Italian civil code and extension of the principle of proximity to evidence

GIUSEPPE MELIS

Abstract

Il lavoro esamina tre questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis inserito dalla L. n. 130/2022 di riforma dell'ordinamento e del processo tributario nell'ambito dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: la prima, se la nuova disposizione sia applicabile o meno ai giudizi in corso; la seconda, se a seguito di tale introduzione l'art. 2697 c.c. sia ancora applicabile in materia tributaria; la terza, se il principio di vicinanza alla prova sia anch'esso tuttora applicabile.

Parole chiave: riforma giustizia tributaria, processo tributario, onere della prova, principio di vicinanza alla prova

Abstract

The article investigates three general aspects related to the new paragraph 5-bis of Article 7 of Legislative Decree No. 546/1992, as inserted by Law No. 130 of 2022 reforming the tax and tax litigation systems. The first aspect regards the applicability of the new provision to pending litigations; the second one attains to the permanent applicability to tax litigations of Article 2697 of the Italian Civil Code further to the mentioned paragraph 5-bis; the third one deals with the permanent applicability to tax litigations of the principle of 'proximity to evidence'.

Keywords: tax justice reform, tax process, burden of proof, principle of 'proximity to evidence'

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Sull'efficacia temporale. - **3.** Sul rapporto con l'art. 2697 c.c. - **4.** Sull'estensione del principio di vicinanza alla prova.

(*) Testo della relazione, opportunamente rielaborata e corredata da note, tenuta in occasione del "Laboratorio sul processo tributario", VII edizione, "Onere della prova e rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione", Corte di Cassazione, Roma, 10 maggio 2023.

1. La mia relazione si occupa di tre questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-*bis* inserito dalla L. n. 130/2022 di riforma dell'ordinamento e del processo tributari nell'ambito dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: la prima, se la nuova disposizione sia applicabile o meno ai giudizi in corso; la seconda, se a seguito di tale introduzione l'art. 2697 c.c. sia ancora applicabile in materia tributaria; la terza, se il principio di vicinanza alla prova sia anch'esso tuttora applicabile.

2. Muovendo dall'efficacia temporale, si riconosce in dottrina unanimemente l'applicazione immediata del nuovo comma 5-*bis* alle sentenze rese dopo l'entrata in vigore della L. n. 130/2022 (16 settembre 2022) e, dunque, l'applicazione ai giudizi pendenti a tale data. Si sottolinea a tal fine: l'assenza nelle disposizioni transitorie e finali di una specifica decorrenza(1), la volontà del legislatore di introdurre sin da subito una regola di giudizio volta a rendere più stringente l'onere della prova a carico dell'Amministrazione(2), il suo essere rivolta direttamente al giudice tributario(3), la sua fisionomia di norma a carattere processuale retta dal principio del *tempus regit actum*(4), la sua natura di regola finale del fatto incerto, applicabile, proprio in quanto tale, al momento in cui la decisione viene assunta(5).

La giurisprudenza di merito è concorde sull'applicazione del comma 5-*bis* ai giudizi in corso, facendo riferimento ai seguenti "indici": la lettera della norma ("prova in giudizio"), la collocazione sistematica nell'ambito dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 e l'assenza di una norma espressa sulla decorrenza(6).

Ritengo che le argomentazioni a favore di questa tesi siano ampiamente condivisibili, non potendosi peraltro riconoscere alcun affidamento dell'Amministrazione finanziaria nelle "regole" preesistenti, vuoi per quanto attiene alla regola di giudizio, vuoi per quanto attiene alla "consistenza" della prova(7). Per un verso, infatti, la tutela dell'affidamento opera nei confronti del contribuente, per altro verso l'Amministrazione non può confidare in alleggerimenti (o persino in "inversioni") probatori di fonte giurisprudenziale, per altro verso ancora, essa è tenuta ad espletare l'attività istruttoria con la massima intensità possibile, essendo rimessa al legislatore la scelta su come "dosare" questa intensità, ricorrendo a presunzioni legali o a norme *ad hoc* – che non risultano, ed è opinione pacifica in dottrina, "toccate" dalla novella(8); sicché, così come il legislatore è libero, nei limiti della ragionevolezza, di stabilire questa "intensità", così esso è libero di decidere di imporla sin da subito, al limite proprio per contrastare un indirizzo giurisprudenziale sulla distribuzione e sulla consistenza della prova – e questa è stata, senza ombra di dubbio, la finalità che gli estensori del comma 5-*bis* si proponevano – ritenuto non sufficientemente garantista nei confronti del contribuente(9).

-
- (1) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 375; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3811.
- (2) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 375.
- (3) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 376.
- (4) DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 28; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., 3811.
- (5) GLENDI C., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 257.
- (6) Corte di Giustizia tributaria, II Liguria, sez. I, n. 54/2023; Corte di Giustizia tributaria, I Reggio Emilia, n. 281/1/2022; Corte di Giustizia tributaria, I Reggio Emilia, n. 33/1/2023.
- (7) Si allude al periodo posizionato al centro tra le due separate "regole di giudizio," a mente della quale «*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*».
- (8) CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 2, 315.
- (9) Si rileva, peraltro, come la regola di condotta in sede istruttoria che emerge dalla parte centrale del comma 5-*bis* e che impone all'Amministrazione finanziaria di raccogliere le prove in modo esaustivo, circostanziato e puntuale, fosse già desumibile dal sistema, e ciò proprio in ossequio ai principi di completezza dell'istruttoria procedimentale e di non aggravamento di cui all'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, che trova una conferma nella giurisprudenza

Sotto questo profilo, non avrebbe pertanto senso alcuno istituire un “parallelismo” con la questione relativa alla decorrenza solo *pro futuro* delle norme che invertono l’onere probatorio altrimenti spettante all’Amministrazione finanziaria; ciò per almeno due ordini di ragioni:

- i. in primo luogo, perché in tal caso le norme sarebbero comunque qualificabili, secondo la classica distinzione chiovendiana, quali “norme probatorie particolari”, a differenza del caso che ci occupa il quale è pacificamente ascrivibile alla categoria delle “norme probatorie generali”, essendo la nuova disposizione dettata per tutti i rapporti tributari, da ciò derivandone la piana applicazione anche ai giudizi in corso(10);
- ii. in secondo luogo, perché in tali casi la “retroattività” si risolverebbe nella negazione della possibilità di “precostituzione” di quelle prove che la legge gli richiederebbe di offrire oggi con effetto appunto retroattivo, con buona pace della parità delle armi che deve caratterizzare l’*iter* processuale(11).

3. Venendo alla seconda questione, concernente il profilo del comma 5-*bis* quale regola sulla distribuzione dell’onere della prova, dunque come regola riguardante i fatti (allegati) incerti, è unanime in dottrina l’opinione secondo cui si tratterebbe della sostanziale conferma della regola secondo cui i fatti costitutivi del credito impositivo devono essere provati dall’Amministrazione finanziaria e così anche di quella secondo cui spetta al contribuente la prova dei fatti costitutivi del diritto al rimborso(12).

Tale ripartizione trovava fondamento, nella prospettiva costitutivistica, nel principio di precostituzione della prova, non potendo l’Amministrazione accingersi ad alcun atto senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell’atto(13) e, nella prospettiva dichiarativistica, nella disciplina di cui all’art. 2697 c.c.(14), come peraltro pacifico nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e anche della Corte costituzionale(15).

Diverse sono tuttavia le opinioni sia per quanto riguarda il rapporto con l’art. 2697 c.c., sia sulla perdurante applicabilità di quest’ultima disposizione nel diritto tributario.

Glencore sulla possibilità di contestare gli elementi giuridico-fattuali raccolti *aliunde* mediante diritto di accesso al fascicolo del procedimento connesso: v. MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 362. Sulla volontà del legislatore di porre «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», RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013 ss.

- (10) Cfr. CHIOVENDA G., *La natura processuale delle norme sulla prova e l’efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile*, vol. I, Roma, 1930, 242 ss. In particolare, secondo la distinzione chiovendiana sarebbero norme probatorie generali quelle norme «determinate da ragioni prettamente processuali [...] dettate per tutti i rapporti giuridici, o per grandi gruppi di svariati rapporti giuridici» in cui «il legislatore ha per fine immediato la miglior formazione del convincimento del giudice, regola l’attività intellettuale del giudice, in se stessa, nell’interesse della funzione giurisdizionale». Al contrario sarebbero norme probatorie particolari quelle «determinate da ragioni di diritto sostanziale» applicabili a specifici rapporti in cui il legislatore «ha principalmente di mira il singolo rapporto, intende alla sua disciplina e tutela, e se pone limiti alle prove e quindi al convincimento del giudice, ciò non fa perché, senza quei limiti, vi sarebbe maggior probabilità d’errare che negli altri casi, ma perché si preoccupa della condizione giuridica di una determinata parte».
- (11) Si allude alla “svolta” della Cassazione sulla natura sostanziale e non meramente procedimentale dell’inversione probatoria ex art. 12 D.L. n. 78/2009 in tema di disponibilità estere non monitorate. Confermando, infatti, l’orientamento sostanzialmente unanime della giurisprudenza di merito, la Suprema Corte (nn. 2662/2018; 2562/2019; 7957/2021) ha evidenziato che la tesi procedimentale porrebbe il contribuente – che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione – in condizione di sfavore, pregiudicandone l’effettivo espletamento del diritto di difesa, in violazione degli artt. 3 e 24 Cost.
- (12) GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in www.giustiziainsieme.it, 14 marzo 2023, par. 4; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 75; DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario*, cit., 3809; RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 1.
- (13) ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 377 ss.
- (14) RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 195 ss.
- (15) Corte cost., n. 109/2007.

Tra coloro che adottano la prospettiva “confermativa” secondo cui il comma 5-*bis* sarebbe sostanzialmente “riproduttivo” dell’art. 2697 c.c., taluni non prendono posizione sulla perdurante applicabilità di tale ultima disposizione(16), altri invece la ritengono tuttora applicabile(17).

Coloro che ritengono tale disposizione “confermativa” dell’art. 2697 c.c., ritengono altresì rafforzato il binomio fatto costitutivo - fatto impeditivo. A tale ultima categoria, parte della dottrina che ritiene appunto il 5-*bis* confermativo del 2697 c.c. anche per effetto dell’espressione “in coerenza con la normativa tributaria sostanziale” ivi contenuta(18), continua a ricondurre la “inerenza” degli specifici costi contestati(19), rilevando peraltro come nell’inerenza il giudizio rimanga sempre sul fatto, dovendo il giudice di merito accertare la relazione esistente fra acquisto e attività, mentre altri la negano(20). Sono, invece, univoche le conclusioni cui si perviene in tema di prova sulla sussistenza della c.d. “buona fede” nelle fatture soggettivamente inesistenti, essendo la detrazione principio fondamentale del sistema IVA e ricadendo così la prova sull’assenza di buona fede interamente sull’Amministrazione finanziaria(21).

Altri affermano, invece, la definitiva inapplicabilità dell’art. 2697 c.c. e con esso anche della “ripartizione” della prova basata sulla “scomposizione dei fatti” ivi contenuta(22): la nuova norma impone infatti in maniera chiara all’Amministrazione finanziaria la prova, che non dipende dalla “qualificazione” dei fatti. In tale ottica, la prova della insussistenza delle condizioni che legittimano la deduzione incombe sull’Amministrazione finanziaria(23). Lo stesso si afferma per le agevolazioni(24) e per gli accertamenti DOCFA, in cui si registra una tendenza della giurisprudenza ad una più benevola valutazione di tali accertamenti anche in mancanza di una rigorosa prova sulla base di una (invero inesistente!) “partecipazione” del contribuente alla procedura di classamento(25).

Non v’è dubbio che la disposizione in commento sancisca con chiarezza ciò che la dottrina ha da tempo affermato, cioè che nel processo tributario, con l’eccezione dei giudizi di rimborso, l’onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa – nella nuova disposizione sinteticamente indicata con l’espressione “*violazioni contestate con l’atto impugnato*” – spetta sempre al Fisco, perché è esso che fa valere una pretesa in giudizio.

Questo principio viene adesso (finalmente) “incorporato” in una regola di giudizio squisitamente “tributaria” riguardante, appunto, il “come” il giudice tributario debba risolvere la controversia nel caso in cui la parte onerata non abbia raggiunto la prova dei fatti e si risolve nell’affermazione – di carattere omnicomprendente – che fa riferimento *tout court* alle “*violazioni contestate con l’atto impugnato*”. Ed è evidente che così come si “contesta” l’omessa dichiarazione di un componente positivo, in modo non diverso si “contesta” l’indebita deduzione di un costo, l’indebita fruizione di un’agevolazione o,

(16) GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, cit., par. 4.

(17) RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit.

(18) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 371 e 377.

(19) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 334 ss. e 370.

(20) Così RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., aderendo alla tesi secondo cui l’imposta ha come presupposto non i ricavi, ma il reddito, che è appunto differenziale tra ricavi e costi, di talché sia l’esistenza degli uni che l’inesistenza degli altri devono formare oggetto di adeguata dimostrazione da parte dell’ente impositore.

(21) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 341.

(22) DONATELLI S., *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 28 e 41; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 80, che ne evidenzia la dimensione processuale e procedimentale; LOVISOLO A., *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 50.

(23) DONATELLI S., *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 28 e 41; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 79.

(24) DONATELLI S., *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 43; *contra*, RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 1014 che continua a ricondurle ai fatti impeditivi.

(25) DONATELLI S., *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 28 e 41; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 79.

ad esempio, l'indebita fissazione di un "prezzo di trasferimento". Sul fronte opposto delle "violazioni contestate" – *id est*, le liti "da impugnazione" – c'è solo l'onere della prova in capo al contribuente dei fatti costitutivi del diritto al rimborso – *id est*, le liti "da rimborso", in cui il contribuente è attore anche in senso sostanziale – sicché non esiste una "terra di mezzo" in cui poter ancora legittimamente collocare "contestazioni" sui costi, sulle agevolazioni *et similia* riconducendole a "fatti impeditivi" o addirittura a "fatti costitutivi" (a carico del contribuente), essendo tale distinzione ormai priva di qualsivoglia legittimazione nel sistema di ripartizione della prova in materia tributaria.

Così stando le cose il riferimento all'art. 2697 c.c. – assunto, come detto, da parte della giurisprudenza (diversamente dalla dottrina ma con conclusioni finali sostanzialmente analoghe) a fondamento della ripartizione dell'onere probatorio sin dalla storica sentenza 23 maggio 1979, n. 2990, con cui la Suprema Corte escluse definitivamente la c.d. "presunzione di legittimità degli atti" e ritenne, appunto, che ai sensi dell'art. 2697, comma 1, c.c. sia l'Amministrazione a dover provare in giudizio i fatti costitutivi del proprio diritto e il contribuente i relativi fatti estintivi, impeditivi o modificativi ai sensi del successivo comma 2 – sarebbe superato, non essendovene necessità per supplire all'assenza di una disposizione *ad hoc* ormai invece presente nell'ordinamento tributario(26). Del resto, non solo l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario costituisce da sempre tema controverso, ma la stessa "scomposizione" dei fatti giuridici tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi, come è stato osservato, è tutt'altro che agevole ed appagante(27).

Senonché, si potrebbe osservare che l'art. 2697 c.c. regola anche i fatti diversi da quelli "costitutivi" (impeditivi – contemporanei ai primi – modificativi ed estintivi), di cui il comma 5-*bis* non si occupa. Ebbene, ove dovesse ritenersi che l'onere sui fatti diversi da quelli "costitutivi" non sia altrimenti disciplinabile se non proprio attraverso l'art. 2697 c.c. medesimo, ciò non significherebbe affatto che il comma 5-*bis* sia privo di significato poiché sostanziale (e persino incompleto) "doppione" dell'art. 2697 c.c. Piuttosto, l'art. 2697 c.c. rimarrebbe semplicemente operante, quale norma generale, per tutto ciò che è *diverso* dalla "violazione contestata", di cui invece si occuperebbe (ormai esclusivamente) il comma 5-*bis*. E poiché questa espressione abbraccia, evidentemente, ogni forma di "violazione" (come detto, del maggior ricavo non dichiarato, del costo ritenuto non deducibile, dell'agevolazione ritenuta non spettante, del prezzo di trasferimento non *at arm's length* e via dicendo) – con conseguente violazione delle disposizioni che, rispettivamente, affermano la rilevanza impositiva di quel ricavo, fissano gli elementi costitutivi di quella determinata deduzione o di quella determinata agevolazione o, ancora, stabiliscono la necessità che una determinata transazione avvenga a valore normale – la conclusione non sarebbe comunque diversa, in punto di onere della prova della "pretesa" (*rectius*, "violazione"), da quella cui si giungerebbe ritenendo *sic et simpliciter* non (più) applicabile *in parte qua* l'art. 2697 c.c. Resta pertanto così assorbita ogni dicotomia tra fatti costitutivi e fatti impeditivi, precludendo all'interprete di ricondurre a questa seconda categoria di fatti qualsivoglia "sfaccettatura" della pretesa impositiva (la "violazione contestata") diversa dai fatti – temporalmente successivi – di tipo modificativo ed estintivo.

Questa interpretazione "innovativa" e non meramente "dichiarativa" della disposizione in commento attua, peraltro, uno dei principi fondamentali dell'interpretazione delle leggi elaborato dalle stesse Sezioni Unite, secondo cui in presenza di una disposizione sopravvenuta, non è possibile svuotarne la portata precettiva, dovendosi a tal fine tenere conto «della generale regola ermeneutica c.d. "di conservazione degli atti", espressamente codificata dall'art. 1367 c.c. in materia contrattuale, ma da ritenersi operante, in quanto espressione di un sovraordinato principio generale insito nel sistema, anche e

(26) Cfr. GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Ipsos Quotidiano*, 24 settembre 2022, secondo cui la nuova formulazione supera la difficile distinzione tra i vari fatti contenuta nei primi due commi dell'art. 2697 c.c., «essenzialmente di origine pandettistica, che se mai poteva aver senso per il processo civile, avente ad oggetto l'accertamento di diritti soggettivi, tuttavia mal si adattava ad un processo tributario volto all'impugnazione e all'annullamento o meno di provvedimenti, cioè atti direttamente produttivi dei propri effetti, emessi dall'Amministrazione finanziaria».

(27) Cfr. CIPOLLA G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 546 ss.

soprattutto in tema di interpretazione della legge, sulla scorta della quale, tra le diverse accezioni possibili di una disposizione (normativa, amministrativa o negoziale), deve propendersi per quella secondo cui la stessa potrebbe aver qualche effetto, anziché nessuno»(28).

È chiaro, naturalmente, che occorre altresì tenere conto che del giudizio di fatto non può darsi una costruzione rigidamente meccanicistica, instaurandosi nel processo tributario un fenomeno dialettico che impone anche alla parte sulla quale non incombe l'onere probatorio di svolgere un ruolo attivo e non meramente passivo, che finirebbe altrimenti con il confermare, in sostanza, le tesi dell'avversario(29), sì che si confronteranno tutte le prove offerte e sulla base della loro comparazione si fonderà la decisione del giudice(30).

È in questa prospettiva che potrebbe in effetti trovare spiegazione quella ritrosia che talvolta si scorge, anche in qualche *obiter* della prima giurisprudenza di legittimità, a rinvenire un reale contenuto "innovativo" alla nuova disposizione(31). Ma un conto è la dialettica del giudizio di fatto, ben altro è affermare che, in relazione alla prova della "pretesa" e alla regola del fatto incerto, tutto sia rimasto *tale e quale*. Il Fisco, infatti, non potrà ad esempio più limitarsi *sic et simpliciter* a rilevare, dopo aver motivato l'avviso di accertamento, che il contribuente, richiesto in tal senso, non ha addotto alcuna *prova* delle condizioni di fatto che legittimano le agevolazioni da esso fruite. L'Amministrazione finanziaria dovrà necessariamente farsi "parte attiva", pena il mancato assolvimento dell'onere probatorio e l'applicazione della nuova regola di giudizio, a tal fine utilizzando appieno gli amplissimi poteri istruttori di cui dispone. Ed essa dovrà farsi parte attiva anche sull'irrogazione delle sanzioni amministrative, ambito in cui dalla riforma del 1997 ad oggi ha operato, come noto, un sostanziale "automatismo applicativo" in sede sia amministrativa che giurisprudenziale. E se non lo ha fatto in precedenza, come pur avrebbe dovuto, essa sarà destinataria *sin da subito* degli effetti che derivano dal nuovo comma 5-bis.

4. Collegata al tema dell'onere della prova appena svolto è la terza ed ultima questione riguardante la sorte adesso spettante al principio di vicinanza alla prova.

Una parte della dottrina ritiene che esso non sia stato "espunto" per effetto del nuovo comma 5-bis, ma al tempo stesso si sia fortemente ridimensionato, non legittimando più quell'ampia applicazione fattane dalla giurisprudenza di legittimità più recente e dovendosi limitare a quelle ipotesi in cui le fonti di prova non siano apprensibili dalla stessa Amministrazione finanziaria nella fase dell'istruttoria primaria, dove tale impossibilità deve essere provata dall'Amministrazione(32).

La perdurante applicabilità di tale principio è ammessa anche da chi ritiene definitivamente inapplicabile l'art. 2697 c.c., trattandosi di principio di rilievo costituzionale ed europeo e non già mero

(28) Cass., SS.UU., n. 12644/2014. Sulla natura "innovativa" della parte della disposizione relativa alla qualità e valutazione delle prove ed in specie dello strumento presuntivo, RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit., 1014. Sulla inaccettabilità di una tesi che «assume l'esistenza di un legislatore che perde tempo a riprodurre norme già esistenti e pacificamente applicabili anche in materia tributaria», anche CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, cit., 315.

(29) Sul punto, LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1213 ss.

(30) Vedi FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 677.

(31) Nella giurisprudenza di legittimità, così Cass. n. 31878/2022 per la quale: «è appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente [...]. Pertanto, la nuova formulazione legislativa [...] 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».

(32) GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, cit., par. 4; sulla necessità di leggere il principio di vicinanza alla prova alla luce dei poteri invasivi di cui l'Amministrazione dispone e che conducono ad un atto che comporta l'irrogazione di sanzioni di stampo penalistico, MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023, 8 (e in questo fascicolo).

corollario dell'art. 2697 c.c.(33). Su tale rilievo costituzionale insiste anche la dottrina che molto si è occupata del tema(34).

Altra parte della dottrina ne critica invece radicalmente l'applicazione in virtù degli amplissimi poteri (anche di cooperazione internazionale) di cui l'Amministrazione finanziaria dispone e delle conseguenze pregiudizievoli (sanzionatorie e di inutilizzabilità processuale) derivanti al contribuente dall'inadempimento alle richieste istruttorie, oltre ad escludere anche sul piano formale qualsivoglia trasposizione dell'art. 64 c.p.a. nel processo tributario poiché estraneo al rinvio di cui all'art. 1 D.Lgs. n. 546/1992. Ciò, dunque, già *prima* dell'entrata in vigore del comma 5-*bis* e, a maggior ragione, adesso alla luce della "specialità" della nuova norma, anche a solo titolo di mero criterio integrativo rispetto a quello basato sulla struttura della fattispecie, non essendovi alcun riferimento nella nuova disposizione alle "prove disponibili alle parti" e ponendosi la sua applicazione in una vera e propria contraddizione con la regola fondamentale stabilita dal comma 5-*bis*(35). Del resto già la dottrina precedente all'introduzione del comma 5-*bis* aveva osservato che la regola della vicinanza alla prova ha l'effetto di comportare una deroga all'art. 2697 c.c., determinando il trasferimento dell'onere della prova dalla parte onerata ai sensi dell'art. 2697 c.c. a quella che non lo sarebbe ma che si trova più vicina alla prova, e che essa è nata in ambito civilistico come criterio eccezionale e di chiusura al fine di evitare un abuso dell'art. 2697 c.c. e di garantire una tutela giurisdizionale piena ed effettiva non altrimenti conseguibile: finalità, dette ultime, escluse in radice proprio dall'ampiezza dei mezzi conoscitivi – di dimensione nazionale e sovranazionale – attribuiti all'Amministrazione finanziaria(36).

Sotto questo profilo, unanime è in ogni caso la critica alla giurisprudenza in tema di *transfer pricing* in cui tale "vicinanza" del contribuente rispetto alla prova non sussiste affatto(37).

Mi pare che la prima opinione sia quella che maggiormente si conforma alla dimensione costituzionale del principio di vicinanza della prova, ma che al tempo stesso non possa prescindere dallo specifico contesto in cui esso deve trovare applicazione, il che significa che di esso potrà farsi utilizzo nei soli – e ristrettissimi – limiti in cui si tratti di elementi probatori non apprensibili dall'Amministrazione finanziaria con gli strumenti istruttori che il legislatore ha messo a sua disposizione e che l'Amministrazione dimostri di non averli potuti utilmente utilizzare.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 377 ss.

CHIOVENDA G., *La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile*, vol. I, Roma, 1930, 242 ss.

CIPOLLA G., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 546 ss.

(33) DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 44.

(34) MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in www.giustizainsieme.it, 20 settembre 2022, par. 2.

(35) MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 347 ss. e 367 ss.; ritiene che tale regola ceda dinanzi alla nuova normativa anche LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, cit., 43; nel senso che il principio di vicinanza non possa opporsi neppure alla lettura che pone l'onere della prova sui costi in capo all'Amministrazione in virtù dei numerosi ed incisivi poteri istruttori di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, cit.

(36) VANZ G., *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2585 ss.

(37) GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, cit., nota 19; MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, cit., 351 e 369; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., 45; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 77; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, cit., 3810.

- CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 2, 299 ss.
- DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.
- DONATELLI S., *L’onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 677
- GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, in *www.giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023
- GLENDI C., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 255 ss.
- GLENDI C., *L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*”, in *Ipsa Quotidiano*, 24 settembre 2022
- LOVISOLO A., *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 43 ss.
- LUPI R., *L’onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1197 ss.
- MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 324 ss.
- MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023 e in questo fascicolo
- MULEO S., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *www.giustiziainsieme.it*, 20 settembre 2022, par. 2
- RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 195 ss.
- SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 75 ss.
- VANZ G., *Criticità nell’applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della “vicinanza della prova”*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2584 ss.

Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti (*)

The immediacy principle, as rational rule in order to clarify facts

GIOVANNI MOSCHETTI

Abstract

Il principio di immediatezza, sia nell'accezione formale sia in quella materiale, costituisce uno dei principi cardine del sistema processuale tributario tedesco. In particolare, il principio di immediatezza materiale richiede che il giudice, in presenza più prove disponibili, assuma la prova più vicina al *factum probandum*; detto principio trova fondamento nel dovere del giudice di ricerca della verità. Il principio di immediatezza materiale non è in conflitto con il principio del libero convincimento del giudice, anzi ne garantisce la corretta attuazione ed assicura l'effettiva tutela giudiziale. Se tuttavia l'immediatezza formale e materiale caratterizzano la disciplina del processo tributario tedesco, non altrettanto è possibile affermare per la disciplina domestica, tutt'ora ancorata al principio (civilistico) dispositivo.

Parole chiave: Principi che informano il processo tributario tedesco, ricerca della verità processuale, principio di immediatezza formale e materiale, il principio di immediatezza nel processo amministrativo tedesco, libero convincimento del giudice e dovere di chiarimento giudiziario.

Abstract

The principle of immediacy, both in the formal and material aspect, represents one of the cardinal principles of the German procedural tax system. In particular, the principle of material immediacy requires the judge, between many available judicial proofs, to assume the one closest to the factum probandum; this principle is rooted in the judge's duty to pursue the truth. The principle of material immediacy does not contradict with the principle of the free conviction of the judge, but rather ensures its proper enforcement and assures the realization of the principle of effective judicial protection. If, however, the principle of formal and material immediacy characterizes the German tax process, the same can hardly be claimed for the domestic tax process, which is still anchored in the (civil) principle of the claimants disposition of the evidence.

Keywords: Principles of German tax process, research of procedural truth, principle of formal and material immediacy, principle of immediacy in German administrative process, free conviction of the judge and duty to pursue the truth

SOMMARIO: **1.** Principio di immediatezza nel processo tributario tedesco. - **2.** Parallelismo con il processo amministrativo. - **3.** Il principio di immediatezza nel processo penale tedesco richiede una prova "rigorosa": conforme anche ai principi di oralità e pubblicità. - **4.** Cenni al principio di immediatezza nel processo civile tedesco. Compatibilità tra libero convincimento e dovere di chiarimento giudiziario, in una cornice di ricerca della verità materiale. - **5.** Sintesi di principi ricostruttivi.

(*) Contributo pubblicato dall'Autore nel volume collettaneo "La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)", a cura di RAGUCCI G., Milano, 2022.

1. Il processo tributario tedesco(1) è informato al principio di massimo chiarimento dei fatti(2), che viene attuato con ampia disciplina della fase istruttoria, poteri di iniziativa giudiziale *ex officio*(3) e dovere collaborativo delle parti. In questo quadro di ricerca della verità, particolare attenzione merita il principio di immediatezza (*Unmittelbarkeit*)(4) nella formazione della prova, considerato da attenta dottrina tedesca come uno dei più importanti principi del diritto probatorio(5). Il par. 81, comma 1, FGO(6), afferma che «il Collegio assume la prova nell'udienza orale(7). Esso può, in particolare, compiere ispezioni, interrogare testimoni, periti e parti e raccogliere documenti». Secondo la dottrina tedesca, questa disposizione consente di teorizzare sia il principio di immediatezza formale, sia quello di immediatezza materiale. A) In base al principio di *immediatezza formale* (prima frase, comma 1, del par. 81, cit.), il Collegio giudicante deve assumere le prove necessarie alla presenza di tutti i suoi componenti(8). In tal modo si assicura che ogni giudice chiamato a decidere la controversia, abbia percezione diretta delle prove(9). Le disposizioni del par. 81, comma 2, contemplano peraltro anche ipotesi di deroga all'assunzione della prova da parte del Collegio, potendo questa essere delegata ad uno dei componenti, oppure ad altro Collegio cui sono indicate le singole questioni oggetto di prova(10). Dette

-
- (1) Disciplinato dal *Finanzgerichtsordnung* (FGO).
- (2) LIST H., *Commento al § 81, FGO*, in HÜBSCHMANN - HEPP - SPITALER(HHSp), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung* (di seguito AO/FGO), *Kommentar*, Verlag Otto Schmidt, n. 1, rileva che proprio grazie a tale principio è possibile assicurare l'uguaglianza nell'imposizione. Sottolinea poi List (n. 4) che il principio di immediatezza è stato introdotto nel 1877 per i processi penale e civile e che la diretta assunzione della prova, oralmente davanti al Collegio, doveva migliorare sensibilmente il *chiarimento* dei fatti. Nel processo tributario, detto principio, prosegue List, venne introdotto solo nel terzo progetto di legge relativo al processo tributario tedesco, seguendo il modello del processo amministrativo. Cfr. anche SEER R. (*Commento al § 81, FGO*, in TIPKE - KRUSE, *AO/FGO, Kommentar*, Verlag Otto Schmidt, n. 21), il quale sottolinea che i procedimenti fondati sulla scrittura e su prove mediate conducevano a motivazioni inattendibili; pertanto doveva essere migliorata la *qualità del chiarimento* dei fatti con l'introduzione di un'assunzione probatoria di fonti immediate ed orali davanti all'organo decidente.
- (3) Il par. 76, comma 1, FGO, dispone che «il Tribunale ricerca la fattispecie d'ufficio. Le parti sono consultate sul punto. Esse devono fornire i loro chiarimenti in modo completo e veritiero sulle circostanze di fatto e, su richiesta del Tribunale, chiarire i fatti addotti dalle altre parti. Il Tribunale non è vincolato alle allegazioni ed alle richieste istruttorie delle parti». Ulteriori regole che consentono di accertare la verità sono: la discussione del Presidente del Collegio con le parti (par. 76, comma 2 e 79, FGO), l'ordine di apparizione personale delle parti (par. 80, FGO), l'acquisizione di verbali, documenti ed informazioni di altre amministrazioni (par. 86, FGO) e, infine, l'assunzione di prove in conformità al par. 81, FGO. Vedi LIST H., *op. cit.*, n. 1.
- (4) Letteralmente «mancanza di mezzi [interposti]».
- (5) Così SEER R., *Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht*, Berlin, 1993, 207.
- (6) Rubricato «Immediatezza nell'assunzione della prova» (*Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme*). Vedi HERBERT U., *Commento al § 81, FGO*, in GRÄBER F., *Kommentar*, IX ed., München, 2019, nn. 7 ss.; SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., *retro*, nota 2, nn. 23 ss.; LIST H., *op. cit.*, nn. 4 ss.
- (7) Segnala SEER R. (*Durchführung der Besteuerung*, in TIPKE - LANG, *Steuerrecht*, XXIII ed., Köln, 2018, 1469) che l'assunzione della prova, nell'ambito dell'udienza orale, è condotta dal Collegio; mentre la fase precedente, relativa a chiarimenti preparatori, è condotta da un giudice singolo (il Presidente del Collegio o un giudice delegato).
- (8) SEER R., *Durchführung der Besteuerung*, cit., 1470. Osserva Seer R. che tale principio vieta di avere conoscenza delle prove tramite, per così dire, gli occhi e l'udito di un sostituto (*Vertreter*). Vedi anche LIST H., *op. cit.*, n. 5, 19. La Corte federale tedesca (*Bundesfinanzhof*, BFH d'ora in avanti) ha ritenuto che un cambio del Collegio è tuttavia consentito se non è necessaria la diretta percezione del testimone per la decisione sulla sua credibilità, ed i verbali dell'interrogatorio, in forma di prova documentale, sono introdotti nel procedimento tramite lettura (sentenza 1° aprile 2015 - V B 63/14, in BFH/NV, 2015, 1001 ss., n. 8 ss).
- (9) Cfr. SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 22. L'Autore sottolinea che, in particolare per la prova testimoniale, molto dipende dall'impressione (*Eindruck*) personale (n. 23).
- (10) Così recita tale disposizione: «In casi particolari (geeignet) l'organo giudicante può, tramite uno dei propri componenti in veste di giudice delegato, assumere prove già prima dell'udienza orale, oppure può chiedere l'assunzione probatoria, previa indicazione delle questioni probatorie, ad un altro Collegio». È piuttosto dibattuta in dottrina l'ipotesi dei casi particolari; si è chiarito che la delega all'assunzione della prova non può essere la regola, ma che il Collegio ha una certa discrezione nella scelta (HERBERT U., *op. cit.*, n. 15); è stato altresì sostenuto che l'assunzione probatoria tramite un giudice delegato sarebbe adeguata se acquisissero rilevanza l'impressione personale e la credibilità di un testimone ai fini della valutazione della prova (HERBERT U., *ibidem*). Naturalmente il Collegio può valutare se l'assunzione probatoria tramite un giudice delegato sia soddisfacente e, se del caso, ripetere davanti al Collegio decidente, la medesima assunzione probatoria. Le parti possono anche rinunciare all'immediatezza nell'assunzione della prova (HERBERT U., *op. cit.*, n. 10).

ipotesi, come osservato dalla Corte federale tedesca, non pregiudicano tuttavia *ex se* l'affidabilità del chiarimento dei fatti(11). B) Quanto all'“immediatezza materiale”, questa ha il suo naturale *habitat* (*beheimatet*, letteralmente “è ambientata”) nel processo penale (par. 250, StPO)(12) (13) e attiene alla migliore “scelta tra più mezzi di prova”(14).L'*immediatezza materiale* comporta: a) che, in presenza di acquisibili mezzi di prova più vicini al *factum probandum*, l'assunzione della prova non possa avvenire utilizzando solo mezzi di prova meno vicini (e quindi, tendenzialmente, meno rappresentativi)(15) (16); b) che, in presenza di più mezzi di prova, sia assunta la prova che consenta la percezione più immediata del fatto controverso(17). Di norma, ciò non significa che vi sia un obbligo di utilizzare solo prove più immediate(18), bensì comporta solo un divieto di utilizzare solo prove mediate in presenza di prove immediate disponibili. Il principio di immediatezza materiale è denominato anche «*principio della miglior prova possibile*», in quanto richiede che il giudice assuma la prova più vicina al fatto da provare(19).

- (11) Ha affermato il BFH (11 settembre 1984-VII B 23/84, in BStBl, II, 1984, 836) che «il Collegio incaricato è come un braccio prolungato, non già un capo prolungato, del Collegio decidente». In dottrina, vedi SEER R., *Durchführung der Besteuerung*, cit., 1471. Parimenti non è violato il principio di immediatezza formale nelle attività preparatorie di chiarimento dei fatti poste in essere dal Presidente del Collegio o dal relatore. Il par. 79, comma 3, FGO, prevede infatti che: «1. Il Presidente o il relatore possono provvedere all'assunzione di singole prove. 2. Ciò è ammesso solo in tanto in quanto, per la semplificazione dell'udienza davanti al Collegio, sia da ritenere opportuno, ed ex ante, che il Collegio possa valutare in modo appropriato il risultato probatorio anche in assenza di diretta percezione dello svolgimento dell'assunzione probatoria».
- (12) *Strafprozeßordnung* (StPO) è il codice di procedura penale tedesco. L'art. 250, StPO, prevede che «se la prova di un fatto fa riferimento alla percezione (Wahrnehmung, letteralmente “assunzione di verità”) di una persona, questa dev'essere interrogata nel dibattimento (Hauptverhandlung)». Il par. 250 afferma, poi, che «l'interrogatorio non può essere sostituito dalla lettura di un verbale assunto in un interrogatorio precedente, oppure dalla lettura di un chiarimento scritto». Sul tema, cfr., *infra*, par. 4.
- (13) Si veda su tale norma, PFEIFFER G., *Commento al § 250, StPO, Kommentar*, V ed., München, 2005; EISENBERG U., *Beweisrecht der StPO, Spezialkommentar*, X ed., München, 2017, 868 ss.; LUTZ MEYER-GOSSNER, *Commento al § 250, Strafprozeßordnung (StPO)*, LVI ed., München, 2016.
- (14) Vedi LIST H., *op. cit.*, n. 6. Dello stesso avviso SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 26. Cfr. anche RÜSKEN R., *Beweis durch beigezogene Akten*, in *BB*, 1994, 761 ss., 764.
- (15) Non riteniamo perfettamente in linea con il concetto di immediatezza materiale la distinzione tra prove “dirette” ed “indirette”, su cui cfr. CARNELUTTI F. (*La prova civile*, 1915, rist., Roma, 1992, 54 ss.). Ritieni l'illustre Autore che la prova diretta consente al giudice di percepire coi propri sensi «il fatto stesso che si deve provare» (ispezione giudiziale); laddove il fatto da provare sia già avvenuto, e quindi non possa essere «direttamente percepito dal giudice», questi si avvarrà di prove indirette (documentali o testimoniali). Insiste molto Carnelutti sulla percezione del giudice, che non può essere esclusa «dal campo della prova» (*ivi*, 60): l'attività percettiva del fatto da parte del giudice è tipica della *prova storica*, in opposizione alla *prova logica o dialettica* che «si svolge unicamente con una attività deduttiva» (*ibidem*). Più di recente, sulla prova diretta ed indiretta, cfr. M. TARUFFO M. (*La prova dei fatti giuridici, Nozioni generali*, Milano, 1992, 233 ss., 426 ss.), il quale critica l'impostazione del Carnelutti basata sulla percezione del giudice. LIEBMAN E.T. (*Manuale di diritto processuale civile, Principi*, IX ed., a cura di COLESANTI V. - MERLIN E., Milano, 2021, 268-269) assume la definizione oggi più accettata in dottrina, per cui è prova diretta quella che «ha per oggetto il fatto stesso che deve essere provato, cioè quel fatto che è immediatamente rilevante per il giudizio». L'Autore richiama tra le prove dirette, discostandosi dalla posizione di Carnelutti, sia quella «che offre alla percezione del giudice il fatto stesso che vuole essere provato», sia «quella che presenta al giudice un'ideale rappresentazione del fatto stesso (una “fotografia” “o la testimonianza di chi ha personale conoscenza del fatto»)). Prova indiretta, invece, è quella «che ha per oggetto un fatto diverso (indizio), dal quale può essere arguito logicamente il fatto rilevante per il giudizio» per il tramite di un procedimento presuntivo. COMOGLIO L.P. (*Le prove civili*, Torino, 1998, rist., 1999, 7) osserva che la *verificazione* della fondatezza di un fatto «si avvale per lo più (ma non sempre) di una prova direttamente rappresentativa del fatto principale da provare - soluzione, di per sé, ottimale e preferibile». Su questa linea, riteniamo preferibile, ai fini che qui interessano, la distinzione tra “prove rappresentative” e “non rappresentative”, “a seconda che il mezzo probatorio sia idoneo a “rappresentare” in modo diretto, oppure a “ricostruire” in modo mediato e indiretto il *factum probandum*” (9).
- (16) Questo principio non è affermato espressamente in una norma, ma viene dedotto da più norme processuali, sia dell'ordinamento tributario, sia, come vedremo più avanti, di quello penale. In giurisprudenza, si veda la sentenza del BFH, 28 luglio 2008 - IX B 13/08, in BFH/NV, 2008, 2029. In dottrina, vedi HERBERT U., *op. cit.*, n. 8; per ulteriori approfondimenti, vedi SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., nn. 26 ss.
- (17) In giurisprudenza, si veda BFH, 29 giugno 2018 - VII B 189/17, in BFH/NV, 2018, 1159.
- (18) Così ancora SEER R., *op. ult. cit., loc. cit.*
- (19) Vedi SEER R., *Durchführung der Besteuerung*, cit., 1471; dello stesso Autore, *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 26. Cfr. anche LIST H., cit., n. 6, il quale rileva che detto principio trova applicazione nel processo penale (par. 250, StPO). ROHWER

Trattasi di regola che, com'è intuibile, influisce sul *convincimento del giudice* e che non può fare a meno del principio di immediatezza formale. Infatti è stato posto in luce dalla giurisprudenza che i giudici decidenti devono ottenere il proprio convincimento il più possibile dalla fonte, ed essere nella posizione di poter verificare la credibilità del dichiarante, tramite la personale impressione ricevuta dai testimoni e con possibilità altresì di porre loro domande(20). Inoltre nella decisione il Tribunale può prendere in considerazione solo ciò che si fonda sulla *percezione di tutti i giudici* o che risulta dagli atti (*aktenkundig*) e sul quale le parti hanno avuto la possibilità di fornire chiarimenti(21). La dottrina tributaristica - in un'interpretazione sistematica delle norme sulla formazione della prova - richiama il citato par. 250, StPO (rubricato "*Principio dell'interrogatorio personale*")(22) per dedurre l'esistenza, anche nel processo tributario, di un principio di immediatezza materiale(23). Altra parte della dottrina(24), invece, proprio dalla mancanza nel processo tributario di una norma come quella del par. 250 StPO, deduce che il giudice tributario non abbia un dovere di utilizzare le prove più rappresentative a preferenza di quelle meno rappresentative(25). Ma anche questo argomento viene superato da chi(26), a sua volta, osserva che il principio di immediatezza materiale (di cui al processo penale) trova il proprio fondamento nel dovere del giudice di ricerca della verità previsto dal par. 244, comma 2, StPO; detta norma prevede che *«il giudice deve, per la ricerca della verità, estendere l'assunzione della prova d'ufficio a tutti i fatti e mezzi di prova rilevanti per la decisione»*. A tale disposizione - osserva Seer - corrisponde il dovere di indagine (*Untersuchungspflicht*) previsto dal par. 76, comma 1, primo periodo, FGO, secondo il quale *«il Collegio ricerca d'ufficio la fattispecie»*(27). Esisterebbe dunque una base normativa comune tra processo penale e processo tributario, confluenti verso il principio di immediatezza materiale. Al di là di tali discussioni in dottrina, il principio di immediatezza materiale è ormai diritto vivente del processo tributario tedesco. Si è infatti formata copiosa giurisprudenza sui seguenti profili: *a*) in mancanza di *consenso delle parti*, è vietato assumere, in luogo della prova testimoniale (più immediata), una prova documentale (mediata), tramite introduzione di un verbale di constatazione della polizia, di diritto penale o privato(28); *b*) il mezzo di prova meno vicino al fatto può essere utilizzato quando l'assunzione della prova più vicina sia *impossibile, inammissibile o irragionevole*(29); *c*) se una parte lo richiede, deve

W.A. (*Materielle Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme - ein Prinzip der StPO wie der ZPO?*, Inaugural - Dissertation, Kiel, 1972, 64) afferma che *«entrambi i principi sono, in un certo modo, incrociati. Nessuna immediatezza è pensabile senza l'altra, e nessuna può sviluppare il suo pieno significato e la sua piena portata senza l'altra. La miglior qualità probatoria - continua l'Autore - si lascia raggiungere se nella raccolta del materiale probatorio trovano uguale intensa osservanza sia il principio di immediatezza formale, sia quello di immediatezza materiale»*.

- (20) Così BFH, 26 luglio 2010 - VIII B 198/09, in BFH/NV, 2010, 2096. In linea di principio, le dichiarazioni scritte di un testimone non sono sufficienti (così BFH, 8 novembre 2005 - X B 105/05, in BFH/NV, 2006, 347).
- (21) Così BFH, 16 dicembre 2014 - X B 114/14, in BFH/NV, 2015, 511. *«Solo con questi requisiti - prosegue la sentenza - l'impressione personale, che un testimone ha lasciato nell'assunzione probatoria, può essere utilizzata per la decisione sulla sua credibilità. Le impressioni che il giudice interrogante ha ottenuto nella precedente assunzione probatoria, ma che non ha annotato a verbale, non possono avere alcuna importanza nella decisione con un altro Collegio»*.
- (22) Cit., *retro*, nota 12.
- (23) Vedi LIST H., *op. cit.*, n. 6.
- (24) RUSKEN R., *op. cit.*, 766.
- (25) RUSKEN R., *op. cit.*, giunge anzi ad affermare (766) che nel processo tributario non esisterebbe un principio di immediatezza materiale.
- (26) SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 26.
- (27) Citato, *retro*, nota 8. Dello stesso avviso LIST H., *op. cit.*, n. 6, il quale sostiene che la giustificazione del dovere di assumere la miglior prova possibile è nell'interesse di un *chiarimento* il più possibile preciso e completo.
- (28) Vedi BFH 21 maggio 2012 - III B 203/11, in *BStBl.* II 2012, 1464 (1465 ss.); BFH, 26 luglio 2010, VIII B 198/09, in www.bundesfinanzhof.de.
- (29) Così BFH, 12 giugno 1991 - III R 106/87, in *BStBl.* II, 91, 806, 807; BFH/NV 95, 787; 97, 767; 00, 49, 50; 01, 941, 942; 05, 935, 936; BFH, 8 novembre 2005 - X B 105/05, in BFH/NV 06, 347; 19 luglio 2010 - I B 174/09, in BFH/NV 2011, 47. Ciò vale in particolare per l'utilizzo di risultati probatori di altri processi sotto forma di prove documentali (BFH, 18 novembre 1971 - VIII 21/65, in *BStBl.*, II, 1972, 399, 400; *BStBl.*, 1978, 311; 1991, 806; BFH/NV, 97, 767; 01, 941; 04, 210, 211; 11, 47; 14, 164). Il BFH ha dichiarato contrario al principio di immediatezza l'utilizzo di verbali di interrogatori dell'Amministrazione finanziaria e della polizia in giudizi penali o di diritto di famiglia, in luogo di una

essere assunta la prova davanti al Tribunale⁽³⁰⁾. In linea di principio, dunque, l'utilizzo di dichiarazioni testimoniali scritte è inammissibile⁽³¹⁾. Dottrina e giurisprudenza⁽³²⁾ coincidono, in linea di massima, su un dato: il dovere di *ricercare la verità dei fatti* richiede la *miglior rappresentazione possibile degli stessi*; per ottenerla, sono necessari, sul piano sostanziale, un tipo di prova che sia vicina al fatto; sul piano procedimentale, la collaborazione delle parti (primi protagonisti dei fatti da rappresentare) ed il dovere di iniziativa del giudice, che è istituzionalmente obbligato a ricercare la verità. Sebbene ritenuto dalla Corte Costituzionale tedesca non di rango costituzionale⁽³³⁾, il principio di *immediatezza materiale* è comunque imprescindibile se si vuole garantire un processo che pone a suo fine la ricerca della verità⁽³⁴⁾. È infatti semplicemente razionale: cercare di ricostruire i fatti tramite la “miglior prova” rappresentativa degli stessi e quindi più vicina ai fatti rilevanti per la decisione;

- assumere che le prove qualitativamente migliori sono quelle che consentono una diretta percezione dei fatti da parte dell'intero Collegio decidente tramite la fonte di prova più immediata;
- utilizzare prove meno vicine, solo in mancanza di prove più vicine, e qualora le parti lo consentano.

Non è un caso, infatti, che nel par. 81, comma 1, FGO, l'indicazione delle prove assumibili dal giudice sia in ordine di vicinanza (*rectius*, di immediatezza percettiva) ai fatti da provare: prima si annovera l'ispezione (*Augenschein*); subito dopo la prova testimoniale; poi la consulenza tecnica; infine la prova documentale⁽³⁵⁾. Non è un caso neppure che il legislatore tedesco nelle primissime parole della norma in esame abbia statuito che “il giudice assume la prova nell'udienza orale” (*in der mündli-*

prova testimoniale (BFH/NV, 09, 1454). La sentenza 23 gennaio 1985 - I R 30/81 (in *BStBl.*, 85, 305) ha affermato che è contrario al principio di immediatezza nell'assunzione della prova l'utilizzo come documento di una perizia scritta redatta in un precedente processo, al posto di un incarico ad un consulente giudiziario.

- (30) Il *Bundesgerichtshof* (Corte di giustizia federale, d'ora in avanti BGH), nella risalente sentenza del 14 luglio 1952 - IV ZR 25/52 (in BGHZ, 7, 116, 122) ha affermato che «i verbali di dichiarazioni di terzo, redatti in altro procedimento, possono essere utilizzati come documenti per la prova di affermazioni fattuali. Se tuttavia è richiesto l'interrogatorio del testimone, ciò non può essere negato con la motivazione che esistono già i verbali del precedente interrogatorio».
- (31) Cfr. la sentenza del BFH, 18 novembre 1971 - VIII 21/65, cit.
- (32) Vedi per esempio le sentenze del BFH, 10 gennaio 1978 - VII R 106/74, in *BStBl.*, 78, 311; 12 giugno 1991 - III R 106/87, in *BStBl.*, 91, 806.
- (33) Vedi BVerfG, 18 settembre 1952 - 1 BvR 612/52 (in *BVerfGE*, 1, 418 ss., 429, ed., in NJW, 1953, 177), secondo il quale «il diritto all'assunzione della prova immediata non è un diritto fondamentale» che può dar luogo ad una declaratoria di illegittimità costituzionale; argomentando dal diritto al contraddittorio (costituzionalmente previsto all'art. 103, comma 1, GG, secondo il quale «ogni uomo ha diritto ad essere sentito (rechtliches Gehör) davanti ad un Tribunale»), la Corte costituzionale tedesca ha affermato che «l'art. 103, GG, sostanzialmente riconosce alle parti un diritto, il quale contiene una occasione, di esprimersi sulla fattispecie a fondamento di una pronuncia giudiziaria prima della decisione». In altra sentenza (14 dicembre 1982 - 2 BvR 434/82, in BVerfGE 62, 392, 396 ss.) la medesima Corte ha affermato che «determinate regole probatorie, come ad esempio l'immediatezza, sono garantite solo come einfachrechtlich» (letteralmente “di semplice giuridicità”). Pur sempre la Corte federale tedesca ha riconosciuto il diritto delle parti di ascoltare personalmente il consulente tecnico, «come espressione dell'art. 103, primo comma, GG» (sentenza del 13 settembre 2005 - VI ZB 84/04, in BGHZ 164, 94/97). In dottrina vedi PIEROTH B., *Commento all'art. 103*, in JARASS - PIEROTH, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, GG, Kommentar*, München, 2020.
- (34) «Il metodo di ricerca della verità - afferma BENVENUTI F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, rist., in *Scritti giuridici, Vol. I, Monografie e manuali*, Milano, 2006, 277-278 - si adegua alle esigenze dei processi e così della realtà da rappresentare in quei processi, in modo che la ricerca perviene veramente alla verità superando quegli ostacoli che sono frapposti dall'essere una tale verità una verità del presente e perciò connaturata con la vita degli uomini, parte del loro patrimonio e parte della loro libertà». «L'ordinamento di un metodo di ricerca della verità - prosegue l'Autore - si adegua, in definitiva, a far salve...esigenze [di libertà], senza sacrificare l'esigenza della verità, anzi ponendola, come va fatto, in primo piano».
- (35) Lo stesso ordine decrescente, dall'oralità alla scrittura, si riscontra ai parr. 93, comma 1, primo e terzo periodo, e 97, comma 2, primo periodo, AO, laddove, nell'esercizio dei poteri istruttori, l'Amministrazione finanziaria deve cercare prima la collaborazione (tramite il dovere di informazione) delle parti; in secondo luogo la collaborazione di terzi diversi dalle parti («solo se il chiarimento dei fatti, tramite le parti, non conduce allo scopo o non corrisponde ad alcun risultato»). Solo in ultima istanza, qualora detti mezzi di prova non siano sufficienti a chiarire i fatti, l'Amministrazione finanziaria può richiedere la produzione di documenti. Vedi BOZZA N., *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 505 ss.

chen Verhandlung); con ciò evidenziando l'importanza dell'oralità a fini probatori(36). Proprio dalla previsione che la prova dev'essere assunta nell'udienza orale, si deduce un *dovere* del Collegio affinché, in tutti i casi possibili, esista preferenza per le prove percepite direttamente dal Collegio, rispetto a quelle assunte (seppur oralmente) da altri soggetti e che necessariamente sono introdotte tramite documenti(37). La prova orale ha, dunque, un ruolo privilegiato rispetto alla prova documentale, e tale primato coincide con una graduazione dei mezzi probatori che assicura la miglior conoscenza e percezione dei fatti. L'«oralità decrescente», nell'elencazione del par. 81, comma 1, FGO, coincide, in linea generale, con la crescente minor attendibilità dei fatti accertati tramite quel mezzo di prova. Dalla norma che statuisce l'assunzione della prova in udienza, la dottrina desume i tre principi che devono accompagnare l'assunzione della prova: l'immediatezza, l'oralità, la partecipazione delle parti (*Parteienöffentlichkeit*)(38). Detti principi regolano la c.d. prova "rigorosa" (*Strengbeweis*)(39). In particolare, consentendo alle parti di influire sull'accertamento dei fatti(40), viene pienamente riconosciuto - come sottolineato dalla stessa Corte costituzionale tedesca - il diritto al contraddittorio nell'assunzione probatoria(41). Le parti hanno dunque un diritto di porre direttamente domande sia ai testimoni, sia ai periti, senza intervento del Presidente(42).

2. La stessa disciplina di assunzione della prova di fronte al Collegio è prevista anche per un altro processo, parimenti di stampo pubblicistico: il processo amministrativo(43). I due commi che compongono il par. 96, *Verwaltungsgerichtsordnung* (VwGO)(44), concernente la formazione della prova

(36) Meno efficace, infatti, sarebbe stato il riferimento all'udienza senza l'aggettivo "orale". Sovvengono le parole di CHIOVENDA G. (*L'oralità e la prova*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1924, I, 5 ss., 20), secondo il quale la «tradizione romana» dell'oralità è «bella e ragionevole».

(37) SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 27.

(38) A questo terzo principio è dedicato il par. 83, FGO, secondo il quale «le parti sono notiziate di tutti i termini probatori e possono partecipare all'assunzione delle prove. Esse possono dirigere opportuni quesiti ai testimoni e consulenti. Se un quesito è contestato, decide il Tribunale». Vedi HERBERT U., *Commento al § 83, FGO*, in GRÄBER F., *op. cit.*, nn. 1 ss.; SEER R., *Commento al § 83 FGO*, in TIPKE/KRUSE, *op. cit.*, nn. 1 ss.

(39) SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., nn. 3, 21 ss. Vedi anche HERBERT U., *Commento al § 81, FGO*, cit., nn. 1, 8. L'Autore osserva (n. 1) che non è ritenuto applicabile al processo tributario il par. 284, seconda frase, ZPO (*Zivilprozessordnung*: codice di procedura civile tedesco), ove il legislatore ha incardinato la prova libera (*Freibeweis*) nel processo civile («con l'accordo delle parti il Tribunale può assumere le prove nel modo che gli appare appropriato»). In virtù della c.d. prova libera, introdotta con la legge di modernizzazione della giustizia del 24 agosto 2004, il Collegio non è vincolato alle regole del procedimento probatorio ed è nella sua discrezione l'organizzazione del mezzo di prova così come del procedimento probatorio (SEER R., *ivi*, n. 4). Osserva Seer che nel processo tributario il principio di disponibilità è meno accentuato, così che il par. 82, FGO (che rinvia alle norme del ZPO applicabili nel processo tributario) fa riferimento solo a quelle che prevedono una prova rigorosa (*Strengbeweis*).

(40) È appena il caso di segnalare che nella disciplina dell'art. 35 D.P.R. n. 636/1972 era previsto, al comma 1, che, dopo la eventuale delega all'Ufficio o alla Guardia di Finanza o ad uno dei suoi componenti all'esecuzione di adempimenti istruttori, «le parti hanno diritto di intervenire e di far dare atto a verbale delle loro richieste e deduzioni»; tale diritto, con la modifica dell'art. 23 D.P.R. n. 739/1981, è stato convertito in un potere: «le parti, tempestivamente avvertite, possono intervenire a far constatare a verbale le loro richieste e deduzioni» (peraltro non è stata più prevista la possibilità di delegare adempimenti istruttori all'ufficio od alla Guardia di Finanza). Sul punto si veda, per tutti, BATISTONI FERRARA F., *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1603 ss., 1606.

(41) Così la Corte costituzionale tedesca nelle sentenze 18 dicembre 1962 - 2 BvR 396/62, in *BVerfGE* 15, 214; 11 ottobre 1966 - 2 BvR 252/66, in *BVerfGE* 20, 280; 8 dicembre 1970 - 2 BvR 210/70, in *BVerfGE* 29, 345. Più di recente si veda la sentenza 15 febbraio 2017 - 2 BvR 395/16, in *www.dejure.org*. Sottolinea SEER R. (*Commento al § 81, FGO*, cit., n. 35) che il diritto al contraddittorio significa non solo che le parti hanno un diritto di presenza nell'assunzione della prova (sia davanti al Collegio, sia, ex par. 81, comma 2, FGO, davanti ad un suo membro delegato o davanti ad altro Collegio incaricato), ma anche che hanno un diritto all'accertamento del fatto presupposto (*vorgelagert*), tramite un perito (vedi SEER R., *Commento al § 83, FGO*, cit., n. 5). RÜSKEN R. (*op. cit.*, 766), approfondendo l'esame del principio di immediatezza materiale, correttamente rileva che esso può essere compreso solo esaminandolo insieme al diritto alla prova delle parti ed al diritto al contraddittorio.

(42) Così SEER R., *Commento al § 83, FGO*, cit., n. 6.

(43) Si veda, per ulteriori riflessioni, in questo stesso volume, FRAENKEL-HAEBERLE C., *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, 31 ss.

(44) Trattasi dell'ordinamento del processo amministrativo. Tra i commenti più noti dell'art. 96, cit., si veda GEIGER H., in EYERMANN E., *Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar*, XV ed., München, 2019; SCHENKE W.R., *Commento al § 96*,

nel processo amministrativo tedesco, sono identici ai due commi che compongono il par. 81, FGO(45). Anche nel processo amministrativo dottrina e giurisprudenza hanno dedotto il principio di immediatezza materiale dalla previsione di «*assunzione della prova da parte del giudice nell'udienza orale*» (par. 96, comma 1, primo periodo VwGO)(46). Come osservato in dottrina(47), l'assunzione della prova nell'udienza orale, «*assicura che il giudice abbia un'impressione immediata (unmittelbaren Eindruck)(48) della stessa e possa perciò giungere ad una sentenza sulla base di un convincimento formato in base alla propria percezione (eigene Wahrnehmung)*»(49). Non solo, dunque, anche nel processo amministrativo vi è un inscindibile collegamento tra il soggetto decidente ed il soggetto che assume la prova, ma tale percezione collegiale - che è una garanzia per le parti in quanto riferita a soggetto parziale e indipendente - dev'essere il più possibile valorizzata dal giudice nel procedimento di assunzione della prova(50). «*Il principio di immediatezza - ritiene Geiger - richiede che il giudice - fin dove possibile - utilizzi i mezzi di prova più rappresentativi. Le fonti di conoscenza (Erkenntnisquellen) immediate precedono, in linea di principio, quelle mediate*»(51). «*Il Collegio - prosegue tale Autore(52) - non può fondare la propria decisione solo ed esclusivamente sul contenuto di atti, se dalle parti sono offerti altri, più rappresentativi, mezzi di prova (per esempio testimoni)*». In definitiva, il principio di immediatezza materiale, anche nel processo amministrativo tedesco, riconosce la prevalenza delle prove più rappresentative assunte di fronte al giudice, rispetto a quelle meno rappresentative, e stabilisce un *dovere* del giudice di tener conto di tale prevalenza. Ciò senza escludere il possibile utilizzo, ma solo in casi eccezionali e tassativamente previsti dalla legge, della prova meno vicina ai fatti(53). Non solo dunque il giudice nell'assunzione della prova deve andare alla ricerca della fonte più immediata, ma tra le fonti immediate orali e quelle scritte (mediate) contenenti una prova orale, deve preferire le prime(54). Ciò è di fondamentale importanza nei processi (tanto più se di stampo pubblicistico), ove può non esservi

VwGO, Kommentar, in KOPP - SCHENKE, XXVII ed., München 2021, n. 1.

- (45) Riportiamo il testo dei due commi del par. 96 VwGO: «*il Collegio assume la prova nell'udienza orale. Esso può, in particolare, compiere ispezioni, interrogare testimoni, periti e parti e raccogliere documenti*». «*In casi particolari l'organo giudicante può, tramite uno dei propri componenti in veste di giudice delegato, assumere prove già prima dell'udienza orale, oppure può chiedere l'assunzione probatoria, previa indicazione delle questioni probatorie, ad un altro Collegio*».
- (46) SCHENKE W.R., *op. cit.*, n. 1. Vedi la decisione della Suprema Corte amministrativa tedesca (BVerwG) del 28 luglio 2011 - 2 C 28.10, in NVwZ-RR, 2011, 986 ss. ed in BVerwGE, 140, 199 ss.
- (47) GEIGER H., *op. cit.*, n. 3. Negli stessi termini, SCHENKE W.R., *ivi*.
- (48) Si noti come il termine *Eindruck* (impressione) richiami il termine "percezione", valorizzato da Carnelutti (*supra*, nota 15) per indicare la sicurezza di quella prova che consente al giudice di essere più vicino al *factum probandum*.
- (49) Anche LIST H. (*op. cit.*, n. 8) sottolinea che «*la recente (frisch) impressione [ergo, l'impressione nella sua "freschezza"] dell'assunzione probatoria deve influenzare la sentenza*». Altrimenti non è da escludere - ritiene List (n. 19) - il rinvio dell'udienza al fine di consentire a tutto il Collegio di avere conoscenza dei fatti che influiscono sulla sentenza.
- (50) HUFEN F., *Verwaltungsprozessrecht*, 11 ed., München, 2019, pp. 592-593) osserva che «*il principio di immediatezza è violato se il giudice - al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge - assume la prova fuori dell'udienza orale, oppure considera aspetti (Gesichtspunkte) che non furono discussi nell'udienza orale*».
- (51) GEIGER H., *op. cit.*, n. 3. Ha osservato la Corte federale tributaria (BFH) nella sentenza 12 aprile 1991 - III R 181/90 (in NJW, 1991, 3055), che, in virtù dei principi di *immediatezza* ed *oralità*, è vietato l'utilizzo di fonti di conoscenza mediate quando sono disponibili fonti di prova immediate, che offrono informazioni chiare e sicure e la cui assunzione è ragionevole per il Collegio. Vedi anche SCHENKE W.R., *op. cit.*, n. 3.
- (52) GEIGER H., *op. cit.*, n. 4. Così anche SCHENKE W.R., *ivi*.
- (53) Vedi GEIGER H., *ivi*, che porta l'esempio dei testimoni per sentito dire (*Zeugen vom Hörensagen*). SCHENKE W.R., *op. cit.*, n. 5. È vietata (afferma Schenke, *ivi*) - analogamente ai parr. 250, 252 StPO - una sostituzione di dichiarazioni testimoniali dirette, con verbali di interrogatori assunti dall'Amministrazione (non anche giudiziari), se sia facilmente possibile un interrogatorio diretto, oppure se il testimone si appelli al diritto di rifiutare la testimonianza. In caso di rifiuto di testimoniare, il Collegio non può ricorrere, in luogo di un (non più consentito) interrogatorio, ai verbali di interrogatorio giudiziari od amministrativi, né può interrogare testimoni.
- (54) Ci sia consentito richiamare, a tal proposito, il pensiero di CAPPELLETTI M. (*La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, I, Milano, 1962, 109, in nota), secondo il quale «*oralità e scrittura in rapporto con le prove sono la stessa cosa che immediatezza e mediatezza*».

“parità delle armi” quanto alla possibilità di formare le prove fuori del giudizio, ed il fine è la ricerca della verità.

Non solo. Il *chiarimento* dei fatti deve consentire di addivenire ad una motivazione del giudice il più possibile completa e adeguata; a tal fine si deve rendere possibile alle parti di influire sull'accertamento dei fatti(55). In particolare è stato evidenziato che alle parti deve essere data la *possibilità di collaborare* all'assunzione della prova per consentire loro di farsi una propria idea circa il mezzo di prova utilizzato; da ciò il diritto a porre domande e, tramite proprie richieste, poter dare un'altra direzione all'assunzione della prova(56). L'istruttoria, dunque, anche nel processo amministrativo, è strutturata in modo da garantire, attraverso il diritto al contraddittorio(57) ed il *dovere di collaborazione* delle parti nel chiarimento dei fatti, l'accertamento della verità materiale(58) (59).

3. Anche il processo penale tedesco, come quello tributario e quello amministrativo, riconosce (ovviamente) il principio di immediatezza. Nessun dubbio, come affermato da attenta dottrina(60), sul riconoscimento dell'immediatezza formale(61). Più controversa è l'esistenza del principio di immediatezza materiale in quanto non è statuito esplicitamente un divieto per il giudice di formare la prova solo su prove mediate(62), ma può essere dedotto da alcune norme che disciplinano la formazione della prova: in particolare, dal sopra citato par. 250, StPO, come si è detto, attenta dottrina ha dedotto l'esistenza di un principio di immediatezza materiale nel senso di non consentire la sostituzione di un interrogatorio diretto con la lettura di verbali e chiarimenti scritti dello stesso soggetto(63). In base a tale principio, si deve dunque preferire - quando possibile(64) - la prova più rappresentativa rispetto a quella meno rappresentativa, la prova orale rispetto alla prova scritta, la prova “personale” rispetto alla prova “documentale”(65). La giurisprudenza ha riconosciuto che il giudice deve sempre acquisire un'«impressione» personale immediata dei testimoni e dei periti, salvo eccezioni previste o ammesse dalla legge(66). In conformità a detto principio, dunque, l'esame personale non può essere sostituito

(55) Così SCHENKE W.R., *op. cit.*, n. 1

(56) Così la Suprema Corte amministrativa tedesca (BVerwG) del 28 luglio 2011 - 2 C 28.10, cit.

(57) Anche BENVENUTI F. (*op. cit.*, 186) sottolineava l'importanza del contraddittorio nell'istruttoria rilevando che, «*per la assicurazione della verità nei processi di parti*», «è necessario che nel corso del contraddittorio le parti siano poste in condizione di superare quella disuguaglianza [quanto alla disponibilità, sul terreno materiale, dei fatti probatori], talché nel processo appaia in definitiva l'insieme dei fatti la cui conoscenza è indispensabile per il raggiungimento della verità».

(58) Di fondamentale importanza, sul punto, lo scritto di NIERHAUS M. (*Beweismaß und Beweislast. Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozeß*, München, 1989), il quale sottolinea il recente forte interesse della dottrina per l'interazione tra il dovere di collaborazione ed il dovere di indagine del giudice sia nel processo del lavoro, sia nel processo tributario, sia nel processo amministrativo (262).

(59) Come non rilevare che, invece, nel nostro processo tributario non esiste più una norma intitolata all'“istruzione del processo”. A tale fase era intitolato l'art. 35 D.P.R. n. 636/1972. L'attuale art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 è intitolato ai “Poteri delle Corti di Giustizia tributaria di primo e secondo grado”, nell'implicita presa d'atto che, se attività istruttoria dovesse essere assunta nel processo, ciò sarebbe occasionale, essendo la vera istruttoria di tipo preprocessuale, ed a cura esclusiva dell'Amministrazione finanziaria.

(60) ROHWER W.A., *op. cit.*, 17.

(61) Il par. 226 StPO statuisce infatti che «*il dibattimento si svolge alla presenza ininterrotta delle persone chiamate a emettere la sentenza, del pubblico ministero e di un cancelliere dell'Ufficio*».

(62) In tal senso ROHWER W.A., *op. cit.*, 25.

(63) Si veda ROHWER W.A., *op. cit.*, 19 ss. L'Autore richiama (19) altresì il par. 256 del progetto al c.p.p. del 1865, il quale già conteneva un divieto di utilizzo, come mezzi di prova, di dichiarazioni scritte. Correttamente ROHWER afferma che, in mancanza del par. 250, StPO, potrebbe accadere che la prova si formi in conformità al par. 249 StPO che consente la lettura di documenti ed altri scritti nel dibattimento. Vedi anche EISENBERG U., *Beweisrecht der StPO*, cit., 868-869.

(64) Rileva chiaramente ROHWER W.A. (*op. cit.*, 21) che «*l'ambito di applicazione del § 250, StPO, si estende solo fin dove è possibile l'esame dei soggetti percipienti*».

(65) Vedi PFEIFFER G., *op. cit.*, n. 1. Afferma chiaramente l'Autore che il principio di immediatezza sta ad indicare la priorità della prova personale sulla prova documentale. Si veda anche LUTZ MEYER-GOSSNER, *op. cit.*, par. 250, n. 2. BELING, richiamato da ROHWER W.A. (*op. cit.*, 25), deduce tali regole «*dalla sussidiarietà della, meno attendibile, prova indiziaria rispetto alla prova immediata*». Beling si chiede perché la legge dovrebbe permettere di fondare l'accertamento sulla base di prove mediate meno sicure.

(66) Vedi BGH, 30 ottobre 1968 - 4 StR 281/68, in NJW, 1969, 196 ss.; più di recente vedi BGH 18 febbraio 2015 - 2 StR

dalla lettura di documenti o da un verbale di ispezione(67). La *ratio* del par. 250, StPO, deriva dal «*dovere del collegio di fare tutto ciò che è necessario per accertare la verità, mentre questa regola obbliga ad utilizzare il miglior mezzo di prova*» (68). La prova migliore al fine di giungere all'accertamento della verità, per un verso, è quella per natura più vicina ai fatti da provare; per altro verso è anche quella che consente di essere integrata e completata dall'*attività collaborativa delle parti*. Pertanto è di fondamentale importanza consentire la partecipazione delle parti alla formazione della prova, e, nel caso di esame personale, all'interrogatorio(69), tramite una forma di "comunione di conoscenze". Il riconoscimento dell'esistenza di un principio di immediatezza, peraltro, non esclude *a priori* - come visto anche per il processo tributario ed amministrativo - altre prove mediate(70). Lo stesso legislatore ha previsto, ai parr. 251 e 256 StPO(71), ipotesi tassative di lettura di verbali di precedenti interrogatori giudiziari di testimoni, consulenti tecnici e coimputati (par. 251)(72) e ipotesi tassative di utilizzo di chiarimenti scritti dell'Amministrazione e di medici legali(73). La dottrina maggioritaria, pertanto, ritiene che il principio di immediatezza sia limitato all'assunzione dei testimoni e dei consulenti tecnici(74) e che esso stia ad indicare solo che l'esame personale non possa essere sostituito dalla lettura di documenti o dal verbale di ispezione(75). Pertanto tali ultimi due mezzi di prova possono essere utilizzati "per il completamento di una dichiarazione" ed in conformità al "dovere di chiarimento" giudiziale(76).

278/14, in NStZ, 2015, 419 ss.

(67) Vedi PFEIFFER G., *op. cit.*, n. 2; LUTZ MEYER-GOSSNER, *op. cit.*, par. 250, n. 2.

(68) ROHWER W.A., *op. cit.*, 20.

(69) ROHWER W.A., *op. cit.*, 21.

(70) Si può parlare, dunque, anche per il processo penale tedesco di "relatività" del principio di immediatezza materiale; in tal senso BENNECKE-BELING, richiamati da ROHWER W.A., *op. cit.*, 27. Proprio in base ad una previsione legislativa ristretta alla sola "prova personale", è discusso se il par. 250 obblighi il giudice a ricercare in ogni caso il mezzo di prova più immediato (ROHWER W.A., *op. cit.*, 21).

(71) ROHWER W.A., *op. cit.*, 19) rileva che ciò era previsto già nel progetto al codice di procedura penale tedesco del 1865.

(72) La dottrina tedesca del processo penale, di conseguenza, riconosce in linea di massima l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzo e di altre prove meno vicine al fatto. Cfr. PFEIFFER G., *op. cit.*, n. 3; LUTZ-MEYER GOSSNER, *op. cit.*, par. 250, n. 4. ROHWER W.A. (*op. cit.*, 21 ss., 34 ss.) affronta il problema dell'ammissibilità di un mezzo di prova mediato quale il testimone per sentito dire. Ad avviso di Rohwer, la dottrina processualpenalistica tedesca da una iniziale inammissibilità assoluta delle testimonianze *de relato* (22 ss.) è andata via via ammettendo il loro utilizzo; prima solo nel caso di non reperibilità del testimone originario (25 ss.), poi senza alcun limite (29 ss.).

(73) La sentenza della Corte Costituzionale tedesca 26 maggio 1981 - 2 BvR 215/81 (in BverfGE, 57, 250, 276-277) dapprima riconosce che la prova mediata «*a causa delle fonti di errore che non possono essere escluse*» «*rappresenta un modo meno affidabile per indagare sulla verità*»; osserva poi che «*il tribunale deve adoperarsi per fornire la migliore prova possibile*», che «*sfrequentemente sarà la prova originale più vicina al fatto, il cui contenuto consentirà di stabilire l'esistenza o meno di una circostanza rilevante*». «*Pertanto il Tribunale, nella scelta tra più mezzi di prova, generalmente non deve accontentarsi di assumere la prova più vicina al fatto, qualora affetta dal rischio di una maggiore inattendibilità, se sono disponibili mezzi di prova qualitativamente migliori*»; dall'altra parte afferma che «*la sezione 244, paragrafo 2, del codice di procedura penale non contiene alcun divieto di raccogliere prove mediate e quindi meno oggettive. Il principio del completo chiarimento dei fatti, con il quale le restrizioni alla raccolta e all'uso delle prove possono essere conciliate solo in misura limitata, non comporta che tali prove 'mediate' siano inammissibili se sono importanti per stabilire la verità*». «*Questa regolamentazione flessibile, che, nell'interesse di stabilire la verità, non esclude alcuna prova in quanto inadatta fin dall'inizio, corrisponde al principio della libera valutazione delle prove da parte del tribunale (§ 261, StPO). Non vincola il giudice ad alcuna regola di prova legale, ma gli impone di esaminare attentamente e valutare la validità delle prove ammissibili raccolte in ogni singolo caso*».

(74) Così LUTZ MEYER-GOSSNER, *op. cit.*, par. 250, n. 1.

(75) PFEIFFER G., *op. cit.*, n. 2.

(76) Vedi PFEIFFER G., *ibidem*. La giurisprudenza (BGH, 23 dicembre 1986 - 1 StR 514/86, in NJW, 1987, 1093) riconosce la «*possibilità di lettura di un documento quando il testimone rifiuta le informazioni ma conferma la paternità (Urheberschaft) di una precedente dichiarazione scritta. Ancora è stata riconosciuta la possibilità di lettura e di utilizzo degli appunti (Aufzeichnungen) di un testimone, se il testimone nell'udienza dichiara di non ricordarsi alcunché, ma che in quell'occasione aveva fatto dichiarazioni veritiere*» (BGH, 13 gennaio 1970 - 4 StR 438/69, in NJW, 1970, 573). Come si vede, sono sempre e comunque tutelate la volontà di dichiarare del protagonista delle dichiarazioni ed il diritto al silenzio. In conformità al rispetto della volontà del dichiarante, la giurisprudenza ha infatti riconosciuto che «*se al primo esame di un imputato, questo non è reso edotto del suo diritto al silenzio e del diritto a nominare un difensore di fiducia, secondo quanto previsto dai §§ 136, primo comma, seconda frase (Primo esame) e 163a, terzo e quarto comma,*

L'interpretazione limitativa della dottrina processualpenalistica tedesca ritiene, poi, alla pari della dottrina sul processo tributario(77), che il principio di immediatezza materiale trovi applicazione solo nei procedimenti che richiedono una *prova rigorosa (Strengbeweis)*, cioè una prova conforme ai principi di oralità, immediatezza e partecipazione delle parti all'assunzione della prova(78). La prova libera (*Freibeweis*), al contrario, è una modalità di assunzione della prova che prescinde dal rispetto dei principi di oralità, immediatezza e partecipazione delle parti(79). In un sistema di prova libera, il giudice non è vincolato ad un catalogo chiuso di mezzi di prova e può utilizzare tutte le fonti di prova disponibili(80). Ci sembra che nel complesso emerga un *fine* (il dovere di fare tutto quanto sia necessario per accertare la verità), mentre circa le *modalità* per raggiungere tale fine, il principio del completo chiarimento dei fatti ed il principio della libera valutazione delle prove comportano una disciplina flessibile, che non esclude *a priori* nessuna prova (ma nella cornice di quel fine, che altresì comporta iniziativa d'ufficio e dovere collaborativo delle parti).

4. Anche se le nostre riflessioni hanno ad oggetto il processo tributario, sia consentito un breve accenno al processo civile tedesco. Il par. 355, comma 1, *Zivilprozessordnung*(81), stabilisce, al comma 1, che «*l'assunzione della prova avviene davanti al Collegio. Solo nei casi stabiliti da questa legge, può essere delegata ad un membro del Collegio, oppure ad un altro Collegio*»(82). Anche il processo civile tedesco contempla, dunque, il principio di immediatezza formale(83) (salve alcune eccezioni previste per legge)(84), mentre parte della dottrina sostiene - alla pari di quella tributaristica che procede dalla mancanza di una disposizione come quella del par. 250 StPO - che non vi sarebbe spazio nel processo

(Esame dell'imputato) *StPO*, allora è generalmente inammissibile l'utilizzo delle dichiarazioni, anche tramite l'esame della persona interrogata» (BGH, 27 febbraio 1992 - 5 StR 190/91, in NJW, 1992, 1463). Lo stesso principio è stato riconosciuto per il testimone; ha infatti affermato la giurisprudenza che «*non sono utilizzabili le precedenti dichiarazioni di un testimone non edotto del proprio diritto di rifiutare la testimonianza (Zeugnisverweigerungsrecht) che in udienza rifiuta le dichiarazioni*» (BGH 2, 99, in NJW, 1992, 356).

(77) Vedi SEER R., *Commento al § 81, FGO*, cit., n. 3.

(78) Vedi LUTZ MEYER-GOSSNER, *op. cit.*, par. 250, n. 1, nonché PFEIFFER G., *op. cit.*, n. 1, e, dello stesso Autore, par. 244, StPO, n. 6.

(79) Vedi PFEIFFER G., *op. cit.*, par. 244, n. 7. In giurisprudenza, vedi sentenza del BGH, 28 giugno 1961 - 2 StR 154/61 (in NJW, 1961, 1979 ss.), secondo la quale «*è lasciata alla discrezionalità del giudice (peraltro conforme al dovere, pflichtgemäß), come questi voglia ottenere il convincimento dei requisiti per determinate azioni processuali, senza essere limitato nella scelta del mezzo di prova, nella modalità dell'assunzione della prova e nel suo utilizzo*». Vedi anche, *supra*, nota 39.

(80) PFEIFFER G., *op. cit.*, par. 244, n. 7.

(81) Rubricato *Immediatezza nell'assunzione della prova*.

(82) Comma 2 del par. 355, ZPO, prevede, a tutela della discrezionalità del giudice nella scelta del mezzo di prova, che «*non è ammessa un'impugnazione della decisione con la quale è ordinato uno od un altro tipo di assunzione probatoria*».

(83) Vedi in dottrina ROHWER W.A., *op. cit.*, 39 ss.; THOMAS H., in THOMAS-PUTZO, *ZPO, Kommentar*, XLII ed., München, 2021, par. 355; ROSENBERG - SCHWAB - GOTTWALD, *Zivilprozessrecht*, XVIII ed., München, 2018, 684; BERGER C., in STEIN - JONAS, *ZPO, Kommentar*, XXIII ed., 2018, par. 355; STADLER A., in MUSIELAK - VOIT, *ZPO, Kommentar*, XIX ed., München, 2022, par. 355, nn. 4 ss. Quest'ultimo Autore afferma (n. 2) che «*il principio di immediatezza è principio fondamentale del processo civile tedesco ed assicura la possibilità di una valutazione della prova personale da parte del giudice decidente*». È appena il caso di segnalare che CARNELUTTI F. aveva sottolineato l'importanza dell'immediatezza (formale) ai fini di giustizia; nella *Prefazione a La prova civile* (ried. 1992, VII ss.), VITTORIO DENTI rammenta che l'illustre Autore, trattando nel terzo volume delle *Lezioni* (1924) alcuni problemi di «politica» processuale, come quello tra il giudice che assume la prova ed il giudice che decide la causa, ribadiva che «*ogni deroga alla immediatezza nell'ispezione della prova costituisce un grave pericolo per la giustizia*». Anche CHIOVENDA G. (*Relazione sul progetto di riforma del procedimento elaborato dalla Commissione per il dopoguerra* (in *Saggi di diritto processuale civile*, Vol. II, Roma, 1931, 1 ss., 8-9) rilevava che il legislatore germanico nel *Civilprozessordnung* del 30 gennaio 1877, e successive modifiche, pose «*in maggior evidenza i principii collegati con quello dell'oralità, e in particolare il principio della immediatezza, a norma del quale il giudice che pronuncia la sentenza deve essersi trovato in rapporto diretto colle persone (parti, testimoni e periti) di cui deve valutare le dichiarazioni e cogli oggetti del suo giudizio, deve cioè aver vedute e udite queste persone ed esaminati personalmente questi oggetti*».

(84) Previste ai parr. 372, comma 2, 375, 402, 434, 451, 479, ZPO. Vedi STADLER A., *op. cit.*, par. 355, n. 10. Si veda altresì ROHWER W.A., *op. cit.*, 63 ss.

civile per il principio di immediatezza materiale⁽⁸⁵⁾. Il giudice infatti non ha un dovere di scegliere la prova più vicina ai fatti, potendo utilizzare anche mezzi di prova meno rappresentativi⁽⁸⁶⁾. Qualora poi le parti producano documenti formati in altri procedimenti, si ritiene sufficiente che il giudice tenga nella debita considerazione tale circostanza⁽⁸⁷⁾.

L'assunzione probatoria si incardina sul principio del libero convincimento del giudice⁽⁸⁸⁾, il quale non gioca *ex se* a favore del principio di immediatezza materiale, ma nemmeno lo esclude. Infatti in un'interpretazione coordinata con il *diritto alla prova*, non si può negare, dietro richiesta di parte, l'assunzione di un mezzo di prova più vicino al fatto o “del miglior mezzo di prova”⁽⁸⁹⁾. Si è così affermato⁽⁹⁰⁾ che il giudice, tra più mezzi di prova offerti dalle parti, deve scegliere “la prova più forte” (*Beweiskräftigste*)⁽⁹¹⁾; e non mi sembra in contrasto chi afferma⁽⁹²⁾ che “è sufficiente il testimone per sentito dire qualora non sia raggiungibile il testimone immediato”⁽⁹³⁾.

-
- (85) Vedi in tal senso ROHWER W.A., *op. cit.*, 47. Vedi anche STEIN - JONAS, *op. cit.*, par. 355, I e III; STADLER A., *op. cit.*, par. 355, n. 5; nella dottrina tributaristica, LIST H., in *H.H.Sp.*, *op. cit.*, par. 81, n. 6. Secondo THOMAS H. (*op. cit.*, § 355, n. 1), «la domanda se sono da assumere prove documentali o prove testimoniali non concerne il principio di immediatezza» (da intendersi nel senso di immediatezza materiale). Vedi, per un ampio studio sul principio di immediatezza nel processo civile tedesco, WALLIMANN M., *Der Unmittelbarkeitsgrundsatz im Zivilprozess*, Tübingen, 2016.
- (86) Così BERGER C., in STEIN - JONAS, *op. cit.*, par. 355, n. 28. L'Autore afferma che le parti possono proporre anche testimoni *de audito*, l'utilizzo di un verbale di un precedente interrogatorio giudiziale, l'utilizzo di una consulenza tecnica di un altro procedimento, o di un verbale d'ispezione, senza comunque scegliere l'interrogatorio diretto, un nuovo parere o un'ispezione. Cfr. anche STADLER A., *op. cit.*, par. 355, n. 5. Per approfondimenti sul principio dispositivo nel processo civile tedesco, vedi PATTI S. (*Le prove*, II ed., Milano, 2021, 54 ss.), il quale sottolinea che la base normativa del principio dispositivo non può individuarsi con sicurezza nel ZPO; il giudice infatti può discrezionalmente introdurre mezzi di prova (come documenti, interrogatorio e giuramento) senza richiesta di parte, e «lo stesso obbligo di dire la verità, gravante sulle parti secondo il § 138 ZPO, viene inteso come limite della Dispositionsmaxime». Rileva poi che altri articoli del codice di rito tedesco prescrivono o consentono al giudice un ruolo attivo nell'acquisizione delle informazioni oppure prevedono limiti alle parti. Sottolinea ancora Patti (*ivi*, 55), richiamando «le tendenze riscontrabili in altri ordinamenti favorevoli all'utilizzazione di schemi inquisitori anche nel processo civile», che l'evoluzione del sistema probatorio, «nel processo moderno, deve tendere all'accertamento della verità». Pertanto, osserva ancora il chiaro Autore, «il fatto che il giudice debba - a prescindere dalle eccezioni - tenere conto delle prove proposte dalle parti, non significa che non possa assumere prove di propria iniziativa». Sul favore per l'aumento dei poteri di iniziativa istruttoria del giudice anche nel nostro processo civile, vedi CAVALLONE B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 389.
- (87) Si veda sul punto BERGER C., *op. cit.*, *loc. cit.*
- (88) Rileva STADLER A., *op. cit.*, par. 355, n. 2) che è nella discrezione del giudice l'ordine di assunzione delle prove offerte dalle parti. Anche HEGLER e REICHEL - richiamati da ROHWER W.A., *op. cit.*, 56 ss. - deducono dal principio del libero convincimento del giudice, contenuto nel par. 286 ZPO, argomenti contrari al riconoscimento del principio di immediatezza materiale. Tuttavia ROHWER W.A. (*op. cit.*, 61) mette in luce le contraddizioni di tali autori laddove da una parte affermano che i due principi non sono compatibili, dall'altra che il valore probatorio delle prove mediate potrebbe essere inferiore rispetto a quello delle prove immediate. Ancora Rohwer pone in evidenza (62-63) che il principio di immediatezza materiale non contempla alcuna esclusione dei mezzi di prova mediati, né è in contrasto con l'impiego supplementare di mezzi di prova mediati. LEIPOLD (in STEIN - JONAS, *op. cit.*, par. 286, I, n. 1) afferma - in modo condivisibile - che il principio del libero convincimento del giudice «statuisce l'equiparazione delle prove immediate e mediate». Nella dottrina italiana, sui rapporti tra libero convincimento del giudice e «garanzie di razionalità e controllabilità del giudizio», nonché sul pericolo di “soggettività del giudizio”, si veda TARUFFO M., *La motivazione della sentenza civile*, Padova, 1975, 245-246, 258 ss.
- (89) Così espressamente STADLER A., *op. cit.*, par. 355, n. 5. «La richiesta d'esame di un testimone o di un consulente tecnico non può essere rifiutata sostenendo l'esistenza di verbale o perizia di un altro processo, ed è inammissibile l'utilizzo dei documenti in sostituzione dell'esame richiesto» (BGH, 12 luglio 2013 - V ZR 85/12, in NJW, 2013, 473).
- (90) ROSENBERG - SCHWAB - GOTTWALD, *op. cit.*, par. 119.
- (91) BRUNS, in ROHWER W.A., *op. cit.*, 49, afferma che «il giudice deve utilizzare il mezzo di prova a disposizione più immediato». Si veda anche ROHWER W.A. (*op. cit.*, 55), secondo il quale non sono sostituibili mezzi di prova mediati a mezzi di prova immediati. «La sicurezza probatoria si riduce - osserva ROHWER W.A., 58 - con il numero di intermezzi (Zwischenglieder) frapposti, il contenuto di una dichiarazione si dimostra più insicuro e meno certo se ciascuno afferma di aver tratto la sua conoscenza da seconda, terza o quarta mano».
- (92) WEISMANN, richiamato da ROHWER W.A., *op. cit.*, 48. Vedi anche SARSTEDT e SCHMIDT, anch'essi citati da ROHWER W.A., *op. cit.*, 58.
- (93) Come dire, che *ad impossibilia nemo tenetur*.

Attenta dottrina non rileva poi alcun contrasto tra il principio di immediatezza materiale ed il libero convincimento del giudice⁽⁹⁴⁾; anzi ritiene che si possa giustificare la coesistenza dei due principi⁽⁹⁵⁾ anche procedendo dal dovere di chiarimento del giudice espresso all'art. 139 ZPO⁽⁹⁶⁾ (rubricato “*Dovere di chiarimento giudiziario*”). Al fine di ottenere il miglior chiarimento, infatti, il giudice dovrebbe cercare di avvicinarsi il più possibile alla fonte di prova e ciò anche avvalendosi delle parti e degli altri protagonisti processuali⁽⁹⁷⁾.

Probabilmente l'elemento che depone a favore dell'esistenza, anche nel processo civile, del principio in esame, è il fine di ricerca, in ogni procedimento giudiziario, della verità materiale⁽⁹⁸⁾. Se la verità dei fatti può essere meglio raggiunta utilizzando le fonti di prova più vicine ai fatti, dovrebbe concludersi che il principio di immediatezza materiale sia *principio immanente* ad ogni procedimento giudiziario⁽⁹⁹⁾ che tenda all'accertamento della verità.

5. Si è visto come nel processo tributario tedesco (ma anche nei processi amministrativo, penale e civile) si è formalizzato il principio della immediatezza formale, il che è già indicativo di una attenzione alla ricerca della verità materiale, fine imprescindibile per assicurare giustizia⁽¹⁰⁰⁾.

Ma questo stesso fine, per una logica interna, può richiedere (o comunque non rifiutare) la ricerca della miglior prova possibile, che è quella più vicina al fatto da provare, e dunque il c.d. principio di immediatezza materiale. Esistono regole espresse che si armonizzano con questi principi: in particolare, alla base del principio di immediatezza materiale è la regola del *dovere di chiarimento del giudice*, che, per il processo tributario, è previsto al par. 76 FGO (“Ricerca della fattispecie attraverso il giudice”) e

(94) ROHWER W.A., *op. cit.*, 59 ss. «Un convincimento - afferma ROHWER W.A., *op. cit.*, 61 - può essere libero solo a condizione che siano utilizzati tutti i mezzi di prova proposti e raggiungibili, sia immediati sia mediati, poiché solo allora il giudice è in grado di conoscere il diverso valore dei singoli mezzi di prova e di decidere in modo conforme».

(95) Rileva infatti ROHWER W.A. (*op. cit.*, 60) che scopo dell'immediatezza materiale è, «per amore di un chiarimento completo, avvicinare il giudice alle fonti di prova immediate, senza comunque chiudergli la strada alle fonti di prova mediate». A proposito del nesso tra libero convincimento e immediatezza materiale, già nel 1924 il nostro CHIOVENDA G. (*L'oralità e la prova*, cit., 17) sottolineava che per il corretto esercizio del libero convincimento del giudice, l'immediatezza del contatto tra il giudice e le fonti di prova è essenziale («come potrà dirsi infatti che sia libero nella valutazione della prova il giudice che deve giudicare della attendibilità d'un teste senza averlo visto e sentito, ma solo leggendo il verbale della sua deposizione?») ed aggiunge che l'oralità è indispensabile “come l'aria per respirare”. Vedi anche CAVALLONE B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 498.

(96) In tal senso vedi SARSTEDT, richiamato da ROHWER W.A., *op. cit.*, 58.

(97) Sull'importanza del dovere di collaborazione fra le parti ed il giudice che determina un «unico dovere di cooperazione» si veda, nella dottrina italiana, COMOGLIO L.P., *Direzione del processo e responsabilità del giudice*, in *Studi in onore di E.T. Liebman*, vol. I, Milano, 1979, 491 ss. Il dovere di chiarimento investe sia il giudice, sia i soggetti processuali (sul punto cfr. COMOGLIO L.P., *op. cit.*, 15, ove l'Autore, richiamando i diversi Progetti di riforma del c.p.c., sottolinea la mancanza, accanto ai doveri di lealtà e probità di cui all'art. 88 c.p.c., di doveri di verità e di chiarimento a carico delle parti (come invece al par. 138, comma 1, ZPO: «le parti devono fornire i loro chiarimenti sulle circostanze di fatto in modo completo e conforme a verità»).

(98) CHIOVENDA G. (*Relazione sul progetto di riforma del procedimento elaborato dalla Commissione per il dopoguerra*, cit., 61-62) osservava che «il giudice, salvo i limiti espressamente stabiliti dalla legge, deve disporre quanto è necessario per chiarire la verità dei fatti e per assicurare alla causa una decisione conforme a giustizia[...] il giudice non può oggi conservare quell'attitudine di passività e quasi d'indifferenza che nel nostro processo civile si è abituato e forse si è trovato costretto ad assumere [...] è giusto che il giudice - prosegue Chiovenda - dica man mano alle parti quali sono i punti su cui ha bisogno d'esser informato, e che non aspetti a fare intendere alle parti colla sentenza che è stato insufficientemente informato». All'art. 45 (*Esame testimoniale*), comma 1, del Progetto di riforma del c.p.c. citato, era espressamente previsto l'esame dei testimoni «dall'autorità giudiziaria» e, su istanza delle parti, il dovere del giudice di «fare tutte le interrogazioni atte a meglio chiarire la verità sui fatti che sono oggetto di prova» (ivi, 130). COMOGLIO L.P. (*op. cit.*, 11) sottolinea «lo sforzo costante, che deve istituzionalmente caratterizzare l'attività di cognizione del giudice, nella ricerca di un massimo possibile di approssimazione alla verità materiale».

(99) Questo in sintesi il ragionamento di ROHWER W.A., *op. cit.*, 67-68.

(100) Anche ENRICO ALLORIO aveva colto tale nesso tra interesse pubblico e giustizia tributaria: «la giustizia tributaria - osserva l'illustre Autore - è un interesse anche amministrativo dello Stato: tanto più sentito nello Stato moderno che pone in prima linea, quale obbiettivo supremo della sua azione, e quale legittimazione vera del suo essere, l'esigenza della giustizia» (*Diritto processuale tributario*, IV ed., Torino, 1962, 19-20).

che corrisponde al par. 244, comma 2, StPO (“Assunzione della prova”). Pertanto, nell’interesse di un chiarimento dei fatti il più preciso e completo, si giustifica la richiesta di assunzione della migliore prova possibile(101).

Non contrasta, ed è armonizzabile, anche il *principio del libero convincimento*: se il convincimento sui fatti vuol essere *libero*, il giudice deve avere una cognizione il più possibile chiara degli stessi; a tal fine deve avvalersi di mezzi di prova che meglio di altri consentano la sua diretta percezione dei fatti rilevanti e quindi il chiarimento degli stessi.

In sintesi, il miglior chiarimento dei fatti che è alla base della formazione del libero convincimento del giudice, giustifica (razionalmente) l’assunzione in udienza non solo di tutte le prove rilevanti per la decisione, ma in particolare delle prove che, in astratto, meglio rappresentano la verità dei fatti, ovvero quelle ad essi più vicine.

Il che ci sembra anche armonico con il principio costituzionale ed europeo di *effettività della tutela giudiziale*: in virtù di tale principio, il giudice, prima di decidere, ha il dovere del massimo chiarimento dei fatti (chiarimento *in primis* a se stesso) e della massima ricerca della verità(102).

Dall’insieme di quanto esposto emerge, per così dire, un complesso di principi accomunanti in Germania i processi soprattutto di tipo pubblicistico:

- a) il fine di ricerca della verità materiale;
- b) il dovere di chiarimento dei fatti in capo alle parti ed al giudice(103);
- c) l’iniziativa istruttoria del giudice finalizzata al chiarimento dei fatti rilevanti(104);
- d) la collaborazione delle parti a detto fine;
- e) la previsione di principi coerenti con tale fine, tra cui l’immediatezza, nelle due declinazioni, formale e materiale;
- f) il tutto in coerenza con il libero convincimento del giudice, che non può dirsi libero se non adeguatamente informato (ed istruito).

Rapportato tutto ciò all’attuale disciplina del processo tributario italiano, radicali sono le differenze: anche se gli interessi in gioco sono di stampo pubblicistico come per il processo tributario tedesco, nes-

(101) Vedi anche SEER R. (*Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht*, cit., 219 e 221) il quale chiaramente afferma (219) che «il principio di immediatezza materiale nel senso della miglior prova possibile, trova il proprio fondamento nel dovere di chiarimento previsto dal § 244, secondo comma, StPO»; GEPPERT K., *Der Grundsatz der Unmittelbarkeit im deutschen Strafverfahren*, Berlin-New York, 1979, 185. Come rilevato da attenta dottrina (PFEIFFER G., *op. cit.*, par. 244, n. 12) il comma 2 del par. 244 StPO «richiede un’assunzione della prova il più possibile vicina al fatto (möglichst sachnahe) ed esaustiva (erschöpfend). Tra più possibilità di prova, il giudice deve scegliere quella che promette la miglior conoscenza vicino ai fatti». Vedi in giurisprudenza la stessa Corte Costituzionale tedesca 26 maggio 1981 - 2 BvR 215/81, cit.

(102) Ci sembra che sulla stessa linea sia anche ALLORIO E., il quale ritiene non «concepibile che il Giudice trascuri un elemento di verità utile all’attuazione della giustizia tributaria, solo perché quell’elemento gli è presentato tardivamente» (*Diritto processuale tributario*, cit., 50). Per ulteriori riflessioni sul pensiero di Allorio, si veda MOSCHETTI F., *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Atti del convegno tenutosi presso l’Università degli Studi di Milano, 12 giugno 2015, Milano, 2015, 59 ss.

(103) Come affermato *supra* (par. 5. e nota 107), lo stesso processo civile tedesco prevede detto dovere di chiarimento in capo alle parti (par. 138, ZPO) ed al giudice (par. 139, ZPO).

(104) In un importante scritto di PUGLIESE M. (*La prova nel processo tributario*, Padova, 1935) era manifestato a chiare lettere che «nel processo tributario domina il principio officioso, in antitesi con il principio dispositivo che prevale invece nel nostro processo ordinario, salvo i pochi casi, di importanza secondaria, nei quali il legislatore ha attribuito particolari poteri al magistrato...» (17); «è evidente - prosegue Pugliese - che il processo tributario, siccome processo amministrativo, non può che essere retto dal principio officioso ... in quanto ha per oggetto rapporti di diritto pubblico - i rapporti d’imposta - di importanza preminente per la vita e la esistenza dello Stato. Il processo fiscale non è un processo di parti ma un processo officioso, e il giudice ha l’obbligo di sopperire anche all’inattività delle parti ove lo creda opportuno» (18). «Pertanto - conclude l’Autore - non può esservi dubbio alcuno che il processo tributario sia, a somiglianza del comune processo amministrativo e di quello penale, dominato dal principio officioso, il quale esercita la propria influenza particolarmente in materia di istruzione» (19). Si veda, per una posizione in linea con quella di Pugliese, BENVENUTI F., *op. cit.*, 163 ss.

suna norma prevede l'ingaggio del giudice e delle parti per la ricerca della verità materiale ed i principi connessi, del miglior chiarimento dei fatti e di immediatezza formale e materiale. A livello normativo, nel nostro processo tributario si staglia il principio (civilistico) di *disponibilità della prova* a fronte di un giudice la cui terzietà è modulata, nella prassi, come assenza di iniziative di ricerca della verità dei fatti. Eppure, principi sostanziali comuni, come il principio di legalità dell'obbligazione tributaria (art. 23 Cost.)(105) e lo stesso principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), dovrebbero armonizzarsi con una concezione del processo e del ruolo del giudice (ma anche delle parti) parimenti accomunata nel fine di ricerca della verità materiale e nelle correlative e strumentali regole applicative(106).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLORIO ENRICO, *Diritto processuale tributario*, IV ed., Torino, 1962, 19-20
- BATISTONI FERRARA F., *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1603 ss.
- BENVENUTI F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, rist., in *Scritti giuridici, Vol. I, Monografie e manuali*, Milano, 2006, 277-278
- BERGER C., in STEIN - JONAS, *ZPO, Kommentar*, XXIII ed., 2018, par. 355
- BOZZA N., *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 505 ss.
- BRUNS, in ROHWER W.A., *op. cit.*, 49,
- CAPPELETTI M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, I, Milano, 1962
- CARNELUTTI F., *La prova civile*, 1915, rist., Roma, 1992, 54 ss.
- CAVALLONE B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 389 ss.
- CHIOVENDA G., *L'oralità e la prova*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1924, I, 5 ss.
- CHIOVENDA G., *Relazione sul progetto di riforma del procedimento elaborato dalla Commissione per il dopoguerra*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Vol. II, Roma, 1931, 1 ss.
- COMOGLIO L.P., *Le prove civili*, Torino, 1998, rist., 1999, 7
- COMOGLIO L.P., *Direzione del processo e responsabilità del giudice*, in *Studi in onore di E.T. Liebman*, vol. I, Milano, 1979, 491 ss.
- DENTI VITTORIO, *Prefazione a La prova civile*, ried. 1992, VII ss.
- EISENBERG U., *Beweisrecht der StPO, Spezialkommentar*, X ed., München, 2017, 868 ss
- FRAENKEL-HAEBERLE C., *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, Milano, 2022
- GEIGER H., in EYERMANN E., *Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar*, XV ed., München, 2019
- GEPPERT K., *Der Grundsatz der Unmittelbarkeit im deutschen Strafverfahren*, Berlin-New York, 1979, 185
- HERBERT U., *Commento al § 81, FGO*, in GRÄBER F., *Kommentar*, IX ed., München, 2019
- HERBERT U., *Commento al § 83, in FGO*, in GRÄBER F., *Kommentar*, IX ed., München, 2019

(105) Sul punto, condivisibilmente, FRAENKEL-HAEBERLE C. (*op. cit.*, p. 35), secondo la quale nel processo tributario “*il principio inquisitorio, che impone al giudice tributario di procedere d'ufficio alla ricostruzione dei fatti, senza essere vincolato alle allegazioni e alle richieste probatorie delle parti ... è espressione del principio di legalità della Pubblica Amministrazione (da intendersi in senso oggettivo), che in Germania assume un ruolo assolutamente preminente*”.

(106) «*La Commissione bicamerale per la modifica della Costituzione, laddove ha sentito la necessità di un aggiornamento del nostro sistema processuale, è stata sul punto di inserire l'oralità, in uno con la «concentrazione» e l'«immediatezza» (cfr. CIPRIANI F., I problemi del processo di cognizione tra passato e presente, in Riv. dir. civ., I, 2003, 39 ss.). L'art. 130, comma 1 del “testo risultante dalla pronuncia della Commissione sugli emendamenti” del 4 novembre 1997, prevedeva che «la giurisdizione si attua mediante giusti processi regolati dalla legge, ispirati ai principi dell'oralità, della concentrazione e dell'immediatezza. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità e davanti a giudice terzo. La legge ne assicura la ragionevole durata*». La successiva legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2 ha introdotto nell'art. 111 Cost. i principi di terzietà, parità, contraddittorio, ma non quelli di oralità, concentrazione, immediatezza. Principi, peraltro, che potranno essere affermati come sviluppo coerente del *miglior possibile chiarimento dei fatti*, che è strumentale al fine, in ogni procedimento giudiziario (tanto più se di stampo pubblicistico), della ricerca della verità materiale. Cfr., *retro*, par. 4.

- LEIPOLD (in STEIN - JONAS, *op. cit.*, par. 286, I, n. 1)
- LIEBMAN E.T., *Manuale di diritto processuale civile, Principi*, IX ed., a cura di COLESANTI V. - MERLIN E., Milano, 2021, 268-269
- LIST H., *Commento al § 81, FGO*, in HÜBSCHMANN - HEPP - SPITALER(HHSp), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar*, Verlag Otto Schmidt, n. 1
- MOSCHETTI F., *I valori dello Stato di diritto nel pensiero tributario di Enrico Allorio*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Atti del convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano, 12 giugno 2015, ilano, 2015, 59 ss.
- Nierhaus M., *Beweismaß und Beweislast. Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozeß*, München, 1989
- PATTI S., *Le prove*, II ed., Milano, 2021, 54 ss.
- PFEIFFER G., *Commento al § 250, StPO, Kommentar*, V ed., München, 2005
- PIEROTH B., *Commento all'art. 103*, in JARASS - PIEROTH, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, GG, Kommentar*, München, 2020
- PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935
- LUTZ MEYER-GOSSNER, *Commento al § 250, Strafprozeßordnung (StPO)*, LVI ed., München, 2016
- ROHWER W.A. (*Materielle Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme - ein Prinzip der StPO wie der ZPO?*), Inaugural - Dissertation, Kiel, 1972, 64
- ROSENBERG - SCHWAB - GOTTWALD, *Zivilprozessrecht*, XVIII ed., München, 2018, 684
- RÜSKEN R., *Beweis durch beigezogene Akten*, in *BB*, 1994
- SCHENKE W.R., *Commento al § 96, VwGO, Kommentar*, in KOPP - SCHENKE, XXVII ed., München 2021
- SEER R., *Commento al § 81, in FGO*, in TIPKE - KRUSE, *AO/FGO, Kommentar*, Verlag Otto Schmidt
- SEER R., *Durchführung der Besteuerung*, in TIPKE - LANG, *Steuerrecht*, XXIII ed., Köln, 2018, 1469 ss.
- SEER R., *Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht*, Berlin, 1993
- STADLER A., in MUSIELAK - VOIT, *ZPO, Kommentar*, XIX ed., München, 2022
- TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici, Nozioni generali*, Milano, 1992
- TARUFFO M., *La motivazione della sentenza civile*, Padova, 1975
- THOMAS H., in THOMAS-PUTZO, *ZPO, Kommentar*, XLII ed., München, 2021, par. 355
- WALLIMANN M., *Der Unmittelbarkeitsgrundsatz im Zivilprozess*, Tübingen, 2016

Il nuovo intervento riformatore del processo tributario: una politica di piccoli passi che non scalfisce l'accentuata "specificità" del processo tributario

The new tax trial reform: a politic of short steps which doesn't scratch the stressed "specificity" of the tax trial

GIOVANNI MOSCHETTI

Abstract

La riforma del processo tributario intervenuta con L. n. 130/2022 è senz'altro da salutare come un passo avanti nella direzione di un "giusto processo regolato dalla legge" (art. 111 Cost). Tuttavia ci sembra palese la mancanza di una volontà del legislatore volta a realizzare un nuovo modello di processo finalizzato alla completa conoscenza dei fatti, in contraddittorio paritario e senza limitazioni probatorie. Persistono, anche grazie a precedenti arresti della Consulta, forti elementi di specificità, non prevedendosi una disciplina organica della fase istruttoria giudiziale, nemmeno precisandosi il fine di tale attività istruttoria (e ciò anche in funzione di orientare le scelte discrezionali del giudice), mantenendo i limiti di un sistema probatorio prevalentemente documentale.

Parole chiave: riforma processo tributario, avvicinamento al giusto processo, mancanza di una fase istruttoria per una completa conoscenza dei fatti, volontà del legislatore di differenziare il processo tributario rispetto ad altri processi, sistema probatorio prevalentemente documentale

Abstract

The tax trial reform approved with law n. 130/2022 is certainly to be greeted as a step forward towards a "fair trial ruled by law" (art. 111, Italian Constitution). However it seems clear the lack of a legislative will towards a new trial pattern aimed to a complete acquaintance of facts within an equal cross examination and without evidences' limitations. Continue, also due to some findings of the Constitutional Court, strong elements of specificity, not providing systematic rules of the judicial investigation, neither clarifying the scope of this investigation activity (also with the scope to direct the discretionary decisions of the judge), keeping the limits of an evidence system based mainly on documents.

Keywords: tax trial reform, approach to the fair trail, lack of an investigation stage for a complete knowledge of facts, legislator's will of distinguishing the tax trial from other trials, evidence system based mainly on documents

SOMMARIO: **1.** Una (senz'altro apprezzabile) "miniriforma" del processo tributario, coerente con le finalità indicate dal "Comunicato congiunto" del MEF e del Ministero della Giustizia. - **2.** Riconferma del principio dispositivo nella fase istruttoria quanto ai fatti oggetto di giudizio. La riaffermazione del principio di legalità quale fondamento del rapporto sostanziale tributario. - **3.** L'introduzione della testimonianza scritta, ammessa dal giudice se, ed in quanto, ritenuta "necessaria ai fini della decisione", non garantisce ancora il massimo chiarimento dei fatti. L'avvicinamento al processo amministrativo non elimina evidenti differenze. - **4.** Al fine di accer-

tamento della verità materiale sono essenziali plurimi principi, attuativi peraltro del principio del libero convincimento del giudice: il *contraddittorio paritario nell'assunzione della prova, l'oralità, l'immediatezza*. - **5.** La fase istruttoria giudiziaria nell'interpretazione della Consulta: l'onere della prova in capo alla pubblica amministrazione si desume dal fine di verifica della verità dei fatti posti a fondamento dell'atto amministrativo; la tendenza all'unità dei principi fondamentali nei diversi processi non esclude la particolarità delle situazioni soggettive tutelate e dunque una disciplina diversificata del singolo processo. - **6.** Al fine di assicurare un "*giusto processo regolato dalla legge*" v'è necessità di un sistema di regole finalizzato ad una completa e veridica ricostruzione dei fatti, in maggiore armonia con principi fondamentali propri di altri processi.

1. Il nuovo intervento riformatore "*in materia di giustizia e di processo tributari*" è da accogliere con favore in quanto ha recepito plurime istanze della dottrina nel senso di una più completa realizzazione di un "*giusto processo regolato dalla legge*", nella cornice dell'art. 111 Cost. Tralasciando le modalità di esposizione delle novità normative – che, in mancanza di una *reformatio ab imis fundamentis*, devono essere "scovate" soprattutto nei commi 4 e 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 – è manifesta la scelta politica di compiere importanti passi avanti sul duplice fronte di una maggior professionalizzazione del giudice e di una disciplina più articolata della fase istruttoria (sull'istruttoria nel processo tributario, vedi, per tutti, da ultimo, RUSSO P., *L'istruzione probatoria*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano 2022, 148 ss.; per una critica al comma 5-bis, vedi, per tutti, MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in PISTOLESI F. - CARINCI A., a cura di, *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.).

In primis, in un *quadro generale*, è stato recepito l'auspicio di avere un giudice specializzato e professionale (cfr. art. 1 L. n. 130/2022). Nella *fase istruttoria* v'è poi un palese miglioramento nel senso di dare maggior spazio alle parti nel chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione (sull'importanza del chiarimento dei fatti, cfr. MOSCHETTI G., *Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti*, in RAGUCCI G., a cura di, *La legge generale tedesca del processo tributario, Finanzgerichtsordnung [FGO], Testo e studi*, Milano, 2022, 93 ss.), ammettendo la prova testimoniale (ancorchè solo per iscritto, come nell'attuale processo amministrativo), nelle forme di cui all'art. 257-bis, c.p.c. (cfr., per tutti, PISTOLESI F., *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, in www.giustiziainsieme.it, 29 settembre 2022) riconoscendo così maggior parità alle parti nella ricostruzione della fattispecie.

Inoltre la novella prevede che la parte pubblica debba provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, probabilmente recependo l'insegnamento, da ultimo, delle SS.UU. con la sentenza n. 13533/2001, del principio di vicinanza ai fatti da provare (per approfondimenti, si veda da ultimo MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.).

Sul piano dei *principi generali*, la L. n. 130/2022 afferma - anzi, come vedremo, espressamente riassume dopo più di Ottanta anni dal R.D. 7 agosto 1936, n. 1639 - la necessità che il giudice si attenga alla cornice normativa della fattispecie sostanziale (art. 27, comma 2, di tale R.D.), e statuisce che il convincimento del giudice si debba formare «*su elementi di prova che emergono nel processo*» (art. 7, comma 5-bis) così implicitamente segnalando che la prova deve avvenire in contraddittorio e di fronte al giudice.

Una riforma che dunque appare concentrata su alcuni punti nevralgici ed urgenti, suscettibili di ulteriori e adeguati sviluppi giurisprudenziali, e coerente con le intenzioni palesate nel "Comunicato congiunto" del MEF e del Ministero della Giustizia 9 agosto 2022, n. 147 (in www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2022): «*il legislatore ha puntato sulla riforma dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria e sull'introduzione di istituti processuali volti non solo a deflazionare il contenzioso esistente, ma anche a incentivare l'uniformità dei giudizi in materie analoghe*».

2. È interessante notare, in un quadro di successione storica, come la recente novella abbia confermato quale oggetto dell'istruttoria la *conoscenza dei fatti dedotti dalle parti* (primo comma dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992) già esistente in precedenti interventi normativi.

Non sempre, invero, nelle plurime modifiche del processo tributario, si è voluto limitare la cognizione del giudice a quanto “dedotto” dalle parti (secondo un criterio dispositivo); talvolta si è voluto lasciare più spazio all'iniziativa del giudice (seguendo un criterio inquisitorio o comunque affrancandosi dai limiti imposti da un'originaria cornice dispositiva). E così, mentre l'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 indicava analogamente il «*fine di riconoscere i fatti dedotti in causa dalle parti*», successivamente, con la novella del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, tale previsione venne ampliata indicando semplicemente il «*fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione*».

Ancor più ampia era la previsione di cui all'art. 27, comma 2, R.D. n. 1639/1936, la quale prevedeva che le Commissioni “indirizzano” «*il loro giudizio...in base alla obiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza*», lasciando quindi maggior spazio ad iniziative istruttorie del giudice.

Per rintracciare poi un richiamo al principio di legalità nella ricostruzione della fattispecie impositiva, come emerge nel nuovo art. 7, comma 5-bis («*in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*»), si deve risalire al citato secondo comma dell'art. 27 R.D. n. 1639/1936: ivi si legge, con riferimento invero al giudizio delle Commissioni, che esso «*sarà indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge*».

3. Non trattandosi di una *reformatio ab imis fundamentis*, la riforma di agosto 2022 risente di un *modus procedendi* tipico del nostro legislatore che non intende abbandonare del tutto la “*spiccata specificità*” del processo tributario affermata nel lontano gennaio 2000 quale argomento, tra gli altri, per negare l'illegittimità costituzionale del divieto di prova testimoniale (ci si riferisce alla nota pronuncia della Corte costituzionale n. 18/2000).

Se per un verso, infatti, la prova per eccellenza al fine del chiarimento dei fatti (che normalmente sono fatti accusatori), sarebbe la prova testimoniale, per altro essa è stata ammessa solo nella forma di cui all'art. 257-bis c.p.c., ovvero nella forma scritta; è senz'altro un passo avanti, tanto più che è ammessa anche ad istanza di una sola parte, ma per altro verso si conferma la scelta per un sistema probatorio prettamente scritto e non orale (per un approfondimento sull'importanza dell'oralità nel processo, vedi CHIOVENDA G., *L'oralità e la prova*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1924, I, 5 ss.); inoltre alcune limitazioni denotano una certa “inquietudine” del legislatore, quasi turbato della sua prudentissima “apertura”.

La prima limitazione consiste nella ampia discrezionalità del giudice nell'ammissione di detta prova scritta: «*ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti*» (vedi sul punto GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato, Una rivoluzione copernicana!*, in *Ipsa.it*, 24 settembre 2022; dello stesso Autore, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, I, 4, 1140 ss., 1145 ss.). L'inciso «*necessario ai fini della decisione*» (utilizzato peraltro anche nell'abrogato terzo comma dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, in relazione alla *facoltà* delle, allora denominate, Commissioni tributarie «*di ordinare alle parti il deposito di documenti*») non chiarisce alla presenza di quali circostanze debbano essere utilizzati detti poteri, e non indica una espressa “finalizzazione” dell'attività istruttoria, né tanto meno una finalizzazione di essa nel senso dell'accertamento della verità dei fatti (ci si permette di rinviare sul punto a MOSCHETTI G., *Ripensando il processo tributario come insieme di regole “proporzionate” ad un fine*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 5, I, 551 ss.; sull'orientamento dottrinale maggioritario nel senso della discrezionalità nell'esercizio dei poteri istruttori e sulla «*divergente ‘ideologia’ in ordine alla funzione del processo ed ai compiti del giudice*», cfr. RUSSO P., *L'istruzione probatoria*, cit., 163-164; sul tema del fine del processo, di accertamento della verità dei fatti piuttosto che di semplice confronto tra le parti, tema che sempre interessa i teorici generali del diritto, si vedano per tutti, da una parte, TARUFFO M., *Giudizio (teoria generale)*, in *Enc. giur.*, vol. XV, Roma, 1989, 1 ss.; ID., *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, vol. XVI, Torino, 1997, 3 ss.; ID., *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Bari, 2009, e, dall'altra parte,

CAVALLONE B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991; ID., *In difesa della Veriphobia (considerazioni amichevolmente polemiche su un libro recente di Michele Taruffo)*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2010, 1, 1 ss.; tra i classici, CAPOGRASSI G., *Giudizio processo scienza verità*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, 1 ss. e CALAMANDREI P., *Il giudice e lo storico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, 105 ss.).

Non è chi non veda la totale incertezza dell'inciso «*necessario ai fini della decisione*», anche se non manca *in apicibus* una possibilità di completare quella che, a prima vista, sembra una dizione troppo generica. Il riferimento è ancora e necessariamente ai principi del “giusto processo” ex art. 111 Cost.: ciò significa che la “necessità” dovrà essere vagliata *in primis* in ragione dell'esigenza di attuare un contraddittorio paritario tra le parti. È questa “stella polare costituzionale” di cui deve tener conto ogni scelta (apparentemente) discrezionale del giudice.

La stessa Corte costituzionale, nella sentenza n. 109/2007 – che ha ritenuto non in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. l'art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui non prevede il potere del giudice tributario di «*ordinare alle parti, nei limiti dei fatti dedotti, la produzione di documenti ritenuti necessari ai fini della decisione*» (dizione dell'abrogato terzo comma dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992) – ha riconosciuto la «*indeterminatezza dei presupposti dell'esercizio (o non esercizio)*» dei poteri istruttori collegati all'inciso «*necessari ai fini della decisione*». La Consulta, nella parte finale (punto 7), segnala che comunque il giudice tributario, «*in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti*», ha il *potere* (non il *dovere*) di chiedere informazioni o documenti ex art. 213 c.p.c. alla pubblica Amministrazione (è appena il caso di segnalare che anche tale norma civilistica prevede che il potere del giudice riguardi atti e documenti «*che è necessario acquisire al processo*»).

Ma in relazione a quale fine del processo?

La seconda limitazione riguarda l'oggetto della prova testimoniale: «*se la pretesa tributaria si fonda su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale*». Suscita stupore il riferimento ai “verbali” come atti tipici che farebbero prova piena fino a querela di falso, essendo ben noto che i verbali possono riguardare anche dichiarazioni di giudizio (e normalmente i processi verbali di constatazione si concludono con opinioni su violazioni compiute, opinioni che appunto sono dichiarazioni di giudizio), in quanto tali certamente estranee alla “*piena prova fino a querela di falso*” di cui all'art. 2700 c.c.

Quanto poi alla precisazione che se sussiste piena prova fino a querela di falso (poiché trattasi di “*circostanze di fatto attestate da pubblico ufficiale*” e non dichiarazioni di giudizio), non è ammessa sulle medesime circostanze (così provate) prova testimoniale, ci sembra che la norma enunci una ovvietà: se solo la querela di falso può smentire la “prova piena” (ex art. 2700 c.c.), per smentire tale prova occorre l'azione civilistica di cui all'art. 221 c.p.c. È richiesto un cambio di giurisdizione, ma nell'ambito della giurisdizione civilistica non crediamo possa poi essere vietata la prova testimoniale avvalendosi della nuova disposizione (art. 7, comma 4, ultimo periodo) specificamente riferita al processo tributario.

Dette limitazioni evidenziano la difficoltà di un definitivo passaggio ad una disciplina istruttoria che sia volta ad un (pieno e completo) *chiarimento dei fatti in paritario contraddittorio* (sul “potere-dovere” di esercizio dei poteri istruttori, cfr. RUSSO P., *L'istruzione probatoria*, cit., 164; per una recente critica alla “pienezza di tutela” nel processo tributario, cfr. GIOVANNINI A., *Sulla giustizia nel processo tributario*, in *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022, 101 ss., 111).

Ci sembra altresì doveroso evidenziare, ancorché brevemente, una sostanziale differenza tra l'istruttoria del nuovo processo tributario e quella del processo amministrativo.

Non solo l'art. 63, comma 2, primo periodo, del CPA statuisce che «*il giudice, anche d'ufficio, può ordinare anche a terzi di esibire in giudizio i documenti o quanto altro ritenga necessario, secondo il disposto degli articoli 210 e seguenti del codice di procedura civile*», così prevedendo espressamente un potere che nell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 è stato invece abrogato (cfr. comma 5 dell'art. 3-bis, L. 2 dicembre 2005, n. 248, salvo il richiamo al c.p.c. disposto dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992), ma altresì contempla una, per così dire, norma di principio, da cui dedurre l'obiettivo cui deve tendere la fase istruttoria: l'art. 65, comma 1, CPA, statuisce infatti che «*il presidente della sezione o un magi-*

strato da lui delegato adotta, su istanza motivata di parte, i provvedimenti necessari per assicurare la completezza dell'istruttoria».

L'adozione di tali provvedimenti ci sembra ponga al giudice (sia pure su istanza di parte) doveri di iniziativa in funzione di una precisa finalità.

Non così il quadro che emerge dal novellato art. 7: da un lato non si parla di un dovere del giudice di «assicurare la completezza dell'istruttoria», dall'altro, in caso di prova mancante o insufficiente, si parla senz'altro di pronuncia di annullamento (comma 5-bis, dell'art. 7). La funzione del giudice appare modellata in modo diverso nei due sistemi.

Non si può dire, dunque, ancora raggiunto, almeno sotto questo profilo, l'obiettivo indicato nel “Comunicato congiunto” del MEF e del Ministero della Giustizia 9 agosto 2022, n. 147: «incentivare l'uniformità dei giudizi in materie analoghe».

4. Le sopra indicate *limitazioni* nell'assunzione della prova testimoniale, confermano la convinzione che permanga una volontà di conservare una qualche *specificità* del processo tributario: invero l'attività istruttoria del giudice sembra concepita come rivolta (per così dire) ad una semplice presa d'atto degli «*elementi di prova che emergono nel giudizio*» (comma 5-bis, art. 7), mentre non si trovano enunciazioni neppure al valore della *completezza dell'istruttoria* (cfr., invece, art. 65, comma 1, CPA; sui poteri esercitabili d'ufficio, meramente integrativi dei poteri istruttori delle parti, si veda, per tutti, Russo P., *L'istruzione probatoria*, cit., 156 ss.).

A tal fine, difettano altresì ulteriori principi riconosciuti in altri processi aventi natura pubblicistica, quali l'*oralità* e l'*immediatezza* (su tale ultimo principio ci si permette di richiamare MOSCHETTI G., *Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti*, cit., 93 ss.).

Quanto all'*oralità*, le stesse limitazioni alla prova testimoniale sopra descritte depongono per una istruttoria ancora prettamente documentale.

È appena il caso di segnalare che in altri ordinamenti a noi vicini, ove emerge chiaramente il fine di ricerca della verità nell'istruttoria processuale, il legislatore richiama espressamente l'*oralità* come principio caratterizzante: il par. 81, comma 1, della “Legge processuale tributaria tedesca” afferma che «*il Tribunale assume la prova nell'udienza orale*» ed in particolare può compiere ispezioni, assumere testimoni, richiedere documenti alle parti (per una traduzione in italiano di tale legge, cfr. *La legge generale tedesca del processo tributario, Finanzgerichtsordnung [FGO], Testo e studi*, cit.; per un commento a tale paragrafo, vedi HERBERT U., § 81, in GRÄBER F., *Finanzgerichtordnung - Kommentar*, IX ed., München, 2019, 848 ss.; SEER R., *Rechtsschutz in Steuersachen*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, XXIII ed., Köln, 2018, 1469 ss.), con ciò evidenziando una scelta di fondo per un processo che, non diffidando del pieno e paritario contraddittorio, dà spazio anche alla prova testimoniale orale. Né la scelta dell'*oralità* nel processo tributario tedesco è a scapito della celerità, e ciò per due motivi: prima dell'udienza di trattazione, l'attività istruttoria può essere delegata ad uno dei membri del Collegio o ad un Collegio terzo, così profittando del tempo che separa la presentazione del ricorso dall'udienza; inoltre la scelta per una istruttoria che mira al massimo chiarimento dei fatti con la piena collaborazione delle parti, in contraddittorio nell'assunzione delle prove di fronte a Tribunale specializzato, ha consentito di ridurre ad uno solo i gradi di merito.

Non si può invero dimenticare, con breve parentesi storica processualciviltistica, che nel 1921 Ludovico Mortara aveva lucidamente evidenziato che «*l'oralità ... abbrevia e semplifica il processo*» e che «*la concentrazione degli atti di istruzione e delle questioni preliminari o pregiudiziali, in un rapido e raccolto svolgimento, diretto con ferma mano e con potestà discrezionale dal giudice, abbrevia e semplifica anche maggiormente il corso della lite; è infine più che mai intuitiva la conseguenza di codesti abbreviamenti e di codeste semplificazioni: i litiganti ne hanno beneficio, la giustizia se ne avvantaggia e l'attività professionale dei patrocinanti ha un campo di espansione più ristretto*» (in *Manuale della procedura civile*, Torino, 1921, I, 308). Per l'illustre Maestro trattavasi di principi di “desiderabile” attuazione.

Anche l'*immediatezza*, principio cardine dell'istruttoria nell'ordinamento tedesco, e che consente senz'altro un miglior chiarimento dei fatti, non è contemplata tra i principi che informano la miniriforma del nostro processo (su tale principio sia consentito richiamare MOSCHETTI G., *Il principio di immediatezza*, cit.). Non v'è alcun obbligo in capo al giudice, infatti, di assumere le prove più vicine ai fatti da provare.

Se per un verso appare che il giudice resti *dominus* dell'istruttoria, nel senso che allo stesso spetta l'onere di valutare se determinati mezzi di prova siano "necessari", per altro verso non può certo dirsi che le modifiche normative si preoccupino di creare un *habitat* che garantisca la piena realizzazione del *libero convincimento del giudice*. Attenta dottrina ha posto in rilievo «il valore intimo dell'oralità, considerata in quello dei suoi poliedrici aspetti che si vuol chiamare l'immediatezza. L'oralità, intesa come immediatezza di rapporti fra il giudice che deve pronunciare la sentenza e gli elementi da cui deve trarre la sua convinzione (persone, oggetti, luoghi), è la condizione indispensabile per l'attuazione del principio della libera convinzione del giudice» (CHIOVENDA G., *L'oralità e la prova*, cit., 16). In un processo in cui il giudice è chiamato a decidere secondo il suo libero convincimento, osserva ancora l'Autore, «l'oralità è indispensabile ... come l'aria è necessaria per respirare»; diversamente, «a lui mancherà il più utile strumento per la ricerca della verità, l'osservazione. Tale è il giudice del processo scritto» (17).

Ciò che si intende qui rilevare è che l'apertura dell'istruttoria all'oralità è diretta conseguenza dell'individuazione del *fine* del processo; l'oralità è adeguata, se non addirittura necessaria, allo scopo che si intende raggiungere (il massimo chiarimento dei fatti).

Nella dottrina processualcivilistica è stato chiaramente posto in luce che «l'ambito, il significato, le implicazioni dell'oralità non vanno precisati sulla base di costruzioni astratte e tutte più o meno arbitrarie e soggettive, bensì commisurati in rapporto ossia in funzione alla maggiore o minore adeguatezza alle finalità del processo e della giurisdizione» (CAPPELLETTI M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, parte prima, Milano, 1962, 31; più di recente cfr., sul tema, PICARDI N., *Riflessioni critiche in tema di oralità e scrittura*, in AA.VV., *Studi in memoria di Carlo Furno*, Milano, 1973, 703 ss.; VOCINO C., *Oralità nel processo: b) diritto processuale civile*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1980, 586 ss.; DENTI V., *Chiovenda e le riforme del processo civile*, in *Foro it.*, 1988, V, 347 ss.; da ultimo, tra i molti che sono tornati a valorizzare il principio dopo l'emergenza sanitaria, PAGNI I., *Le misure urgenti in materia di giustizia per contrastare l'emergenza epidemiologica: un dibattito mai sopito su oralità e pubblicità dell'udienza*, in *Judicium*, 15 dicembre 2020; BIAVATI P., *Processo civile e pandemia: che cosa passa, che cosa rimane*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 2021, 1, 133 ss.).

Ma qui ancora una volta si sconta la mancata individuazione di un preciso fine del processo tributario. Se non è definito il fine, non possono essere definite regole proporzionate e coerenti a tal fine.

In definitiva, già per quanto sopra può osservarsi che la riforma del 2022 senz'altro migliora l'istruttoria sul piano della parità probatoria; tuttavia la mancanza di un preciso *fine*, come avviene nel CPA per la *completezza dell'istruttoria* o come potrebbe più ambiziosamente ritenersi quello di accertamento della effettiva verità dei fatti storici oggetto di giudizio, comporta che il nostro processo si caratterizzi ancora per la sua "*spiccata specificità*", non prevedendo diritti-doveri delle parti e doverosa funzione del giudice di «assicurare la completezza dell'istruttoria»; timidi accenni di prova testimoniale scritta non scalfiscono il carattere ancora prettamente documentale dell'istruttoria.

5. La situazione *post* novella del processo tributario ci invita a tentare di capire il perché di una insistita difficoltà del legislatore tributario ad approdare ad una effettiva riforma con l'adozione di un codice basato, alla stregua di altri processi aventi natura pubblicistica, su principi e obiettivi fondamentali (auspica, parimenti, l'adozione di un codice, più di recente, GIOVANNINI A., *Sulla giustizia nel processo tributario*, cit., 103).

Un risalente "arresto" della Consulta può aiutarci a capire perché il processo tributario permanga con "*spiccate specificità*" (come poi confermato dalla sentenza 21 gennaio 2000, n. 18, sul divieto di prova testimoniale) e non intenda adottare *tout court* la scelta di una istruttoria improntata ad un "*contraddittorio collaborativo*" tra le parti al fine comune (delle parti e del giudice) di chiarimento dei fatti.

Ci riferiamo alla sentenza 18 maggio 1989, n. 251 – intervenuta in relazione alla legittimità costituzionale di alcune norme del processo amministrativo – che, pur emessa in materia diversa da quella tributaria, sembra abbia influenzato il legislatore quando, nell'agosto 2022, ha novellato l'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. Il richiamo a tale sentenza non deve meravigliare in quanto, come sottolineato anche da attenta dottrina, le modifiche intervenute in altro processo pubblicistico, come quello amministrativo, hanno senz'altro influito sulla questione dell'onere della prova nel nostro processo (cfr., per tutti, MULEO S., *op. cit.*, 609).

La sentenza citata ha esaminato se fosse illegittimo che nel processo amministrativo non fossero ammesse le stesse possibilità probatorie che hanno ingresso nel processo civile: in particolare il giudice *a quo* riteneva in conflitto con l'art. 3 Cost. la disciplina del processo amministrativo, laddove «*nelle questioni pregiudiziali relative a diritti, definibili dal giudice amministrativo incidenter tantum*» non ammetteva «*gli stessi mezzi di prova di cui può avvalersi il giudice ordinario per la soluzione, in via principale, di identiche questioni*».

Tale sentenza, da un lato chiarisce quale sia l'oggetto della tutela giurisdizionale nel processo amministrativo e quali siano i mezzi (coerenti con tale tipo di tutela) per assicurare in esso la parità processuale; dall'altro (in coerenza con le premesse) giustifica una diversità di mezzi probatori (e ciò anche con riferimento alla prova testimoniale) tra processo amministrativo e processo innanzi al giudice ordinario.

Sotto il primo aspetto segnala (par. 3.1. della sentenza) che nel processo amministrativo la giurisdizione generale di legittimità (a differenza della giurisdizione esclusiva) «*concerne sempre la tutela degli interessi legittimi anche quando nell'esercizio di essa sia necessario decidere in via incidentale questioni attinenti ai diritti soggettivi*».

Non esiste dunque parità di situazioni di partenza tra i due processi.

In coerenza con tale premessa è il successivo svolgimento della sentenza per quanto attiene al tipo di sindacato svolto dal giudice nel processo amministrativo: trattasi di sindacato «*sull'esercizio del potere amministrativo*» e «*sulla veridicità di fatti posti a fondamento dell'atto amministrativo impugnato*», cosicché «è l'organo amministrativo che l'ha emanato a subire il relativo onere probatorio e le conseguenze del mancato assolvimento di questo» (così al par. 4.1).

Non può non osservarsi la perfetta sovrapponibilità tra queste affermazioni ed il dettato, nel suo *incipit*, del novellato comma 5-bis dell'art. 7.

Non può non notarsi altresì che il legislatore del novellato art. 7 si è fermato qui e non ha ripreso ulteriori passaggi della sentenza che accennano alla possibile iniziativa del giudice e addirittura considerano tale possibile iniziativa come il mezzo di cui si avvale il sistema per garantire la «*parità processuale tra le parti*» (confronta ancora il par. 4.1).

«*Sotto l'anzidetto profilo – conclude significativamente la Consulta – la parità processuale fra le parti è dunque assicurata e se nell'esperienza pratica avviene che il giudice non esercita i propri poteri in modo da pervenire alla migliore conoscenza dei fatti, ciò non deriva per lo più dalla limitatezza dei mezzi di prova a sua disposizione, bensì dal ridotto esercizio che egli fa di detti poteri. Il convincimento del giudice deve formarsi non sulla base di ciò che le parti prima del processo (come, ad esempio, l'amministrazione in sede di emanazione dell'atto amministrativo da cui trae occasione il processo) o durante esso abbiano affermato, bensì su ciò che ciascuna di esse, in base alle proprie disponibilità, sia stata in grado di provare*» (ivi, par. 4.1).

Il discorso sulla prova quindi si allarga: partendo dalla citata premessa sull'onere dell'Amministrazione di provare quanto affermato, si estende all'onere del giudice di farsi un adeguato «*convincimento*» (anche con l'eventuale utilizzo dei poteri d'iniziativa «*a sua disposizione*») «*su ciò che ciascuna di esse (le parti, n.d.r.) in base alla propria disponibilità sia stata in grado di provare*» (sul principio della disponibilità della prova cfr. da ultimo, MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., 83 ss.).

Anzi, per la verità, la sentenza sembra porre un onere del giudice di «*pervenire alla migliore conoscenza dei fatti*» (che sembrerebbe richiamare il concetto di *completezza* dell'istruttoria del CPA).

Tema di riflessione è se questo allargamento alla corresponsabilità del giudice e delle parti (in base alle rispettive “*disponibilità*” probatorie) non formulato nel novellato art. 7 (che anzi rimarca la giurisdizione di annullamento in caso di prova mancante o insufficiente) si debba ritenere escluso nel sistema del processo tributario, oppure se esso debba ritenersi implicito come svolgimento di poteri espressamente previsti al primo comma dell’art. 7 e da leggersi nella cornice dei valori del giusto processo (e in particolare del contraddittorio paritario) *ex art. 111 Cost.*

Tralasciando in questa sede tale ampia tematica, sta di fatto che la Consulta nell’ulteriore svolgimento della citata sentenza ha giustificato la diversità di disciplina probatoria tra processo amministrativo generale di legittimità e processo innanzi al giudice ordinario: se esiste diversità del *thema probandum*, se esiste diversità di situazioni giuridiche di partenza, la parità processuale deve essere garantita in entrambi i processi, ma non necessariamente con gli stessi mezzi. Afferma precisamente la Corte costituzionale (al punto 4.2.) che «*nonostante la tendenza degli ordinamenti nel senso di un’unità del processo, ciò riguarda i principi fondamentali di esso, mentre la possibilità del permanere di una tipologia differenziata di processi, legata alla obiettiva diversità delle situazioni che ciascuno di essi coinvolga, non contrasta con il parametro costituzionale invocato (art. 24, primo e secondo comma, della Costituzione) sempre che ciascuna disciplina soddisfi al tipo di garanzia che si intende assicurare*».

In definitiva, ci sembra di poter osservare che la sentenza della Corte costituzionale citata getti lumi sulla riforma del 2022; la novella:

- afferma chiaramente l’onere della prova in capo alla parte pubblica, desumendo implicitamente detto onere dalla verifica «*ai fini della decisione*» «*della verità dei fatti posti a fondamento dell’atto amministrativo impugnato*», sulla stessa linea di quanto si legge nella sentenza citata;
- mantiene un «*sistema probatorio*» prettamente documentale, essendo ciò conforme alla peculiarità di un processo che concerne «*le modalità con le quali il potere pubblico è stato esercitato*», ed alle relative situazioni soggettive;
- mantiene dunque una specificità considerata non illegittima dalla Corte costituzionale;
- trascurando, tuttavia, di disciplinare i poteri del giudice in funzione di «*pervenire alla migliore conoscenza dei fatti*», snodo questo che la Corte aveva valorizzato per un giudizio di «*parità processuale tra le parti*».

6. Abbiamo testè rilevato che la «*tendenza degli ordinamenti nel senso di un’unità del processo*» quanto ai «*principi fondamentali di esso*», ben può convivere con le *specificità*, che caratterizzano, anche dopo la miniriforma, il nostro processo.

Rimane però una disciplina troppo contratta ed asfittica della fase istruttoria nel processo tributario, certo non comparabile non solo con il c.p.c., ma neppure con il titolo terzo del CPA. La novella semplicemente enfatizza il dovere di prova (della parte pubblica) del provvedimento impositivo ed il vaglio del giudice sull’avvenuta dimostrazione in giudizio dei presupposti del provvedimento stesso. Non si parla della funzione dell’attività istruttoria, della funzione dei poteri istruttori del giudice, non si menziona l’esigenza di “*completezza*” della fase istruttoria (anche ai fini del “libero convincimento” del giudice). Tantomeno si menzionano i principi di *oralità* e *immediatezza* che orienterebbero in senso *doveroso* l’esercizio dei poteri giudiziali che attualmente permane nell’alveo di una mera discrezionalità senza indicazione di un fine (essendo poco significativo il mero richiamo a quanto «*necessario ai fini della decisione*»).

È appena il caso di segnalare che, in sede di modifica dell’art. 111 Cost., la Commissione Bicamerale era sul punto di introdurre l’*oralità*, insieme alla *concentrazione* ed all’*immediatezza*, ma la legge costituzionale n. 2/1999 non ha ritenuto di inserirli nel testo definitivo. Trattasi, non a caso, di principi che autorevole dottrina sopra richiamata (CHIOVENDA G., *L’oralità e la prova*, cit., 19; dello stesso Autore, *Saggi di diritto processuale civile (1894-1937)*, vol. II, Milano, 1993, 8-9) ritiene “*strettamente collegati*” con la “*libera convinzione del giudice*”.

C'è spazio per una giurisprudenza (creativa ma non troppo) che affermi l'importanza di detti principi come sviluppo coerente della necessità del migliore chiarimento dei fatti, essenziale per assicurare giustizia in ogni processo.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLORIO E., *Per l'oggettività del raffronto tra il codice del processo civile austriaco e il codice italiano*, in *Giur. it.*, 1950
- BIAVATI P., *Processo civile e pandemia: che cosa passa, che cosa rimane*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 2021, 1, 133 ss.;
- CALAMANDREI P., *Il giudice e lo storico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, 105 ss.
- CAPOGRASSI G., *Giudizio processo scienza verità*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, 1 ss.
- CAPPELLETTI M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, parte I, Milano, 1962
- CAVALLONE B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991
- CAVALLONE B., *In difesa della Veriphobia (considerazioni amichevolmente polemiche su un libro recente di Michele Taruffo)*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2010, 1, 1 ss.
- CHIOVENDA G., *L'oralità e la prova*, in *Riv. dir. proc. civ.*, I, 1924, 5 ss.
- CHIOVENDA G., *Saggi di diritto processuale civile (1894-1937)*, vol. II, Milano, 1993
- DENTI V., *Chiovenda e le riforme del processo civile*, in *Foro it.*, 1988, V, 347 ss.
- GIOVANNINI A., *Sulla giustizia nel processo tributario*, in *Per principi, Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022
- GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato, Una rivoluzione copernicana!*, in *Ipsa.it*, 24 settembre 2022
- GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1140 ss.
- HERBERT U., *Commento al § 81*, in GRÄBER F., *Finanzgerichtsordnung - Kommentar*, IX, München, 2019, 848 ss.
- MORTARA L., *Manuale della procedura civile*, I, Torino, 1921
- MOSCHETTI G., *Ripensando il processo tributario come insieme di regole "proporzionate" ad un fine*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 5, I, 551 ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti*, in RAGUCCI G. (a cura di), *La legge generale tedesca del processo tributario, Finanzgerichtsordnung (FGO), Testo e studi*, Milano, 2022, 93 ss.
- MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.
- MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in PISTOLESI F. - CARINCI A. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.
- PAGNI I., *Le misure urgenti in materia di giustizia per contrastare l'emergenza epidemiologica: un dibattito mai sopito su oralità e pubblicità dell'udienza*, in *Judicium*, 15 dicembre 2020
- PICARDI N., *Riflessioni critiche in tema di oralità e scrittura*, in AA.VV., *Studi in memoria di Carlo Furno*, Milano, 1973
- PISTOLESI F., *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, in www.giustiziainsieme.it, 29 settembre 2022
- RUSSO P., *L'istruzione probatoria*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 148 ss.
- SEER R., *Rechtsschutz in Steuersachen*, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, XXIII ed., Köln, 2018, 1469 ss.
- TARUFFO M., *Giudizio (teoria generale)*, in *Enc. giur.*, vol. XV, Roma, 1989, 1 ss.
- TARUFFO M., *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, vol. XVI, Torino, 1997, 3 ss.
- TARUFFO M., *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Bari, 2009;
- VOCINO C., *Oralità nel processo: b) diritto processuale civile*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1980, 586 ss.

Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo

*Art. 7, paragraph 5-bis, legislative decree 546/1992: an only
drafted painting, between confirmed disposable principle and
acquisitive jurisprudence*

GIOVANNI MOSCHETTI

Abstract

Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, individua una prima fase di delibazione del giudice tributario in ordine al corretto adempimento da parte dell'Ufficio dell'onere della prova, altresì indirizzando verso una maggiore responsabilizzazione della parte amministrativa e verso una prova più rigorosa dell'atto impositivo. Si è così limitato alla *pars destruens* dell'annullamento dell'atto impositivo insufficientemente provato; ciò peraltro non si pone in antitesi (e può anzi essere adeguatamente completato) con la giurisprudenza più recente che ammette ed anzi richiede l'intervento del giudice in funzione di tutela del contraddittorio e della parità, una volta che «l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria». Permane la necessità di un completamento della disciplina istruttorio per garantire maggiore certezza nell'esercizio del potere-dovere acquisitivo del giudice. Tale ulteriore passo richiede prima ancora individuazione del fine del processo tributario.

Parole chiave: onere della prova, atto amministrativo, sufficienza della prova, poteri del giudice tributario, certezza del diritto, necessità di individuazione di un fine del processo tributario

Abstract

Art. 7, paragraph 5-bis, legislative decree 546/1992 identifies a first step of rough judgment of the tax judge regarding the right fulfillment by the tax administration of the onus probandi, also addressing towards making more responsible the administrative part and towards a more rigorous proof of the tax deed. It has thus limited to the pars destruens of the overruling of the meagerly proved tax deed; however this is not in contrast (and may rather be suitably completed) with the more recent jurisprudence which allows, and rather requires the intervention of the judge in order to ward the cross-examination and the parties' equality, as far as «the tax administration has provided enough apportantial evidences in order to state the existence of the tax duty». Remains the necessity of a completion of the investigation rules in order to guarantee more certainty in the exercise of the judge's acquisitive power-duty. This further step requires, even previously, the identification of the tax trial purpose.

Keywords: onus probandi, administrative deed, proof sufficiency, tax judge's powers, certainty of law, necessity to identify a tax trial purpose

SOMMARIO: **1.** L'esclusione del potere suppletivo del giudice, riaffermata nel comma 5-bis dell'art. 7, non esclude ex se la "funzione di riequilibrio" del giudice tributario affermata da recente giurisprudenza di Cassazione. - **2.** Il comma 5-bis introduce un dovere di delibazione sugli

“elementi di prova”, responsabilizzando la parte pubblica nella raccolta del materiale probatorio, prevedendo annullamento *in limine litis* in ipotesi di insufficienza probatoria. - **3.** Il comma in esame, non è in contrasto con il principio di “vicinanza alla prova” quale criterio ragionevole di distribuzione dell’*onus probandi*, e innalza la “misura della prova” a carico della parte pubblica. - **4.** Rischio di eccessiva discrezionalità del giudice in mancanza di un *fine* che regoli l’attività istruttoria. Il nuovo comma 5-bis fornisce alcuni criteri guida per una sentenza di annullamento “ragionevolmente motivata”, ma rimane da disciplinare la *pars construens*. - **5.** La posizione della Corte costituzionale in merito all’esercizio dei poteri istruttori nel processo tributario: il dovere di chiarimento dei risultati probatori. - **6.** Scostamento dall’istruttoria del processo amministrativo? In tale processo la Consulta valorizza l’iniziativa istruttoria del giudice al fine della “verifica della veridicità dei fatti” posti a fondamento dell’atto amministrativo. - **7.** Conclusioni: un quadro abbozzato, ma suscettibile di coerente completamento.

1. L’incipit della seconda frase del comma 5-bis del novellato art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, ad opera della L. n. 231/2022, prevede che «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 ... le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni» (sul comma 5-bis dell’art. 7 si veda, in dottrina, DELLA VALLE E., *La nuova disciplina dell’onere della prova nel diritto tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.; GLENDI C., *L’istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2192 ss., 2194; ZAGÀ S., *La “nuova” prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2142 ss.).

In via del tutto generale il comma 5-bis non compie alcun cenno a possibili iniziative istruttorie del giudice, essendo una norma che mira a porre l’onere della prova dei fatti costitutivi dell’obbligazione tributaria (ma, secondo l’opinione di GLENDI C., *ibidem*, anche dei fatti *modificativi*, *impeditivi* od *estintivi*), raccolti nella fase istruttoria procedimentale, in capo alla parte pubblica.

Inoltre la novella per la prima volta interviene con disposizioni espresse riguardanti non solo l’onere della prova, ma anche i *doveri* (non più e non solo *facoltà* e *poteri*) del giudice tributario in caso di prova mancante, insufficiente o contraddittoria («il giudice...annulla l’atto impositivo...»).

Ne deriva la necessità di esaminare come tali disposizioni, in quanto vere e proprie “novelle”, si inquadrino-interagiscano con il diritto vivente della Suprema Corte.

L’attuale orientamento giurisprudenziale sul tipo di giurisdizione è noto: il processo tributario è un processo di impugnazione-merito (si veda, per tutti, in dottrina, TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 216 s.; TURCHI A., *Motivazione della sentenza e oggetto del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 3, 184).

In base a tale impostazione di sistema, il giudizio tributario è introdotto dall’impugnazione di un atto, ma non si deve limitare all’esame della legittimità del medesimo; il giudizio tributario implica infatti anche un giudizio sul rapporto per cui il giudice tributario deve procedere a rimodulare la pretesa tributaria in considerazione delle risultanze processuali, senza annullare l’atto che non sia palesemente affetto da vizi procedimentali (ad esempio decadenza o nullità di notifica dell’avviso di accertamento). Il giudice ha un potere-dovere di conoscere i fatti posti a fondamento dell’atto impugnato; si parla infatti anche di giudizio “*impugnatorio-cognitorio*”.

È significativa una recente sentenza della Suprema Corte (Cass., sez. trib., n. 34393/2019, ancora non adeguatamente valorizzata in dottrina) che, pur riconoscendo *a)* che il giudice tributario non possa supplire all’inattività delle parti nella produzione di documenti ritenuti necessari e che sono nella disponibilità delle stesse (sulla scia dunque dell’abrogazione del comma terzo dell’art. 7), afferma *b)* un ruolo di *riequilibrio* delle disparità probatorie comportanti un “*dovere di soccorso*” del giudice, *c)* laddove, in assenza di intervento, sarebbero violati i principi costituzionali della parità e del contraddittorio.

In tale “arresto”, oggetto del giudizio era se fosse stato corretto il comportamento del giudice di merito che aveva ritenuto «*necessario ai fini del decidere l'esame del processo verbale di constatazione e dei relativi allegati con le tabelle di ricostruzione induttiva del reddito e, preso atto della loro mancanza agli atti, non ne*» aveva «*ordinata la produzione, secondo il potere/dovere attribuito dalla legge al giudice tributario in simili casi*». In mancanza della produzione del processo verbale di constatazione su cui l'atto impositivo si fondava, non aveva «*reso una quantificazione dell'obbligazione tributaria in sostituzione di quella operata dall'Ufficio, in ossequio alla giurisdizione sul rapporto e non (solo) sull'atto che caratterizza il processo tributario*» (così il par. 2 della sentenza).

La suddetta pronuncia ha ritenuto che non fosse sindacabile in sede di legittimità la motivazione di merito della Commissione territoriale, la quale, rilevato che le parti non avevano prodotto i documenti necessari al fine del decidere (così non assolvendo «*ad un onere dispositivo che sulle parti sostanziali e processuali grava*»), aveva «*giudicato iuxta alligata et probata*». Ha altresì ritenuto che non potesse «*trovare accoglimento la censura di mancato esercizio di un suo potere di cui [aveva] motivatamente ritenuto non dover fare esercizio*» (par. 4).

Pertanto, la Suprema Corte – sulla scorta dell'abrogazione del comma terzo dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 – ha ritenuto che, ancorchè i documenti fossero necessari al fine di decidere, il giudice tributario deve valutare *in primis* (e, diremmo, preliminarmente) se la parte che ne ha la disponibilità abbia prodotto in giudizio detti documenti ed ha semplicemente (in tale fase) un dovere di motivare in relazione all'acquisizione o meno dei documenti.

Alcuni passaggi di tale sentenza sono di particolare interesse poiché svolgono ulteriori riflessioni sul ruolo del giudice quale garante della parità. Ne risulta un quadro che, pur riaffermando il principio dispositivo nel caso di inattività della parte che ha la disponibilità della prova, dà poi spazio al principio acquisitivo.

Si legge al par. 3.1. che, data la diversità della posizione delle parti processuali, vi sarebbe la necessità di un «*riequilibrio della parità delle parti*». Detta funzione, «*anche dopo la soppressione dell'art. 7, comma 3*», e «*in un'ottica di avvicinamento al processo civile ordinario – è logicamente e fisiologicamente affidata al giudice che, proprio in ragione della peculiarità delle parti, è chiamato ad adottare provvedimenti per riequilibrare il rapporto processuale, avendo come assi cartesiani in quest'operazione la posizione di partenza di ciascuna parte...e l'oggetto del giudizio espresso nei limiti della domanda*».

«*La funzione di riequilibrio a garanzia del contraddittorio si esplica principalmente intervenendo nella fase istruttoria*» potendo chiedere alla parte privata «*non la produzione della prova, allorché esuli dalla propria disponibilità, ma solo il principio di prova, cioè l'indicazione del mezzo*» (così al par. 3.2.).

Detta acquisizione del mezzo di prova, tuttavia, non è doverosa, ma «*rimessa alla valutazione del giudice secondo un sistema che è detto, appunto, misto dispositivo-acquisitivo*» (nella dottrina tributaria, MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.; dello stesso Autore, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in PISTOLESI F. - CARINCI A., a cura di, *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.; nella dottrina amministrativistica, sull'onere della prova in capo alla parte più vicina ai fatti da provare e che dunque ne ha la disponibilità, vedi TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, XIII ed., Torino, 2019, 267; GIANI L., *La fase istruttoria*, in SCOCA F.G., a cura di, *Giustizia amministrativa*, VII ed., Torino, 2017, 392-393; SAIITA F., *Vicinanza alla prova e codice del processo amministrativo: l'esperienza del primo lustro*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2017, 3, 914-915, 923-924; GALLI R., *Nuovo corso di diritto amministrativo*, vol. II, VI ed., Padova, 2019, 1540 ss.; VELTRI G., *Gli ordini istruttori del giudice amministrativo e le conseguenze del loro inadempimento*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2013, par. 2).

Pertanto il giudice tributario avrebbe solo un dovere di «*svolgere una deliberazione sull'esercizio del potere acquisitivo in deroga al principio dispositivo*», un «*intervento in soccorso istruttorio a garanzia del contraddittorio*».

L'esercizio o meno dei poteri istruttori richiede, dunque, proprio in quanto «*incide sull'elemento essenziale del processo qual è il contraddittorio*», una motivazione che manifesti la «*ponderazione delle diverse ragioni che hanno condotto a disporre o a non disporre l'acquisizione documentale tenendo presente che in ogni caso il potere officioso è sempre deroga al principio generale dispositivo*» (par. 3.3. della citata sentenza n. 34393/2019) (in termini, Cass. n. 29856/2021).

La sintesi tra dovere della prova dell'Ufficio (in coerenza col principio dispositivo) e potere di acquisizione giudiziale dei documenti necessari per la decisione, viene poi così (equilibratamente) delineata: l'esercizio di tale potere «*non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, che grava sull'amministrazione finanziaria quale attrice in senso sostanziale, trasferendosi a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, quando la situazione probatoria [sia] tale da impedire la pronuncia ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento*», «*l'esercizio di tale potere [di acquisizione d'ufficio di documenti ritenuti necessari per la decisione] si configura come un dovere*» che, in caso di «*mancato assolvimento, dev'essere compiutamente motivato*» (par. 3.4.) (in termini, sul potere meramente integrativo, e non sostitutivo, del giudice tributario, anche alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., cfr. Cass. civ., 11 maggio 2021, n. 12383; si veda altresì Cass. civ., 31 luglio 2020, n. 16476, la quale peraltro ha ritenuto legittimo l'ordine del giudice all'Ufficio di produrre il processo verbale di constatazione in una fattispecie in cui questo era già noto al contribuente).

È appena il caso di rammentare che i principi guida dell'esercizio dei poteri del giudice, richiamati in alcune di queste sentenze, sono il *principio di terzietà* del giudice e del *giusto processo*, nonché il *principio dispositivo* di cui all'art. 115 c.p.c. (Cass. n. 12383/2021; Cass. n. 16476/2020; Cass. n. 955/2016; in dottrina, per un richiamo al principio di terzietà del giudice, si veda per tutti TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 11 ss., ed ora in FICHERA F. - FREGNI M.C. - SARTORI N., a cura di, *Scritti scelti di diritto tributario*, vol. II, *Il processo*, Torino, 2022, 65 ss.). Principi attenti più a garantire la parità delle parti nei doveri probatori che non l'esercizio di poteri istruttori con finalità di chiarimento dei fatti (intesi infatti come «*deroga al principio generale dispositivo*»).

Il comma 5-bis ci sembra in linea con questa giurisprudenza laddove: *a)* prevede un dovere del giudice; *b)* in una fase preliminare del processo; *c)* arricchendo le ipotesi di delibazione preliminare (di cui all'art. 27, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, che si riferisce ad ipotesi di inammissibilità del ricorso «*nei casi espressamente previsti*»).

Ma in un quadro di principio acquisitivo o dispositivo?

Sta di fatto che ritiene sufficiente una prima delibazione del giudice circa il minimo di produzione probatoria da parte dell'Ufficio, in tal modo rafforzando l'idea di un processo di impronta dispositiva. Peraltro, alla luce della significativa pronuncia n. 34393/2019 ci sembra si possa affermare che non esiste contrasto tra il dovere di annullamento del giudice per difetto di prova (mancante, contraddittoria o insufficiente) del provvedimento impositivo (quale previsto nel comma 5-bis citato) ed il dovere di riequilibrio del giudice per assicurare il «giusto processo», una volta che «*l'ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria*».

Il comma 5-bis, non è l'alfa e l'omega dell'attività istruttoria del giudice: è un primo tratto di un disegno complessivo ancora non interamente compiuto dal legislatore.

2. Il comma 5-bis introduce dunque un dovere in capo al giudice, non espressamente previsto nella precedente disposizione normativa dell'art. 7, di compiere una prima *delibazione* circa l'esistenza di «*elementi di prova*» atti a dimostrare «*in modo circostanziato e puntuale*» le «*ragioni oggettive*» poste a fondamento dell'avviso o dell'atto di contestazione. Un primo esame, insomma, relativo all'esistenza di adeguati «*elementi di prova*».

Una novella, quindi, che *responsabilizza* altresì la parte pubblica nella fase procedimentale, nel senso *a)* di valutare, prima di emettere l'avviso di accertamento, la portata degli elementi probatori raccolti (cfr. MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 14 ss.) e dunque *b)* circa la possibilità giuridica di notificare con successo l'avviso di

accertamento (se ed in quanto sussistano dette ragioni oggettive a fondamento della pretesa), e che sembrerebbe rivolta a migliorare l'azione amministrativa ed a ridurre il contenzioso (è stato osservato che la norma ha «*per così dire, una funzione 'monitoria' nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*», al fine di prevenire «*l'emissione di atti di dubbia solidità probatoria*»; così, CAUMONT CAIMI C. - PARDINI N., *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, in *Corr. trib.*, 2023, 1, 70). Ma diremmo – e ancor prima – ad un principio, per così dire, “democratico”, di rispetto del cittadino che non può essere investito di un'accusa di “violazione” se non *causa cognita* (e *causa cognita* comprende necessariamente il quadro probatorio adeguato e coerente con il dispositivo finale). Conferma di queste linee ispiratrici ci viene dalla “Relazione interministeriale” che, nell'all. XII relativo al “contraddittorio nel procedimento”, afferma che il contribuente ha un diritto «*di anticipare la sua difesa rispetto alla eventuale fase contenziosa*», consentendo così «*all'autorità fiscale di conoscere elementi di fatto e/o diritto che assicurano un più fondato esercizio del potere impositivo*»; in tal senso, prosegue la Relazione, «*il contraddittorio può avere un significativo effetto deflattivo sul contenzioso tributario, oltretutto essere naturalmente espressione di civiltà giuridica*».

In mancanza di tali «*ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa*» evidenziate negli «*elementi di prova*», infatti, l'avviso dev'essere annullato, senza entrare nel merito.

Una sorta di fase preliminare, senza alcun cenno alla necessità di una *completa istruttoria*.

Solo qualora solo sussistano elementi probatori che giustifichino l'esistenza di *ragioni oggettive* (elementi almeno “sufficienti”), si dovrebbe procedere con l'istruttoria processuale (in tal senso anche RUSSO P., *L'istruzione probatoria*, in *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 158; CAUMONT CAIMI C. – PARDINI N., cit., 71), «*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*», avvalendosi altresì delle ulteriori possibilità introdotte dal novellato comma 4 per quanto attiene la prova testimoniale scritta.

È da chiedersi se questa responsabilizzazione della pubblica Amministrazione possa produrre effetto anche sul contenuto della motivazione del provvedimento impositivo.

È noto che, in mancanza di una disciplina generale, solo in materia IVA (art. 56 D.P.R. n. 633/1972) ed in materia di irrogazione di sanzioni (art. 16 D.Lgs. n. 472/1997) è espressamente previsto che la motivazione indichi le fonti probatorie.

Il comma 5-*bis* non interviene sul punto (che è di diritto procedimentale e non processuale), ma non può non avere un effetto indiretto sul medesimo.

Se l'Ufficio deve dare a se stesso la prova prima della notifica dell'atto, non si vede perché questa prova già acquisita non debba essere altresì indicata nell'atto stesso, in una cornice di rispetto del destinatario dell'atto (si veda per tutti sul punto, GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1095; sulla stessa linea SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 404 ss.; RUSSO P., *op. cit.*, 156 ss.; ZAGÀ S., *op. cit.*, 2145, ove ulteriori richiami dottrinali).

Si potrebbe dire che la nuova disposizione, nei limiti in cui è improntata ad una preliminare rigorosa applicazione del principio dispositivo, rappresenta un messaggio all'Ufficio sui rigorosi requisiti di un provvedimento impositivo.

3. Sia consentito un accenno all'apparente radicale contrasto di disciplina tra la ripartizione dell'onere probatorio in tema di obbligazione tributaria, quale risulta dall'art. 7, comma 5-*bis*, prima frase, e in tema di adempimento dell'obbligazione contrattuale quale risulta dalla pronuncia delle SS.UU., 30 ottobre 2001, n. 13533.

Le SS.UU. hanno ritenuto conforme ad una regola di *ragionevolezza* stabilire che il creditore civilistico non sia tenuto a provare l'inadempimento del debitore (punto 2.2.2.) come pure l'inesatto adempimento (punto 4.1.); e ciò sia che intenda far valere l'inadempimento, o la risoluzione contrattuale o il risarcimento del danno. Le SS.UU. insegnano che in ambito probatorio, in un processo di chiaro stampo dispositivo, la ripartizione dell'onere della prova dev'essere risolta in base ad un esame *in concreto*, statuendo una regola *ragionevole*, e senza pretendere comportamenti (la prova di un fatto negativo) che vanno oltre le possibilità probatorie di una parte; in altre parole un comportamento non proporzionato.

Pertanto le SS.UU. rilevano «conforme all'esigenza di non rendere eccessivamente difficile l'esercizio del diritto del creditore a reagire all'inadempimento, senza peraltro penalizzare il diritto di difesa del debitore adempiente, fare applicazione del principio di riferibilità o di vicinanza della prova, ponendo in ogni caso l'onere della prova a carico del soggetto nella cui sfera si è prodotto l'inadempimento, e che è quindi in possesso degli elementi utili per paralizzare la pretesa del creditore ... fornendo la prova del fatto estintivo del diritto azionato, costituito dall'adempimento» (punto 2.2.3.).

Nell'ottica di non rendere eccessivamente difficile la prova dei fatti che non sono nella sfera d'azione del creditore, la sentenza sposa una soluzione *ragionevole* e non lontana dall'onere di fornire un «*principio di prova*» di matrice amministrativistica. Si legge infatti (al punto 2.2.4.) che «*il creditore... deve dare la prova della fonte negoziale o legale del suo diritto ... mentre può limitarsi ad allegare l'inadempimento della controparte: sarà il debitore convenuto a dover fornire la prova del fatto estintivo del diritto, costituito dall'avvenuto adempimento*».

Tutt'altra la disciplina del comma 5-*bis*, che attribuisce al creditore tributario l'onere della prova e «sanziona» il difetto di prova con una pronuncia di annullamento.

Guardando però più a fondo, questa severità nei confronti del creditore tributario può essere coerente con il principio di «vicinanza alla prova», poiché l'Amministrazione finanziaria è fornita di poteri invasivi che certo non ha il creditore privato, poteri finalizzati ad acquisire la prova dell'accusa. Ed è dunque proprio in coerenza con i poteri che la legge attribuisce all'Amministrazione finanziaria, e con la prova che questa deve avere (grazie ad essi) acquisito, che la legge tributaria impone alla stessa l'onere di provare in giudizio, a pena di annullamento, la fondatezza dell'atto impositivo.

Tanto più che l'atto impositivo costituisce normalmente accusa di violazioni commesse ed è altresì di regola accompagnato da sanzioni addirittura di stampo penalistico.

Le differenze sono dunque all'apparenza vistose, ma in entrambi i casi è applicato, nella ripartizione dell'onere della prova, il principio (ragionevole) di vicinanza alla prova (per tutti sul punto MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, cit.).

In coerenza con quanto sopra detto (l'esistenza cioè di adeguati poteri di acquisizione della prova ed il carattere accusatorio del provvedimento impositivo, altresì dotato di effetti ablatori), il comma 5-*bis* sembra voler altresì innalzare la «*misura della prova*» richiesta alla parte pubblica prima di passare ad una ponderazione dei diversi «elementi di prova» che emergono nel giudizio.

Il richiamo ad una prova che deve essere «*circostanziata e puntale*», il richiamo alle «*ragioni oggettive*» su cui devono fondarsi la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, sembra indicare una perseguita inversione di tendenza nel senso di un innalzamento della misura della prova da parte dell'Ufficio (rispetto ad un mero «*principio di prova*»).

Non più dunque ricostruzioni «soggettivistiche», opinabili, creative, cautelative, bensì «*oggettive*» in quanto «*circostanziate e puntuali*».

C'è dunque da chiedersi se la copiosa giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti che prevede un trasferimento della prova in capo al contribuente quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza della violazione tributaria, possa essere mantenuta a fronte dei sopravvenuti requisiti restrittivi, da assumersi non solo nella loro letteralità, ma altresì nella loro *ratio* di «oggettivo» rigore.

E lo stesso dicasi per tutti i casi in cui la prova presuntiva è stata ritenuta sufficiente (non già se altamente probabile, ma) se semplicemente «verosimile» o addirittura «non inverosimile».

4. Una volta rilevato che il nuovo comma 5-*bis* interviene solo sulla fase preliminare di doveroso annullamento del provvedimento impositivo non fornito di adeguato supporto probatorio, lasciando inalterata l'attuale disciplina della successiva eventuale fase istruttoria (oggi affidata al diritto pretorio), si pone il problema di capire quale sia il grado di sufficienza probatoria tale per cui il giudice sia tenuto ad integrare le prove emerse in giudizio.

Anche in mancanza di una chiara indicazione del *fine* del processo in termini di ricerca della verità, ci sembra che la «stella polare» di tale scelta debba comunque essere quella della certezza dei fatti posti a

fondamento dell'atto impugnato. La sentenza di Cassazione n. 12383/2021 (cit.) ha chiaramente rilevato che il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova può essere utilizzato *«solo in situazioni di oggettiva incertezza in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti»* *«già forniti dalle parti»* (parimenti Cass., 25 ottobre 2021, n. 29856; Cass. n. 16476/2020; Cass., 20 gennaio 2016, n. 955) *«e sempre che la parte su cui ricade l'onere della prova non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi»*. Tale pronuncia ribadisce che è illegittima l'attivazione del potere di soccorso istruttorio, *«in assenza di compiuta motivazione da parte del giudice circa la presenza di elementi di giudizio in merito ai fatti da provare tali da non essere ritenuti sufficienti per addivenire ad una statuizione ragionevolmente motivata»*.

È stato invece ritenuto legittimo (*“possibile”*) l'ordine di integrazione probatoria da parte del giudice di merito *«qualora nel giudizio siano già presenti indizi sugli stessi fatti che una parte intende provare..., a maggior ragione se il processo verbale sia già conosciuto dal contribuente, perché in tal caso l'ordine del giudice non introduce nel processo alcune elemento nuovo»*, ma, come leggesi nella sentenza, *«avrebbe semplicemente integrato un principio di prova già in atti»* (così Cass. n. 16476/2020).

Come già sopra accennato, ci sembra che tali arresti siano più attenti al rispetto del *principio di terzietà del giudice* che non alla tutela di altri principi parimenti meritevoli di tutela, come ad esempio il *“diritto alla prova”* (contenuto essenziale del diritto alla tutela giurisdizionale garantito dagli artt. 24 e 113 Cost., su cui per tutti Russo P., *op. cit.*, 149), il diritto al chiarimento dei fatti in contraddittorio, il diritto all'accertamento della verità dei fatti.

Si constata, ad oggi, in mancanza della previsione di un *fine* cui ricondurre l'intero processo, il rischio di una eccessiva discrezionalità delle Corti di giustizia tributarie nella scelta sull'esercizio o meno dei poteri istruttori.

Ciò emerge chiaramente nella parte motiva della sentenza n. 12383/2021, la quale analizza tre ipotesi di possibile acquisizione del processo verbale di constatazione.

La prima in cui il processo verbale di constatazione non è allegato, ma richiamato dal provvedimento impositivo e *«che ne riporta alcuni elementi»*; in tal caso il giudice *«con onere motivazionale in merito, deve verificare se i detti elementi, considerati di per sé ovvero in uno con altri elementi agli atti, integrino indizi ma non tali da condurre ad una decisione ragionata»*; nel caso invece in cui *«non siano riportati parti»* del processo verbale di constatazione, *«il giudice, sempre con onere motivazionale in merito, dovrà verificare se il semplice richiamo abbia integrato, di per sé o in uno con altri elementi agli atti, un indizio nei termini di cui innanzi»*. In terzo luogo, in ipotesi di processo verbale di constatazione allegato al provvedimento impositivo (agli atti) ma non prodotto in giudizio, *«la Commissione potrà disporre l'acquisizione ... senza che ciò implichi esercizio dei poteri di integrazione probatoria di cui al citato art. 7, comma 1, trattandosi di attività preordinata alla completezza di un atto (quello impositivo) già agli atti processuali nonché funzionale all'integrazione del contraddittorio su esso e compatibile con la natura di impugnazione-merito propria del processo tributario»*.

Ci sembra che la novella di cui al comma 5-bis abbia indicato alcune linee di maggior certezza circa il rigore probatorio che deve essere assicurato per evitare una pronuncia di annullamento, ma rimane da disciplinare la *pars construens* nelle sue finalità e nelle sue regole.

5. La giurisprudenza della Corte costituzionale sembra orientata ad un dovere di chiarimento dei risultati probatori emersi in giudizio. La sentenza n. 109/2007 (che aveva dichiarato non illegittima l'abrogazione del terzo comma dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992) da un lato rileva la *«indeterminatezza dei presupposti di esercizio dei poteri istruttori»* collegati all'inciso *«necessari ai fini della decisione»* (espressione utilizzata nuovamente in relazione alla possibile assunzione della prova testimoniale scritta di cui al novellato comma 4 dell'art. 7), dall'altro avverte che il giudice tributario ha il potere di chiedere *«informazioni scritte relative ad atti e documenti dell'amministrazione che è necessario acquisire al processo»* (ex art. 213 c.p.c.) *«in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti»*.

Trattasi, come è agevole notare, di un esercizio dei poteri che trascende la mera tutela della *terzietà del giudice* rispetto agli oneri probatori delle parti. Inoltre, laddove il fine sia quello di *chiarire i fatti* posti a fondamento dell'atto impugnato, il potere tende a trasformarsi in un dovere.

Ancorchè, infatti, sia adempiuto l'onere di allegazione e l'onere probatorio, il giudice – alla luce di tale sentenza – avrebbe un *dovere*, fisiologicamente collegato al *libero convincimento*, di accertare che i fatti a fondamento dell'atto siano fondati.

È appena il caso di segnalare che la “Relazione finale” della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021, al punto 13, rilevava che *«il giudice deve avere pieno accesso ai fatti, per poter rendere giustizia convenientemente»*; e Franco Gallo, nello studio che accompagna la Relazione, sottolinea (al punto 5 – “Il divieto di prova testimoniale”) che *«l'attuazione di una vera giustizia non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili»*).

6. La Novella del 2022 – malgrado la situazione di *«indeterminatezza dei presupposti di esercizio dei poteri istruttori»* (Corte cost., n. 109/2007) – non affronta (in una *pars construens*) l'esercizio di tali poteri in relazione al potere-dovere del giudice di chiarimento dei risultati probatori; rafforzando di conseguenza solo il versante dispositivo del processo tributario.

In tal modo la Novella non valorizza quella *«funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono serviti le parti»*, indicata dalla ora citata sentenza n. 109/2007 del giudice delle leggi. Di conseguenza (allo stato della incompiuta disciplina) l'istruttoria del processo tributario sembra allontanarsi dall'istruttoria del processo amministrativo così come delineata dalla sentenza della Consulta n. 251/1989, la quale aveva messo in luce:

a) che il giudice del processo amministrativo ha certo un sindacato *«sull'esercizio del potere amministrativo»*, ma

b) che fine dell'esercizio dei poteri istruttori è quello di *«pervenire alla migliore conoscenza dei fatti»*.

E ancora, in un passaggio di tale sentenza si legge che *«se, ai fini della decisione occorre verificare la veridicità di fatti posti a fondamento dell'atto amministrativo impugnato, è l'organo amministrativo che lo ha emanato a subire il relativo onere probatorio e le conseguenze del mancato assolvimento di questo»*.

In tal modo la Consulta fa derivare l'onere della prova in capo alla parte pubblica non già, o non solo, dal fatto di essere la protagonista dell'emanazione dell'atto e della previa attività istruttoria (e pertanto il soggetto che ha la *migliore conoscenza* dei presupposti dell'azione amministrativa), bensì dalla circostanza che l'*accertamento in giudizio della veridicità dei fatti posti a fondamento dell'atto impugnato* rappresenta un interesse pubblico.

E invero, subito dopo il giudice delle leggi non si limita a prevedere un mero annullamento dell'atto in ipotesi di prova insufficiente o contraddittoria o mancante (come nel comma 5-bis dell'art. 7), ma *coinvolge il giudice* nell'acquisizione della prova ai fini del convincimento, prevedendo che *«spetta al giudice che abbia disposto l'acquisizione della prova individuando la parte all'uopo onerata, di trarre il proprio convincimento dal comportamento dell'amministrazione che non sia stata in grado di dimostrare quanto affermato»*.

Insiste poi la sentenza con ulteriori riflessioni circa il *coinvolgimento delle parti* in una sorta di doverosa collaborazione probatoria al fine del chiarimento dei fatti.

«Il convincimento del giudice – conclude la sentenza al par. 4.1. – deve formarsi non sulla base di ciò che le parti prima del processo (come, ad esempio, l'amministrazione in sede di emanazione dell'atto amministrativo da cui trae occasione il processo) o durante esso abbiano affermato, bensì su ciò che ciascuna di esse, in base alle proprie disponibilità, sia stata in grado di provare». In tal modo lasciando intendere che il processo sia il luogo per consentire alle parti di esporre i fatti e i mezzi di prova di cui abbiano la disponibilità. E, di conseguenza, riconoscendo l'esercizio di un *“diritto alla prova”*.

Le argomentazioni della Consulta per una conoscenza esauriente (ovvero completa) e migliore, non sono conciliabili con un giudice mero spettatore. Se il giudice deve *in primis* sindacare le modalità con cui è stato esercitato il potere amministrativo e «*muovere in primo luogo dall'esame del complesso degli elementi che l'amministrazione ha posto a fondamento delle proprie valutazioni*», ciò poi «*non esclude le opportune integrazioni che il giudice amministrativo, nell'esercizio dei suoi poteri ordinatori, può prescrivere onde pervenire nel modo più esauriente all'accertamento dei fatti su cui si fondano le rispettive pretese delle parti*». In questo quadro spetta altresì al giudice «*che abbia disposto l'acquisizione della prova individuando la parte all'uopo onerata, di trarre il proprio convincimento dal comportamento dell'amministrazione che non sia stata in grado di dimostrare quanto affermato*».

Pertanto la scelta della Consulta in un processo – qual è quello amministrativo – con sistema dispositivo e metodo acquisitivo, sembra essere nel senso di un *coinvolgimento* del giudice e delle parti verso un *fine comune*: il massimo chiarimento dei fatti posti a fondamento dell'atto impugnato.

La previsione *sic et simpliciter* dell'onere della prova in capo alla parte pubblica e del dovere di annullamento in caso di prova insufficiente, di cui al novellato art. 7, comma 5-*bis*, appare invero riduttiva rispetto a tale quadro di insieme, trovando giustificazione (probabilmente) nell'assenza ad oggi di un chiarimento di fondo sul *fine* del processo tributario.

7. Il nuovo art. 7, per un verso amplia la possibilità probatoria (introducendo nel comma 4 la prova testimoniale scritta), avvicinandosi (per tale aspetto) al processo amministrativo, per altro verso se ne allontana non affrontando il tema di un doveroso coinvolgimento del giudice nella fase istruttoria laddove ciò sia richiesto dal fine di “*verifica della veridicità dei fatti*” posti a fondamento dell'atto amministrativo.

L'annullamento *in limine litis* in caso di una prova insufficiente è coerente con il principio di responsabilizzazione e di vicinanza alla prova, ma è ancora solo una parte del tema (per così dire la *pars destruens*) che dovrà essere più compiutamente affrontato nella cornice di un processo teso a ricercare la verità dei fatti “*in giudizio*”.

La ricerca della verità dei fatti è procedimento graduale e progressivo che necessita di un contraddittorio nella formazione della prova, ove le parti hanno modo di esporre i fatti nella loro disponibilità ed il giudice chiede chiarimenti, eventualmente interrogando le parti (ed ammettendo la prova testimoniale anche orale); insomma un processo con una effettiva fase istruttoria – ad oggi ancora estranea al processo tributario – rifugge da un semplice *automatismo* tra insufficienze probatorie ed annullamento dell'atto impugnato.

Detto automatismo svilirebbe altresì il ruolo del giudice e la sua capacità di adattare (con saggezza) la normativa al caso concreto (sul punto MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità*, Padova, 2017, 134), confliggendo altresì con l'avvenuta professionalizzazione dell'organo giudicante attuata dalla riforma.

Per comprendere al meglio la portata del tema, forse bisognerebbe ripartire dalla natura del processo tributario che adotta sì ai fini istruttori il principio dispositivo come principio base, ma non può e non deve dimenticare che «*ha una funzione eminentemente pubblicistica, in quanto in esso prevalgono sempre elementi di interesse obiettivo*» (PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, 18). Esso deve dunque assicurare garanzie costituzionali alla pari della fase procedimentale: il diritto di difesa, il diritto al contraddittorio, il diritto alla prova, il diritto all'accertamento della verità dei fatti dovrebbero caratterizzare entrambe le fasi.

Ancorchè la fase istruttoria non sia stata ancora disciplinata nella sua complessità che si estende ai compiti dei giudici e delle parti, ci sembra che comunque la novella del 2022 abbia posto i primi essenziali elementi che potranno essere completati anche alla luce dell'attuale giurisprudenza ispirata al “giusto processo”.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CAUMONT CAIMI C. - PARDINI N., *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto*, in *Corr. trib.*, 2023, 1, 66 ss.
- DELLA VALLE E., *La nuova disciplina dell'onere della prova nel diritto tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.
- GALLI R., *Nuovo corso di diritto amministrativo*, vol. II, VI ed., Padova, 2019, 1540 ss.
- GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1088 ss.
- GIANI L., *La fase istruttoria*, in SCOCA F.G. (a cura di), *Giustizia amministrativa*, VII ed., Torino, 2017, 390 ss.
- GLENDI C., *L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2192 ss.
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 14 ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità*, Padova, 2017
- MULEO S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.
- MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in PISTOLESI F. - CARINCI A. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.
- PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935
- RUSSO P., *L'istruzione probatoria*, in *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022
- SAITTA F., *Vicinanza alla prova e codice del processo amministrativo: l'esperienza del primo lustro*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2017, 3, 911 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 404 ss.
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, 11 ss., rist., in FICHERA F. - FREGNI M.C. - SARTORI N. (a cura di), *Scritti scelti di diritto tributario*, vol. II, *Il processo*, Torino, 2022, 38 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 216 s.
- TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, XIII ed., Torino, 2019, 267 ss.
- TURCHI A., *Motivazione della sentenza e oggetto del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 3, 180 ss.
- VELTRI G., *Gli ordini istruttori del giudice amministrativo e le conseguenze del loro inadempimento*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2013, par. 2
- ZAGA S., *La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2142 ss.

“Inerzia consapevole” e “inerzia dimenticanza”: la legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi al vaglio (forse) delle Sezioni Unite

“Conscious inertia” and “forgetfulness inertia”: the legitimacy of the insolvent taxpayer to challenge the tax deeds under examination (perhaps) by the Supreme Court

GIULIA RUGOLO

Abstract

L'articolo analizza l'ordinanza n. 25373/2022 con la quale la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che sussiste un contrasto giurisprudenziale sulla questione della legittimazione, straordinaria e succedanea, del contribuente assoggettato a procedura concorsuale liquidatoria ad impugnare atti impositivi, attinenti a pretese concorsuali, in costanza di procedura fallimentare e in caso di inerzia del curatore, ha rimesso la causa al Primo Presidente affinché valuti la trasmissione degli atti alle Sezioni Unite della Cassazione. In particolare, la Corte ritiene di massima importanza stabilire: (i) se il presupposto della legittimazione straordinaria del contribuente insolvente è “l'inerzia consapevole” del curatore, intesa come omesso ricorso alla tutela giurisdizionale da parte degli organi della procedura, previa valutazione ponderata di convenienza) o “l'inerzia dimenticanza” (intesa come totale disinteresse all'azione e non anche come assenza del ricorso alla tutela giurisdizionale); (ii) quali sono gli effetti dell'adesione all'una o all'altra linea interpretativa sulla natura (relativa o assoluta) dell'eccezione di difetto di legittimazione e sulle difese del contribuente.

Parole chiave: atti impositivi, contribuente, curatore, eccezione di difetto di legittimazione inerzia, legittimazione straordinaria e succedanea, omesso ricorso alla tutela giurisdizionale

Abstract

The article deals with the ordinance no. 25373/2022 of the Cassation Court. The Court previously assessed a jurisprudential conflict regarding the extraordinary and substitute legitimacy of the taxpayer, subjected to bankruptcy proceedings, to challenge tax deeds which are related to bankruptcy credits, in case of bankruptcy proceedings and trustee inertia; thus, the Court has referred the case to the First President to evaluate the possibility to submit the documents to the Cassation United Sections. The Court retains of great importance to establish: (i) if the prerequisite for the extraordinary legitimacy of the insolvent taxpayer is the “conscious inertia” of the trustee, (intended as the omitted recourse to judicial protection by the procedural bodies, after a weighted assessment convenience) or the “forgetfulness inertia” (intended as the total disinterest in action and not also as the absence of recourse to judicial protection); (ii) what are the effects of adhering to one or the other interpretation on the nature (relative or absolute) of the legitimacy lack exception and on the taxpayer defenses.

Keywords: tax measures, taxpayer, liquidator, legal standing lack exception, extraordinary and substitute legitimacy, failure appeal to judicial protection

SOMMARIO: **1.** Il caso e la rimessione alle Sezioni Unite. - **2.** In generale: la legittimazione processuale del fallito. - **3.** (Segue). E, in particolare, ad impugnare gli atti impositivi. - **4.** La portata

dell'inerzia degli organi della procedura quale presupposto legittimante il fallito ad impugnare gli atti impositivi: le tesi giurisprudenziali e le conseguenze applicative. - **5.** Considerazioni sull'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite.

1. Dopo aver ricevuto due avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2002 e 2004, con i quali venivano disconosciuti costi non documentati e recuperata IVA, un imprenditore adiva la Commissione tributaria provinciale, contestando la legittimità di detti avvisi. Il ricorrente, legale rappresentante di una società dichiarata fallita, faceva valere la sua legittimazione straordinaria ad impugnare, incardinando una lite tributaria innanzi al giudice speciale, stante il disinteresse dimostrato dal curatore fallimentare.

La Commissione tributaria provinciale dichiarava inammissibile il ricorso, ritenendo il ricorrente privo di legittimazione. La decisione veniva confermata in appello dalla Commissione tributaria regionale, la quale precisava, da un lato, che la curatela non si era disinteressata di impugnare l'atto impositivo, ma aveva espressamente rinunciato all'azione; dall'altro, che, all'atto della proposizione del ricorso, il ricorrente – tornato *in bonis* nelle more del giudizio tributario di primo grado – era privo di legittimazione ad agire.

Il contribuente adiva così la Corte di Cassazione deducendo la nullità della sentenza impugnata sotto più profili. In particolare, il ricorrente osservava: (i) che l'atto impositivo riguardava pretese concorsuali insorte prima della dichiarazione di fallimento, per cui lo stesso avrebbe dovuto ritenersi (quale soggetto passivo del rapporto di imposta) legittimato ad agire in costanza di fallimento, considerato che tale rapporto non viene meno a seguito della dichiarazione di fallimento; (ii) che l'inerzia del curatore ad impugnare gli atti impositivi relativi a crediti concorsuali rileverebbe, ai fini della insorgenza della legittimazione straordinaria del soggetto dichiarato fallito, per il solo fatto che il curatore ometta *tout court* di adire la tutela giurisdizionale (anche perché il difetto di legittimazione passiva non può essere rilevato di ufficio, in assenza di eccezione del curatore).

Con l'ordinanza qui annotata, la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che sussiste un contrasto giurisprudenziale sulla questione della legittimazione, straordinaria e succedanea, del contribuente assoggettato a procedura concorsuale liquidatoria, ad impugnare atti impositivi – attinenti a pretese concorsuali – in costanza di procedura fallimentare e in caso di inerzia del curatore, ha trasmesso gli atti al Primo Presidente, affinché valuti l'eventuale rimessione della causa alle Sezioni Unite. Per la Corte di Cassazione, trattasi di una questione di massima importanza in quanto sul punto si sono formati due orientamenti contrastanti.

In particolare, in via di prima approssimazione, giova rammentare che per una tesi (v., *infra*, *sub* par. 4) il debitore, dichiarato fallito, sarebbe legittimato, in via straordinaria, a impugnare gli atti impositivi solo in caso di inerzia, ricorrente in assenza di una valutazione negativa – da parte degli organi giudiziari – circa l'opportunità della causa e, quindi, a seguito di un vero e proprio disinteresse. Invece, per un'altra tesi – sostenuta anche dalla sentenza qui annotata e, per le ragioni *infra* meglio illustrate, da preferire (v., *infra*, *sub* par. 4) – il contribuente, in caso di fallimento, sarebbe legittimato in via straordinaria a impugnare gli atti impositivi in caso di inerzia, intesa come mancata attivazione dell'azione giudiziaria, da parte del curatore.

2. Come detto, la vicenda da cui è scaturito il giudizio sul quale si è pronunciata l'ordinanza che si annota ha ad oggetto una fattispecie (piuttosto ricorrente) in cui, in pendenza di una procedura fallimentare, l'imprenditore impugna un atto impositivo.

Per tentare un inquadramento generale della questione, è opportuno ricordare brevemente che la dichiarazione di fallimento comporta, ai sensi dell'art. 43 L. fall. (e dell'art. 143 c.c.i.i.), la perdita della legittimazione processuale e sostanziale del suo titolare, che non può più compiere atti in tutti quei processi relativi a rapporti di diritto patrimoniale compresi nel fallimento. Nella posizione dell'impre-

ditore subentra il curatore, il quale sta in giudizio nelle controversie già incardinate dal fallito e/o può iniziare egli stesso una nuova controversia.

Tale norma fotografa sul piano processuale ciò che l'art. 42 L. fall. (e l'art. 142 c.c.i.i.) sancisce sul piano sostanziale: *id est*, la perdita da parte del fallito «dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni esistenti alla data di dichiarazione del fallimento». E ciò analogamente a quanto dispone l'art. 721 c.p.c., il quale, riconoscendo in generale la capacità di stare in giudizio, rispecchia, sul piano processuale la disposizione (l'art. 2 c.c.), che attribuisce la capacità di agire al soggetto al ricorrere di determinati requisiti, assenti per contro nell'ipotesi di cui all'art. 42 L. fall. (e l'art. 142 c.c.i.i.). Al contempo, l'art. 42 L. fall., come anche l'art. 43 L. fall., non ha carattere sanzionatorio, ma, presupponendo l'inefficienza del fallito ad amministrare e disporre dei suoi beni, mira ad assicurare il concorso formale tra i creditori e la migliore soddisfazione delle loro ragioni.

La perdita della legittimazione processuale del fallito – che, però, non si traduce in una sopravvenuta incapacità (MAURO M., *Controversie tributarie e posizione processuale del fallito nell'ordinamento italiano*, in *Revista de Estudios Jurídicos*, 2012, 12, 3) – comporta altresì, ai sensi dell'art. 43, comma 3, L. fall., l'automatica interruzione del processo pendente, riassumibile dal curatore nel termine di tre mesi (per contro, in mancanza di una tale disposizione, il curatore non avrebbe la possibilità di costituirsi in giudizio). Il termine dei tre mesi decorre – al fine di consentire il diritto di difesa delle parti – dal giorno in cui la parte interessata alla riassunzione (o alla prosecuzione) del processo sia venuta a conoscenza dell'evento interruttivo per il tramite di una dichiarazione, notificazione o certificazione rappresentativa dell'evento che determina l'interruzione del processo (*alias*, del fallimento dell'imprenditore), assistita da fede privilegiata (e non già, da quello in cui si è verificato l'evento e, quindi, la dichiarazione di fallimento; cfr. in argomento, CIPOLLA G.M., *Efficacia vincolante del giudicato tributario nella procedura fallimentare*, in *Giur. comm.*, 2019, 1, 62 ss.; FARINA P., *Procedimento monitorio, fallimento del creditore ed interruzione del processo* [nota a Trib. Pordenone, 5 giugno 2017], in *Fallimento*, 2018, 1, 90 ss.).

Al riguardo, l'art. 143 c.c.i.i. statuisce che «il termine per la riassunzione del processo interrotto decorre da quando l'interruzione viene dichiarata dal giudice». La *ratio* della norma – come precisa la Relazione di accompagnamento al codice della crisi di impresa – nel tutelare il diritto di difesa della curatela e della parte non colpita dall'evento interruttivo, senza provocare rallentamenti nella procedura concorsuale, né incertezze dovute all'individuazione del momento da cui decorre il termine per la riassunzione.

3. Come anticipato, in costanza di una procedura concorsuale liquidatoria – stante il trasferimento al curatore della legittimazione processuale dell'imprenditore dichiarato fallito (art. 43 L. fall.; e art. 143 c.c.i.i.) –, il debitore è privo, in linea generale, della capacità di stare in giudizio nelle controversie concernenti i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento.

La perdita della legittimazione processuale del fallito però è relativa e non assoluta (così, fra gli altri, GIORGETTI R., *Natura relativa della perdita della capacità processuale del fallito* [nota a Cass., 5 marzo 2003, n. 3245], in *Fallimento*, 2003, 10, 1083 ss.; MAURO M., *Controversie tributarie*, cit., 5; e, di recente, ID., *La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale [già fallimento]*, in questa *Rivista*, 2020, 1, 229). Il contribuente dichiarato fallito mantiene, infatti, la legittimazione processuale allorché: (i) la definizione delle questioni oggetto del giudizio può influire sull'esito di un'impugnazione di carattere personale a suo carico o l'intervento è previsto dalla legge (art. 43, comma 2, L. fall.; art. 143 c.c.i.i.); (ii) egli agisce per la tutela di diritti di natura strettamente personale ex art. 46 L. fall. (es. giudizi di separazione tra coniugi; di scioglimento e di cessazione degli effetti civili del matrimonio; art. 146 c.c.i.i.); (iii) la controversia – seppur priva del carattere personale – ha ad oggetto diritti e beni non facenti parte dell'attivo fallimentare; (iv) si tratta del giudizio di opposizione alla sentenza dichiarativa di fallimento.

In particolare, per quanto qui interessa, il contribuente dichiarato fallito mantiene la legittimazione straordinaria ad impugnare gli atti impositivi nel caso in cui gli organi della procedura concorsuale siano rimasti inerti dinanzi alla loro notifica (indirizzata direttamente sulla PEC della procedura fallimentare).

In concreto, ciò può avvenire in quanto, di regola, il curatore, ricevuta la notificazione di un atto impositivo e/o di riscossione, lo trasmette per conoscenza all'imprenditore fallito.

Questo principio – quello, cioè, secondo cui, in caso di inerzia degli organi della procedura concorsuale, il debitore è legittimato a impugnare provvedimenti che impingono nei rapporti patrimoniali che facevano capo al debitore stesso e che incrementano il passivo concorsuale – si spiega:

- (i) da un lato, in ragione del fatto che, nonostante l'intervenuta dichiarazione di fallimento, il contribuente conserva la natura di soggetto passivo d'imposta. Sicché egli subisce le conseguenze – anche sanzionatorie (quali, ad esempio, la possibile ammissione delle sanzioni su tributi e imposte al passivo, se del caso, anche al rango privilegiato) – della definitività di un eventuale provvedimento, per cui non può che essergli consentito di esercitare direttamente la tutela in caso di inerzia del curatore, a pena di vanificare il diritto di difesa sancito dall'art. 24 cost. (MAURO M., *Controversie tributarie*, cit., 5; ID., *La legittimazione attiva*, cit., 229);
- (ii) dall'altro, sul piano (della tutela) dell'interesse del fallito – differente rispetto a quello degli organi della procedura – ad impugnare tali atti impositivi (v. CIPOLLA G.M., *Efficacia vincolante del giudicato tributario nella procedura fallimentare*, cit., 62). Invero, mentre il curatore ha interesse ad opporsi in sede giurisdizionale a una pretesa solo ove l'instaurando giudizio possa astrattamente incidere sulla ripartizione dell'attivo tra i creditori concorsuali (al netto dei costi prededucibili da sostenersi sia per l'instaurazione sia quale effetto accessorio del contenzioso stesso); il contribuente fallito ha l'interesse che gli deriva dai riflessi, negativi e positivi, che potrebbero discendere dall'ammissione e/o dall'esclusione del credito tributario dal passivo fallimentare (v. BASILAVECCHIA M., *Ribadita la legittimazione attiva della società fallita*, in *Corr. trib.*, 2008, 1, 53 ss.). In specie, l'interesse del contribuente sta: (a) da un lato, nell'evitare che l'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare – ove il maggior credito venisse valorizzato dal curatore nella relazione al giudice delegato (art. 33 L. fall.; art. 130 c.c.i.) – si tramuti in una imputazione penalmente rilevante; fermo restando che il giudice penale non è vincolato alle risultanze emerse in sede concorsuale, con la conseguenza che potrebbe non ravvisare, nella fattispecie concreta, gli elementi costitutivi del reato tributario; (b) dall'altro lato, nel beneficiare dell'esdebitazione (potendo, a determinate condizioni, essere liberato dei debiti residui non soddisfatti), anche ai fini IVA (così, Cass. civ., 6 giugno 2022, n. 18124), o degli effetti riflessi del giudicato formatosi tra il creditore erariale e il contribuente (Cass. civ., 23 maggio 2018, n. 12854), che si produrrebbero in favore della massa fallimentare in caso di esito vittorioso dell'impugnazione dell'atto impositivo. Invero, nel caso di esito favorevole dell'azione promossa dal fallito, il curatore può eccepire il relativo giudicato, limitando in tal modo la pretesa del concessionario, insinuatosi al passivo per il recupero dell'intero credito tributario contestato, che dovrà essere ammesso al passivo nei limiti della minor somma acclarata in via definitiva in sede contenziosa (così, ad esempio, Cass. civ., 23 maggio 2018, n. 12854, in *Giur. comm.*, 2019, 56 ss., con nota di CIPOLLA G.M., cit., 60).

4. Nel contesto sopra delineato, come in parte già illustrato, la giurisprudenza discute circa la portata dell'inerzia degli organi della procedura fallimentare, quale presupposto che legittima – in via straordinaria o suppletiva (per la qualificazione della legittimazione processuale del fallito nei termini di legittimazione “di tipo suppletivo”, v. Cass. civ., 18 febbraio 1999, n. 1359; Cass. civ., 24 dicembre 2009, n. 27346; Cass. civ., 3 aprile 2003, n. 5202, in *Fallimento*, 2004, 6, 639 ss., con nota di CAPOCCHI A., *Capacità processuale del fallito e contenzioso tributario*; Cass. civ., 17 giugno 2010, n. 14624; Cass. civ., 14 maggio 2012, n. 7448; Cass. civ., 11 ottobre 2012, n. 17367) – il fallito ad impugnare gli atti impositivi.

Questo dibattito giurisprudenziale muove dal presupposto che l'atto impositivo sia stato notificato al fallito e all'organo della procedura (per un quadro sui casi problematici in cui ad uno dei due soggetti è notificato un atto d'imposizione ed all'altro un atto della riscossione, cfr. MAURO M., *Controversie tributarie*, cit., 6 ss.) in quanto, in mancanza, il fallito non sarebbe posto in condizione, qualora l'organo fallimentare restasse inerte, di esercitare il proprio diritto alla tutela giurisdizionale (fra le altre, Cass., 9 febbraio 2010, n. 2803; in dottrina, MAURO M., *Controversie tributarie*, cit., 4). È proprio per l'efficacia

della pretesa tributaria rivolta alla curatela a spiegare effetti anche nei confronti del contribuente fallito che la giurisprudenza sostiene pacificamente la necessità di notificare anche al fallito, e non solo al curatore, l'atto impositivo. Tant'è che nella prassi il curatore, ricevute sulla PEC del fallimento, gli atti impositivi procede a trasmetterli per PEC al fallito.

Ciò posto, sulla portata della "inerzia" del curatore, si sono sviluppati due diversi orientamenti giurisprudenziali.

(i) Secondo un primo – più risalente e consolidato – orientamento, la portata dell'inerzia legittimante l'impugnazione del fallito sta nella mancata impugnazione da parte del curatore degli atti impositivi. Da questa tesi – come ricorda l'ordinanza della Corte di Cassazione che si annota – discendono diversi corollari.

Il primo è che, essendo le limitazioni all'attività processuale del fallito funzionali a realizzare l'interesse dei creditori concorsuali (eterogeneo rispetto a quello del fallito), l'eventuale difetto di legittimazione del debitore non può essere rilevato d'ufficio dal giudice tributario (Cass. civ., 11 maggio 2017, n. 11618) né essere eccepito dall'Amministrazione finanziaria, ma può essere sollevato solo dal curatore. Questi, costituendosi in giudizio in rappresentanza del fallimento, potrà lamentare di non essere rimasto inerte e, dunque, di aver proposto l'impugnazione dinnanzi l'autorità giudiziaria (Cass. civ., 30 settembre 2021, n. 26506), oppure di essere intervenuto nel giudizio originariamente promosso dal contribuente (Cass. civ., 16 aprile 2007, n. 8990).

Ne deriva che non è configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra il fallito e il curatore, non esistendo due (differenti) soggetti coinvolti inscindibilmente nella lite instaurata o instauranda: giacché, come detto, il fallimento non priva l'imprenditore della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, con la conseguenza di escludere la compresenza di un altro soggetto passivo, in tesi individuabile nel fallimento (sul punto, cfr., anche per tutti i riferimenti, pure alla tesi del fallimento come persona giuridica volta alla conservazione e liquidazione concorsuale del patrimonio del fallito ed alla ripartizione del ricavato tra i creditori, MAURO M., *La legittimazione attiva*, cit., 229).

Il secondo corollario sta nel fatto che il fallito – quando agisce in giudizio proseguendo una lite tributaria già da lui incardinata alla data della declaratoria di fallimento o iniziando una controversia mediante l'impugnazione dell'accertamento tributario formato in epoca successiva alla dichiarazione di fallimento ed i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione stessa o, al più, nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione sia intervenuta – non ha l'onere di dimostrare in giudizio il proprio interesse ad agire, dato che – come detto – il relativo difetto di legittimazione non può essere eccepito da controparte né rilevato d'ufficio dal giudice. Tale onere, per contro, sussiste ove in giudizio intervenga il curatore, posto che l'inerzia rileva per il semplice fatto che il curatore non abbia fatto ricorso *tout court* alla tutela giurisdizionale.

Il terzo corollario – che rappresenta l'eccezione della tesi in esame – riguarda il caso in cui l'inerzia del curatore si manifesti dopo l'originaria proposizione, da parte del medesimo curatore, di un giudizio tributario, non più proseguito dagli organi della procedura. In questo caso – in quello, cioè, di mancata prosecuzione del giudizio o di omessa impugnazione della sentenza che lo conclude – il contribuente dichiarato fallito è privo (in assoluto) della legittimazione straordinaria a proseguire il giudizio (sicché il difetto di legittimazione può essere rilevato d'ufficio dal giudice: Cass. civ., 4 dicembre 2018, n. 31313): in questa ipotesi, manca, infatti, l'inerzia del curatore, giacché l'inazione giudiziaria consegue a una specifica valutazione degli organi della procedura, volta a rinunciare al proseguimento del giudizio, eventualmente prestando acquiescenza alla pronuncia che ha concluso (negativamente) il giudizio introdotto dalla curatela.

(ii) Il secondo – più recente – orientamento giurisprudenziale ravvisa l'inerzia legittimante l'azione del contribuente esclusivamente nell'ipotesi in cui il curatore abbia omesso di esprimere una esplicita valutazione negativa sull'inutilità dell'azione giudiziaria per la massa dei creditori e, dunque, si sia totalmente disinteressato dall'iniziare o proseguire l'azione; conseguentemente – prosegue questo orientamento – l'inerzia non sussiste quando essa si correli ad una valutazione di convenienza negativa per la massa dei creditori della controversia instaurata o instauranda (così, da ultimo, Cass. civ., 26 novembre

2021, n. 36894; Cass. civ., 16 novembre 2021, n. 34529; Cass. civ., 19 ottobre 2021, n. 28973; Cass. civ., 20 maggio 2021, n. 13800; Cass. civ., 15 aprile 2021, n. 9953; Cass. civ., 18 febbraio 2020, n. 4105).

In sostanza, secondo tale tesi, spetta in via esclusiva alla curatela fallimentare, valutare l'opportunità di un'azione giudiziaria rispetto alla possibilità per la stessa di conseguire effetti vantaggiosi per la massa dei creditori; sicché, ove vi sia stata una presa di posizione negativa rispetto a siffatta opportunità, il fallito non può invocare la propria eccezionale legittimazione processuale correlata all'inerzia della curatela, da identificarsi – come avviene ai fini della proposizione dell'azione surrogatoria – con il totale disinteresse della stessa (GIORDANO R., *Disorientamenti della S.C. sulla legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi* [nota a Cass. civ., 3 aprile 2018, n. 8132], in *ilfallimentarista.it*, 15 maggio 2018).

Questa più recente posizione della giurisprudenza non sembra condivisa dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza in esame, la quale, dopo aver precisato che la presenza di un più recente orientamento giurisprudenziale sulla portata dell'inerzia del curatore giustifica l'ordinanza di rimessione della questione alle Sezioni Unite, ha ritenuto opportuno soffermarsi sulle conseguenze applicative – ritenute foriere di criticità applicative – che da esso discendono.

La prima conseguenza è che si nega la legittimazione straordinaria del fallito ogni qual volta l'inerzia – ossia, l'omessa proposizione dell'azione di impugnazione dell'atto impositivo da parte del curatore – sia frutto di una valutazione ponderata degli organi della procedura concorsuale (e non di una mera dimenticanza). Ne deriva, per un verso, che la predetta valutazione va compiuta caso per caso; e, per altro verso, che il fallito ha l'onere di provare *ex ante* la propria legittimazione processuale (che quindi non si presume più), anche quando il curatore non è parte del giudizio e non ha *tout court* promosso alcun contenzioso.

Da un punto di vista processuale – e qui la seconda conseguenza – l'eccezione di difetto di legittimazione attiva del contribuente non è più formulabile dal solo curatore del fallimento, ma può essere rilevata di ufficio dal giudice: essa assume quindi una portata assoluta e non relativa.

La terza conseguenza – nota criticamente la Corte di Cassazione – è la negazione in fatto della legittimazione processuale straordinaria del contribuente debitore in caso di fallimento, in quanto alla base della scelta consapevole di non impugnare l'atto impositivo vi è pur sempre una valutazione ponderata del curatore. Invero, il curatore, che ritenga di non promuovere una iniziativa giudiziaria, non procede, di regola, a farsi autorizzare a “non agire” dagli organi della procedura, ma si limita a sottoporre al visto del giudice delegato il proprio operato: sicché, non rimane propriamente inerte, ma valuta (pur sempre) se proporre o meno l'azione giudiziaria.

In pratica – e qui la quarta conseguenza – l'operatività del principio della pura inerzia legittimante il debitore fallito ad agire in giudizio si invererebbe nel solo caso in cui il curatore non si fosse “accorto” della pendenza del termine per impugnare l'atto impositivo. Ciò però vorrebbe dire subordinare la tutela del contribuente al comportamento (più o meno virtuoso) del curatore (e dunque al caso): infatti, la legittimazione processuale straordinaria del fallito verrebbe in fatto negata e, viceversa, riconosciuta, in presenza, rispettivamente, di un curatore “attento” o “disattento” ai contenziosi pendenti e/o instaurandi. Senza considerare il fatto che l'interesse perseguito dal curatore, ossia la tutela della massa dei creditori, è diverso da quello che induce il fallito – che, nel corso della procedura, resta soggetto passivo d'imposta – a contestare gli atti tributari.

5. La posizione fatta propria – seppur quasi sotto forma di *obiter dictum* – dall'ordinanza in commento è condivisibile e preferibile rispetto a quella suffragata dall'orientamento giurisprudenziale contrario, che, come detto, ravvede l'inerzia legittimante il fallito ad agire nel totale disinteresse del curatore e finisce in fatto per negare la legittimazione processuale del contribuente – che però mantiene, in pendenza della procedura fallimentare, la natura di soggetto passivo d'imposta – in tutti i casi in cui il curatore fallimentare eserciti “a regola d'arte” il compito del suo ufficio. Infatti, la tesi dell'inerzia del curatore consistente nel mero omesso esercizio, da parte del medesimo, del diritto alla tutela giurisdizionale avverso l'atto impositivo, appare più garantista per il fallito e conforme al principio di rilevanza

convenzionale e costituzionale del diritto di effettività di azione in giudizio *ex art. 24 Cost.* e art. 6 CEDU. Anche se – non va tralasciato – nella pratica sono davvero rari i casi – come quello oggetto del provvedimento annotato – in cui un imprenditore, dichiarato fallito, dopo aver impugnato l'atto impositivo in pendenza della procedura concorsuale – torni *in bonis*.

La pronuncia in commento schiude tuttavia una serie di dubbi interpretativi in quanto tace su alcuni profili che viceversa avrebbero meritato un particolare indugio. In particolare, la Corte non chiarisce, in punto di fatto, se l'atto impositivo era stato notificato all'imprenditore dichiarato fallito o alla curatela fallimentare; né, in punto di diritto, come ed entro quando va accertata la sussistenza dell'inerzia che giustifica la legittimazione suppletiva del fallito. E ciò nel senso che – a prescindere dall'adesione alla tesi che ravvede l'inerzia nell'inazione del curatore in giudizio (ossia, nella mancata proposizione della domanda o impugnazione di sentenze che abbiano determinato la soccombenza del fallito) o nel totale disinteresse alla vicenda processuale – resta il problema della tutela da accordare al contribuente fallito in concreto. Infatti, considerando che il curatore potrebbe decidere di impugnare l'atto allo scadere del sessantesimo giorno, si determinerebbe una situazione in cui il contribuente sarebbe esposto sino all'ultimo giorno utile per proporre l'azione in una situazione di incertezza circa le intenzioni processuali del curatore, con la conseguenza che in fatto – ove dovesse attendere sino all'ultimo giorno per accertare la sussistenza dell'inerzia della curatela – non avrebbe in concreto più la possibilità di impugnare l'atto.

Sarebbe pertanto auspicabile che le Sezioni unite si pronunciasse – anche se non è un quesito espressamente oggetto dell'ordinanza in esame – sul punto. Anche perché neppure il codice della crisi di impresa risolve il problema, confermando l'assetto della legge fallimentare e, dunque, non riservando un ruolo più incisivo al debitore, destinato comunque a perdere l'amministrazione dei beni al momento della declaratoria d'insolvenza e, conseguentemente, la capacità processuale di stare in giudizio, che pertanto si trasferisce in capo al curatore (artt. 142 e 143 c.c.i.i.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Ribadita la legittimazione attiva della società fallita*, in *Corr. trib.*, 2008, 1, 53 ss.
- CAPOCCHI A., *Capacità processuale del fallito e contenzioso tributario* (nota a Cass. civ., 3 aprile 2003, n. 5202), in *Fallimento*, 2004, 6, 639 ss.
- CIPOLLA G.M., *Efficacia vincolante del giudicato tributario nella procedura fallimentare*, in *Giur. comm.*, 2019, 1, 62 ss.
- FARINA P., *Procedimento monitorio, fallimento del creditore ed interruzione del processo* (nota a Trib. Pordenone, 5 giugno 2017), in *Fallimento*, 2018, 1, 90 ss.
- GIORDANO R., *Disorientamenti della S.C. sulla legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi* (nota a Cass. civ., 3 aprile 2018, n. 8132), in *ilfallimentarista.it*, 15 maggio 2018
- GIORGETTI R., *Natura relativa della perdita della capacità processuale del fallito* (nota a Cass., 5 marzo 2003, n. 3245), in *Fallimento*, 2003, 10, 1083 ss.
- FERRI C., *Il fallito nella nuova disciplina della verifica dei crediti: esclusione di poteri processuali di proporre domanda ed eccezioni, difetto di legittimazione all'impugnazione del decreto di esecutività dello stato passivo* (nota a Cass., 13 settembre 2006, n. 19653), in *Fallimento*, 2007, 287
- MAURO M., *Controversie tributarie e posizione processuale del fallito nell'ordinamento italiano*, in *Revista de Estudios Jurídicos*, 2012, 12, 1 ss.
- MAURO M., *La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale (già fallimento)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, VII, 227 ss.

La Giustizia tributaria, anatra zoppa a causa di una buona riforma (forse) incostituzionale (con alcune ipotesi di modifica)

Tax justice, issues arising from a (possibly) unconstitutional although good reform (with al- some hypotheses for change)

FRANCESCO TUNDO

Abstract

La riforma della Giustizia tributaria adottata con la L. n. 130/2022 segna un punto di non ritorno: il definitivo consolidamento della giurisdizione speciale all'esito di un processo di "revisione progressiva" che viene da lontano. È dunque meritevole di un giudizio positivo, già solo per questo. Tuttavia, proprio il conseguimento di questo risultato impone che non vi siano cedimenti sull'indipendenza dei giudici dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, oggi più di ieri. E qui arrivano le note dolenti. Le due ordinanze delle Corti di Giustizia tributaria di Venezia e Milano mettono bene in luce le ragioni di incompatibilità del nuovo assetto ordinamentale con i principi costituzionali e costituiscono un vero e proprio pungolo per un ulteriore intervento del legislatore, perché possa porre rimedio ai limiti della riforma, quelli direttamente correlati all'indipendenza del giudice ed altri.

Parole chiave: riforma della giustizia tributaria, giudice tributario professionale, concorso, indipendenza del giudice

Abstract

The reform of Tax Justice adopted by Law No. 130 of 2022 marks a point of no return. It establishes the definitive consolidation of special jurisdiction at the end of a 'progressive revision' process that has begun a long time ago. Therefore, it deserves a positive evaluation, for that reason alone. However, the achievement of this very result requires that there be no relenting on the independence of judges from the Ministry of Economy and Finance, today more than yesterday. And now comes the sour note. The two ordinances of the Tax Courts of Venice and Milan clearly highlight the reasons for the incompatibility of the new legal framework with the constitutional principles and constitute a real stimulus for a further intervention of the legislature, so that it can remedy the limits of the Reform, those directly related to the independence of the Judge and others.

Keywords: reform of Tax Justice, professional tax judge, competition, independence of the Judge

SOMMARIO: **1.** Il giudizio positivo sulla riforma del 2022 e gli incidenti di costituzionalità. - **2.** Una riforma di portata storica sospesa in condizioni precarie. - **3.** Un giudice consustanziale ad una delle due parti in causa. - **4.** L'"inchino" all'interesse fiscale e la reazione dei giudici tributari. - **5.** Quel muro di silenzio che si oppone al giusto processo. - **6.** La tempesta perfetta che fa ruotare gli assi cartesiani. - **7.** Una prospettiva persuasiva, rilevante ed attuale. - **8.** L'Amministrazione "meno imparziale possibile". - **9.** Un contrappeso inadeguato. - **10.** Dai dubbi di costituzionalità ai primi, necessari, interventi del legislatore. - **10.1** I reali incentivi per gli onorari "togati" ed un ulteriore interpello. - **10.2** L'innesto di un congruo contingente di "laici"

nei ranghi dei magistrati di ruolo. - **10.3** L'accorpamento delle procedure concorsuali. - **10.4** Ripristinare la rappresentanza nel CPGT.

1. Possono coesistere il giudizio positivo sulla riforma della Giustizia tributaria adottata con la L. n. 130/2022 e l'apprezzamento per le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale della stessa disciplina riformata? Ritengo che sia possibile e mi accingo a spiegarne le ragioni.

Consideriamo, anzitutto, che le iniziative delle Corti di Giustizia tributaria che si sono susseguite in poche settimane, subito dopo l'approvazione della riforma, danno forma concreta a dubbi di costituzionalità che non era stato difficile prevedere(1). Inoltre, anche nel caso dell'ordinanza lombarda(2), come già era stato per quella della Corte veneta(3), l'intento è costruttivo: entrambe sono genuinamente volte a conferire più solida consistenza al rinnovato assetto della giurisdizione, assicurando le garanzie costituzionali che oggi più di ieri, prima della riforma, s'impone non siano pretermesse. Ed entrambe individuano *proprio* nella riforma del 2022, e nelle sue rilevanti innovazioni all'assetto ordinamentale, gli elementi che enfatizzano una incostituzionalità che, prima, era allo stato latente.

Dico subito che occorre interrogarsi sulle concrete possibilità di successo di queste iniziative delle Corti di Giustizia tributaria ma, allo stesso tempo, giova anche verificare se non si renda comunque opportuno un nuovo intervento del legislatore, diretto a porre rimedio ai limiti della riforma che le ordinanze di rimessione sviluppano efficacemente e, in questa occasione, ad apportare anche ulteriori affinamenti alla legge approvata lo scorso agosto. È noto che alcune misure correttive sono proposte nell'ambito di iniziative governative (nel corpo del disegno di legge delega per la riforma tributaria varato nei giorni scorsi dal Consiglio dei Ministri) e anche in ambito parlamentare però riguardano questioni che, pur importanti non sono direttamente attinenti al tema centrale sollevato dalle Corti di Giustizia davanti alla Corte costituzionale, che involge principalmente l'indipendenza c.d. "esterna" del giudice. Invece proprio questo profilo, incidendo – come vedremo – sulla tenuta della riforma e conseguentemente degli obiettivi del PNRR, dovrebbe essere oggetto prioritario, seppure non esclusivo, delle misure da adottarsi.

Con la L. n. 130/2022 è stato scritto un capitolo importante dell'ultracentenaria storia della Giustizia tributaria. Come noto, dopo l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana ha preso le mosse una "revisione progressiva", che temperando i limiti dell'art. 102 Cost. ha via via conseguito l'avallo della Corte costituzionale. E ha gradualmente portato alla situazione ante-riforma del 2022, mediante successivi interventi su un sistema che la Corte costituzionale ha ritenuto gradatamente modificabile purché per mano del Parlamento(4). Sebbene questo lungo cammino non si sia ancora concluso come sarebbe accaduto se fosse stato portato a compimento con l'emancipazione dei giudici dal MEF, la L. n. 130/2022 ha comunque prodotto un risultato decisivo, consolidando la natura di giurisdizione speciale degli organi giudicanti, di modo che oggi si possono ritenere definitivamente abbandonati gli eccentrici progetti che l'avrebbero portata all'estinzione mediante l'assorbimento nella giurisdizione ordinaria o addirittura nella Corte dei Conti.

Il giudizio sulla riforma, insomma, è positivo anche in considerazione del "rischio scampato", nella XVII legislatura come anche in quella successiva, nel corso della quale poi è stata approvata la L. n. 130/2022. Con l'approvazione della quale, grazie all'intervento delle Commissioni parlamentari, è stato sventato anche l'ultimo tentativo di un surrettizio depauperamento della caratura giurisdizionale degli organi giudicanti. Qualora il D.D.L. n. 2636/2022 fosse stato approvato senza modifiche del testo

(1) Sia consentito richiamare TUNDO F., AS2636, *Audizione dinanzi alle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze e Tesoro*, 28 giugno 2022, in part. par. 8, 10 ss.

(2) Corte di Giustizia tributaria di II grado della Lombardia, 21 dicembre 2022, n. 408/2022.

(3) Corte di Giustizia tributaria di I grado di Venezia, 31 ottobre 2022, n. 1481/2022, con un mio commento, *La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 12, 986 ss.

(4) A partire da Corte cost. 1° marzo 1957, n. 41, Presidente ed estensore De Nicola.

presentato dal Governo, infatti, avremmo assistito ad un antistorico *revirement* nella natura delle Commissioni, con il risultato di un giudice *sui generis*, posto tra l'incudine del MEF e il martello della Cassazione⁽⁵⁾, ed un regresso di fatto all'antica caratterizzazione amministrativistica, oggi impossibile con la professionalizzazione del giudice.

2. Le scelte operate dal Legislatore con la L. n. 130/2022, a partire dalla professionalizzazione del giudice (ma non si tratta solo di questo) hanno impresso, insomma, una fisionomia ormai irreversibile alla giurisdizione speciale tributaria e proprio in questo sta la portata storica della riforma, probabilmente non colta appieno da quegli osservatori la cui analisi si è concentrata esclusivamente sul mancato distacco dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Si tratta di posizioni, pur apprezzabili in sé, che risentono tuttavia di un errore di parallasse nell'esame della portata dell'intervento normativo dello scorso agosto, errore che fa perdere di vista l'importanza del risultato comunque conseguito e, soprattutto, la (ancora) più evidente inconciliabilità costituzionale tra il nuovo assetto e la perdurante appartenenza al MEF.

Il problema dinanzi al quale ci troviamo è che, oggettivamente, sul terreno dell'indipendenza del giudice – preziosa materia prima della giurisdizione – la riforma approvata risulta del tutto inadeguata⁽⁶⁾. Non si tratta di una mancanza da poco, perché fa sì che la nostra giurisdizione rimanga in una condizione di *sospensione in condizioni precarie*: non si può più tornare indietro, perché sarebbe una scelta antistorica, forse addirittura... schizofrenica (e, come detto, metterebbe a rischio anche i benefici del PNRR che, non dimentichiamo, sono stati la spinta decisiva della riforma) ma non si può nemmeno ritenere che quella attuale sia una condizione sostenibile a lungo, perché è priva di stabilità costituzionale. La sensazione è che gli stessi giudici si sentano vittime della sindrome dell'"anatra zoppa": la giurisdizione speciale è stata finalmente riconosciuta ma senza le pre-condizioni di rango costituzionale per il pieno e libero esercizio delle loro attribuzioni e tale condizione essi non hanno esitato a denunciare subito alla Corte costituzionale.

3. Se è vero, come è indubbiamente vero, che d'ora innanzi la Giustizia tributaria sarà amministrata anche da magistrati di ruolo, per quanto – secondo le previsioni della L. n. 130/2022 – da reclutare con tempi oggettivamente troppo lunghi (e su questo, anticipo subito quanto poi preciserò in conclusione, occorre un intervento del legislatore che ponga rimedio alle inutili lungaggini della selezione concorsuale), allora è altrettanto indubitabile che a questi magistrati, e con loro a tutto l'apparato della giurisdizione, ivi inclusi i c.d. "onorari" del ruolo ad esaurimento ("togati" e "laici"), debbono essere assicurate terzietà, imparzialità e indipendenza.

Voglio essere ancora più diretto: sia i giudici sia i magistrati, per utilizzare la singolare bipartizione nominalistica coniata dalla L. n. 130/2022, così come tutta la giurisdizione, dovranno essere tenuti al riparo da ogni possibile ingerenza politico-governativa, alla pari degli appartenenti agli altri ordini magistratuali, ed essere assistiti da tutte le garanzie costituzionali connaturate al loro *status*. Si tratta del profilo di indipendenza esterna del giudice, che attiene al rapporto tra il giudice e gli altri poteri dello Stato e costituisce un connotato del tutto scontato, oggetto di consensi unanimi quando si tratta di magistrati ordinari, o appartenenti ad altre giurisdizioni speciali, ma che invece in taluno parrebbe suscitare perplessità quando si parla della giustizia fiscale, come se alcuni giudici meritassero una "diversa" indipendenza, in ragione della materia di cui si occupano. A dire il vero qui l'esigenza di indipendenza assume una colorazione

(5) Con il contestuale venir meno, dunque, dei connotati di indipendenza sia "esterna" che "interna" sui quali, in generale, v. VERDE G., *Garanzie, controlli costituzionali e conflitti nell'esercizio della giurisdizione*, in *Decisioni, conflitti, controlli: procedure costituzionali e sistema politico*, Atti del XXV Convegno annuale Parma, 29-30 ottobre 2010, Napoli, 2012, 81 ss.

(6) V. CONTRINO A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al D.D.L. n. 2636/2022: riforma suicida o gattoperdesca?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss.

ancora più netta, poiché i magistrati di ruolo saranno dipendenti della medesima Amministrazione della quale dovranno giudicare la legittimità degli atti e invece che assicurare una maggiore distanza da essa, se ne prevede addirittura l'appartenenza organica, il che è francamente troppo.

La giustizia, se di Giustizia si tratta, deve essere amministrata nella cornice dei principi della Carta fondamentale, sempre, anche quando si tratta della materia fiscale. Calamandrei sosteneva che il giudice diventa *strumentum regni* nei regimi totalitari(7). Non credo che sia il nostro caso, ma rimane il fatto che la riforma consegna un giudice speciale che è diventato parte integrante – meglio: consustanziale – di una Amministrazione che, per missione istituzionale, ha più sensibilità per la massimizzazione delle entrate pubbliche che per la composizione dei delicati equilibri tra le pretese dello Stato nei confronti dei contribuenti e la tutela di questi ultimi.

4. Il perdurare dell'“inchino” ad un malcelato interesse fiscale, dopo una riforma che consente finalmente di assumere i magistrati tributari di ruolo, avrebbe un costo troppo elevato per la credibilità della giurisdizione. Così rischiamo di trovarci in una situazione davvero paradossale: il venir meno della fiducia dei cittadini verso i giudici, per le medesime ragioni per le quali gli stessi giudici dubitano della loro indipendenza. Ma non si tratta solo di questo.

Una diversa modulazione della indipendenza di alcuni magistrati, calibrata in forma -per così dire – meno rigorosa per quelli tributari, e così l'introduzione di distinguo, la necessità di precisazioni o giustificazioni più o meno convincenti (che peraltro ancora nessuno è stato in grado di manifestare compiutamente), costituiscono terreno fertile per la limitazione dell'indipendenza di ogni Giudice di tutte le giurisdizioni, e questo ovviamente è un rischio intollerabile. Che accompagna la crisi dell'affidamento del cittadino nella Giustizia dall'area della materia fiscale verso la giurisdizione ordinaria, amplifica l'evidenza del conflitto tra i poteri dello Stato e concorre alla già grave condizione dello Stato di diritto.

È interessante notare che entrambe le iniziative sono state sollevate dalle due Corti di Giustizia *motu proprio*: a quanto pare il disagio degli stessi giudici è, se possibile, ancora maggiore di quello dei contribuenti e questa circostanza rende direttamente percepibile la mancanza di serenità denunciata dalla Corte di Venezia nell'ordinanza n. 408/2022. Un sentimento diffuso tra i giudici tributari se, come pare probabile, vi saranno ancora altre iniziative analoghe e dunque è verosimile che possa determinarsi quell'incertezza sulla tenuta *medio tempore* dell'impianto generale che induce ad auspicare l'ulteriore intervento del legislatore cui ho fatto già cenno, per porre rimedio ai limiti della legge approvata ad agosto scorso.

È assai significativo, altresì, che le iniziative delle due Corti di Giustizia di cui al momento si ha notizia si siano mosse in piena sintonia. Superata una prima sensazione determinata da un diverso sviluppo argomentativo, più articolato e complesso dell'una, più immediato e diretto dell'altra, è infatti evidente che entrambe individuano alcune questioni comuni, centrali nel ragionamento, e ad esse puntano dritto. Insieme, anzi all'unisono, denotano la forte reazione istituzionale dei giudici tributari alla scelta legislativa che menoma la loro indipendenza e ai rischi che essa comporta.

I tratti comuni delle due iniziative sono tanti. A partire dalla premessa logica, analoga nelle due ordinanze, che seppure con diversa enfasi individuano proprio nella riforma della L. n. 130/2022 il punto di svolta(8) che rende inevitabile il distacco dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Questa singolare appartenenza alla stessa Amministrazione i cui atti le Corti di Giustizia devono giudicare è infatti palesemente distonica *proprio* rispetto all'impianto generale della giurisdizione quale risulta dalla riforma del 2022. Voglio essere ancora più chiaro: come ho scritto anche in passato è proprio la riforma che rende inconciliabile con la Carta fondamentale l'appartenenza organica della Giurisdizio-

(7) CALAMANDREI P., *Processo e democrazia*, Padova, 1954, 70.

(8) Determinato dalla definitiva conferma della natura giurisdizionale, messa in luce dall'istituzione dei giudici di ruolo, a tempo pieno e assunti per concorso e – aggiungo – anche dalla nuova denominazione, che non risponde certo ad un... capriccio stilistico ma esplica la sua valenza oltre il puro dato lessicale.

ne al MEF, che è ontologicamente incompatibile con il requisito dell'indipendenza del giudice e rende concreto e visibile quell'ossimoro di cui ho detto e che è stato esplicitamente evocato dall'ordinanza milanese(9). Sulla stessa linea la Corte di Venezia, secondo la quale la conclamata natura di giurisdizione speciale tributaria non consente più l'esercizio di "competenze intrusive" da parte del MEF, che invece dovrebbero diventare attribuzioni esclusive di un organo di autogoverno che occorre sia ulteriormente irrobustito.

5. Nell'*iter* di approvazione del disegno di legge governativo n. 2636/2022 il contributo del Parlamento(10) è stato assai rilevante(11), il che consente (anche) di guardare con un tenue filo di speranza ad un suo ruolo rinnovato ed auspicabilmente più incisivo che in passato(12). Nelle ultime settimane di vita di una legislatura, la XVIII, che già era stata assai feconda sul piano delle iniziative di riforma dell'assetto ordinamentale della giustizia tributaria(13), abbiamo assistito ad un ulteriore fervore: gli emendamenti approvati hanno impresso una svolta rispetto ad un impianto, quello del D.D.L. governativo, che aveva comprensibilmente deluso gli osservatori più competenti. Tuttavia questa determinazione volitiva non è valsa a conseguire l'indipendenza del giudice, l'aspetto – dicevo – sul quale maggiore è stato lo scollamento tra la chiara volontà del Parlamento e le determinazioni del Governo, meglio ancora del MEF. Quest'ultimo ha esercitato una vera e propria azione di forza sulla volontà parlamentare della quale oggi, come avevo previsto, ci ritroviamo a pagare l'elevato prezzo dell'incertezza del diritto applicabile e della tenuta stessa della giurisdizione(14). A questo proposito, ritengo che meriti di essere sottolineata la circostanza per cui tutti i progetti di legge parlamentari che nella scorsa legislatura hanno avuto ad oggetto la riforma della Giustizia tributaria prevedevano tutti, nessuno escluso, il distacco dal Ministero dell'Economia. Prima ancora che di una determinazione degli estensori dei disegni di legge si trattava di un corollario imprescindibile, di una scelta naturale di coerenza con l'impianto generale della giurisdizione speciale che essi proponevano. Nella stessa direzione, a ben vedere, era l'opinione diffusa di tutti gli esperti del settore, che incessantemente, nel corso del lungo *debat public* che ha accompagnato la riforma, sino alla definitiva approvazione nel corso del mese di agosto, ha ripetutamente insistito sull'imprescindibile necessità di una effettiva indipendenza del "nuovo" giudice tributario.

Nonostante questa chiara volontà del Parlamento manifestata da esponenti di tutte le forze politiche, dagli studiosi che si sono occupati della materia, dall'opinione pubblica e dagli stessi giudici, il distacco dal MEF non è stato nemmeno preso in considerazione dal Governo nel D.D.L. n. 2636/2022, e non è riuscito ad entrare nemmeno nel pacchetto di emendamenti che sono stati adottati in seno alle Commis-

-
- (9) V. il p.to 2 del fatto dell'ordinanza del Presidente Punzo ove il riferimento è a «*L'indipendenza del giudice dipendente del MEF, ossimoro di una riforma che gioca d'azzardo*», che ho pubblicato in www.giustiziainsieme.it, 12 luglio 2022.
- (10) *Rectius*: delle Commissioni Giustizia e Finanze del Senato, perché il passaggio in aula non ha apportato nulla, mentre sono intervenuti in Commissione con emendamenti personali anche senatori che non appartenevano alle Commissioni medesime.
- (11) Per essere più preciso, è stato *decisivo* anche in considerazione del sostanziale fallimento delle iniziative delle due Commissioni interministeriali e della *straordinariamente opaca* modalità con la quale si è giunti al testo del D.D.L. governativo n. 2636/2022.
- (12) Sulle ragioni della crisi del Parlamento e sulla loro peculiare evidenza nella materia tributaria, mi sia consentito di fare rinvio a TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020.
- (13) Come noto si era anche verificata la singolare circostanza per cui tutte le iniziative parlamentari erano straordinariamente allineate sulle misure centrali da adottarsi (dalla professionalizzazione del giudice all'indipendenza dal MEF, all'istituzione per legge della Sezione tributaria della Cassazione e così via), indipendentemente dall'appartenenza politica dei rispettivi estensori, laddove il Governo ha poi assunto, con il D.D.L. n. 2636/2022, una posizione inspiegabilmente distante dalla chiarissima volontà del Parlamento.
- (14) Nel commentare il D.D.L. governativo, così come in sede di audizioni parlamentari, avevo posto in luce che con questa scelta si sarebbe compiuto un vero e proprio azzardo, prefigurando numerose questioni di legittimità costituzionale che avrebbero determinato una vasta incertezza, una vera e propria ipoteca sul futuro dei giudici tributari, che - come già oggi si può vedere - potrà minare la credibilità della giurisdizione e renderla instabile.

sioni del Senato (nonostante anche le indicazioni offerte in sede di audizioni informali alle Commissioni fossero univoche in tal senso) e che hanno comunque notevolmente migliorato il progetto governativo.

Insomma, potremmo dire che contro l'indipendenza del giudice, è stato eretto un... "muro di silenzio", che ha respinto, senza troppe spiegazioni, tutte le istanze volte a rendere coerente la riforma con i principi del giusto processo. Non è un caso, del resto, che durante tutto l'*iter* di approvazione (e invero anche successivamente ad essa!) non si sia sentita alcuna voce credibile che abbia offerto convincenti ragioni del perdurare dell'appartenenza organica della Giustizia tributaria al MEF(15). Non è un caso che, a tutt'oggi, queste ragioni siano, anzi, del tutto ignote, essendo evidente che non possono risiedere nella difficoltà di assegnare ad altra amministrazione dello Stato le risorse in termini di personale che oggi fanno capo al MEF il che, più che una ragione, appare essere solo un fragile pretesto.

6. In breve, il legislatore, cedendo al *diktat* del MEF sulla permanenza del rapporto organico nonostante il nuovo *status* del giudice e il nuovo assetto ordinamentale, è riuscito a realizzare la "tempesta perfetta". Anzi, più prosaicamente potremmo dire che si è infilato in un vero e proprio *cul de sac* giacché, se tutto invece fosse rimasto com'era, oggi non avremmo un problema della dimensione macroscopica con la quale siamo costretti a confrontarci(16).

Sino a ieri l'incasellamento dell'impianto generale della giustizia tributaria nell'ambito del MEF avrebbe forse potuto trovare una qualche, pur non pienamente apprezzabile, giustificazione(17), ma con la L. n. 130/2022 la situazione è radicalmente mutata e la riforma ha, letteralmente... riposizionato gli assi cartesiani di riferimento e reso insostenibile la permanenza in seno al MEF delle Corti di Giustizia, e con esse tutto il loro apparato amministrativo. Il fatto è che se la riforma del 2022 è stata attuata anche (soprattutto?) nella prospettiva dell'accesso ai benefici del PNRR, lo stato di incertezza nel quale versa, a causa della spada di Damocle dei giudizi di incostituzionalità, la porta lontano dal conseguimento dei traguardi in esso fissati. A dire il vero si potrebbe spendere anche qualche riflessione più puntuale sulla coerenza tra gli obiettivi fissati nella prospettiva del PNRR(18) e gli strumenti adottati con la riforma per conseguirli. Una riflessione più puntuale che forse farebbe emergere non poche incongruenze, stante il fatto che le criticità sui tempi della Giustizia attengono al terzo grado di giudizio mentre gli interventi del legislatore non sembrano idonei ad incidere su quest'ultimo. Pur non essendo questa la sede per sviluppare questo ragionamento può essere utile anticipare, come dirò anche brevemente nel paragrafo conclusivo, che i margini di intervento per una maggiore efficienza del giudizio di cassazione non possono prescindere, anzitutto, dalla possibilità per i magistrati tributari di merito di "ascendere" nella Sezione tributaria della Suprema Corte.

7. Il difetto di autonomia conseguente all'appartenenza organica della struttura amministrativa al medesimo Ministero cui fanno capo le stesse Agenzie fiscali è posto molto bene in luce da entrambe le

(15) Eclatante, in questa prospettiva, la posizione (non) assunta dalla Commissione "della Cananea", secondo la quale, semplicemente, le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della Giustizia o la Presidenza del Consiglio dei Ministri, "non appaiono conclusive".

(16) L'ordinanza veneta dichiara di condividere quanto esposto in dottrina, riportando espressamente quanto affermato da chi scrive (TUNDO F., *Una riforma perfettibile ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022, in part. par. 8.2): «... la professionalizzazione del giudice tributario enfatizza in forma esponenziale la rilevanza del requisito degli indipendenza" e sotto questo profilo la legge novellatrice "si pone in antitesi rispetto a quel percorso di progressiva revisione della giustizia tributaria che con gradual passaggi in una graduale virtuosa azione congiunta del legislatore e della Corte costituzionale ha consentito di consacrarne la natura giurisdizionale e la conformità a Costituzione».

(17) E aveva anche superato, forse con qualche *escamotage* di troppo, una questione di costituzionalità assai ben posta dalla Comm. trib. prov. Reggio Emilia: v. Corte cost., ord. 20 ottobre 2016, n. 227, la cui ordinanza di rimessione non a caso è stata ripetutamente evocata dall'ordinanza della Corte di Giustizia di Milano.

(18) Ricordo che al p.to 1.7, relativo alla Giustizia tributaria, dell'allegato alla decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione Europea, 8 luglio 2021, si dice espressamente che l'obiettivo della Riforma è «rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di cassazione».

ordinanze e schiude una prospettiva assai concreta, anche sul piano della rilevanza e della sua attualità, aprendo la strada ad una gamma di articolazioni del difetto di costituzionalità ancora più nitida, che può diventare verosimilmente una delle frecce più incisive nelle già ricche farette delle due ordinanze.

La Corte veneziana ha sottolineato che *«non vi è autonomia in capo agli organi della giurisdizione tributaria neppure nell'atto in cui dispongono del personale ausiliario, essendo quest'ultimo funzionalmente ed amministrativamente dipendente [...] proprio dell'Amministrazione cui risale l'interesse concreto che si agita negli atti sottoposti al controllo giurisdizionale [...]»*.

L'ordinanza milanese affronta la questione con uno sviluppo più articolato. La L. n. 130/2022, precisa, *«non modifica l'assetto degli uffici di segreteria e dei servizi amministrativi, che restano interamente dipendenti dal MEF, sia nella iniziale designazione dei contingenti e del personale sia nella gestione dei rapporti di lavoro, eventuali progressioni di carriera, incentivi, trasferimenti e sanzioni»*. E, soggiunge, resta esclusiva attribuzione del direttore amministrativo di ciascuna Corte di Giustizia l'organizzazione tecnica del lavoro degli Uffici di segreteria e la vigilanza sul funzionamento degli stessi. Ciò determina la *«totale esautorazione del Presidente delle Corte da qualsivoglia minimo potere di indirizzo e sindacato sull'organizzazione dei servizi dell'Ufficio giudiziario»*.

Insomma, si tratta di una *«generale e completa devoluzione al solo MEF di quanto attiene alle modalità di determinazione e discrezionale gestione di tutti i necessari supporti in termini di personale amministrativo, anche di diretta collaborazione con i giudici, come i segretari che "controfirmano" le sentenze e gli altri atti»*.

8. L'ordinanza della Corte di Giustizia di Milano pone in rilievo anche la permanenza in capo al MEF della competenza in materia di sorveglianza sull'andamento del contenzioso ed efficientamento del prelievo dei tributi, di cui agli artt. 37 e 38 D.Lgs. n. 545/1992, disposizioni dalle quali emerge una commistione effettivamente... incredibile di prerogative in capo alla medesima Amministrazione essendo, peraltro, oltremodo singolare che tale evidenza prenda forma concreta *proprio* nelle stesse disposizioni che attengono all'assetto organizzativo del processo.

L'ordinanza coglie nel segno precisando che non si vede come siffatte prerogative possano essere conciliabili, nell'ambito del medesimo Ministero, con la regola dell'imparzialità della Pubblica Amministrazione, dal momento che l'imparzialità presuppone che interessi pubblici diversi (e in questo caso addirittura contrapposti) non possono essere cumulati in una medesima Amministrazione.

A ben vedere si tratta di una prospettiva inedita che bene esplica il contrasto interno ad una disciplina che consente, ad un tempo, di assegnare alla medesima Amministrazione l'organizzazione del processo e la tutela delle difese dell'Erario nell'ambito del medesimo processo. Anche sotto questo profilo l'impostazione della Corte milanese appare solida e ben argomentata, e ciò risulta particolarmente rilevante nella prospettiva della rilevanza della questione posta e della sua attualità.

Intendo dire, molto concretamente, che non occorre affatto attendere la presa in servizio dei futuri magistrati di ruolo perché essa trovi concreta manifestazione e perché si renda concreto ed attuale il contrasto insanabile tra la disciplina del D.Lgs. n. 545/1992 riformato dalla L. n. 130/2022 e i principi costituzionali del giusto processo.

In particolare, l'ordinanza sottoscritta dal Presidente Punzo sviluppa tra l'altro il rilievo per cui non è conciliabile con i principi del giusto processo e di imparzialità che sia, *more solito*, il MEF ad assicurare il perseguimento dell'interesse ad una gestione efficiente della giustizia tributaria (anche in termini di dotazioni e di risorse umane) in un sistema caratterizzato dall'immediata esecutività degli atti impositivi.

Il che consente di evidenziare, precisa ancora l'ordinanza milanese, che in questo quadro generale emergono gravi criticità sulla conformità a Costituzione della perdurante attribuzione della titolarità delle competenze sulla organizzazione, controllo e gestione al Ministero dell'Economia e delle Finanze, cioè al soggetto che, per utilizzare la stessa formula forte dell'ordinanza è il *«meno imparziale che possa esistere tra tutte le amministrazioni pubbliche esistenti, con conseguente compromissione dell'indipendenza e autonomia della magistratura tributaria»*.

Ulteriore rilevante questione posta in luce dalla Corte milanese attiene alle attribuzioni conferite al Ministro dell'Economia e delle Finanze in materia di concorsi e nomine nonché all'organizzazione e al funzionamento degli organi di giustizia tributaria. Indipendentemente dal carattere vincolato delle procedure di nomina, secondo la Corte milanese le disposizioni rilevanti sono, ad un tempo, il punto di emersione e la chiave di volta di un sistema, sì previgente ma ora rafforzato dalla L. n. 130/2022, dal quale emerge una magistratura speciale che è nominata e – sottolinea con una certa enfasi – “*appartiene*” al Ministero dell'Economia e delle Finanze. Nel senso che non soltanto essa è pienamente collocata all'interno della medesima struttura ministeriale competente per l'imposizione e la riscossione dei tributi e allo stesso tempo fornisce i servizi indispensabili al funzionamento e all'efficienza della giustizia tributaria ne monitora attentamente gli orientamenti e, servendosi dei dati del medesimo monitoraggio, impartisce – ove ritenuto opportuno – direttive agli Uffici periferici dell'Amministrazione fiscale sulla gestione del contenzioso, insomma quella che la Corte definisce attività di amministrazione attiva del contenzioso fiscale.

9. L'ordinanza di Venezia non manca, a sua volta, di mettere in luce la considerazione per cui le attribuzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria non consentono di identificarlo come adeguato contrappeso all'appartenenza e alla pervasività del MEF. Come noto nella L. n. 130/2022 v'è un riferimento ad un “Ufficio ispettivo” presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Tuttavia, all'istituzione di tale Ufficio non si accompagna una riserva ad esso in via esclusiva delle attribuzioni in materia, e anzi detto Ufficio *«può svolgere, col supporto della Direzione Giustizia tributaria del Dipartimento delle Finanze (sic!), attività presso le Corti di Giustizia Tributaria finalizzate alle verifiche di rispettiva competenza»*(19). Analogamente dicasi, invero, per le disposizioni attinenti al Massimario nazionale, istituito presso il Consiglio di Presidenza ma destinato ad avvalersi delle risorse e dei servizi informatici del MEF. Si tratta, in entrambi i casi, di disposizioni che, ad avviso della Corte di Giustizia veneziana, vanno ad aggiungersi alle altre che già implicavano una dipendenza dal MEF, così da attribuire a quest'ultimo una *«specificata e pervasiva competenza»* anche in materia di ispezioni negli Uffici giudiziari, così come di massimazione e messa a disposizione degli operatori del settore giudiziario delle pronunce di merito adottate dalle Corti di Giustizia tributaria. Profilo, quest'ultimo, non marginale sul quale l'ordinanza precisa che occorre impedire che il *«sapere giurisprudenziale»* possa essere sottoposto ad un *«condizionamento ab externo con fini contrastanti con quelli della garanzia delle pari opportunità a favore di ciascuna delle parti del processo»*. Nel complesso, precisano i giudici veneziani nell'ordinanza di rimessione, *«l'inquadramento della organizzazione giudiziaria tributaria all'interno di un apparato che della medesima organizzazione giudiziaria in concreto si serve per la realizzazione dei suoi fini propri appare istituzionalmente in conflitto con i principi di autonomia e indipendenza che devono permeare non solo la sostanza della funzione giurisdizionale ma anche la sua apparenza nei confronti dei consociati, i quali hanno il diritto di non dover temere che il giudice innanzi al quale si presentano sia pregiudizialmente schierato a favore di una delle parti del processo»*.

9. I dubbi di costituzionalità sollevati dalle due Corti di Giustizia, pur nell'articolazione dei rispettivi sviluppi, sono opportunamente definiti e ritengo non siano esposti al rischio di essere ritenuti manipolativi di sistema, come accaduto in passato. Ritengo altresì, per le ragioni che ho esposto, che vi siano tutte le ragioni di rilevanza (e di attualità di essa) delle questioni sollevate, che anche sotto questo profilo sono adeguatamente strutturate.

Sul tema della rilevanza credo tuttavia che valga la pena di spendere qualche ulteriore riflessione poiché mi pare che ad essa, in fin dei conti, non debba essere poi assegnato un peso eccessivo, come ho la sensazione che invece indulga a fare chi arzigogola i più vari pretesti per opporsi agli incidenti

(19) Art. 24, comma 2-bis, D.Lgs. n. 545/1992 come modificato dalla L. n. 130/2022.

di costituzionalità sollevati, ma senza palesarne le reali ragioni. Dirò di più: mi pare che talune sterili critiche mosse alle due ordinanze delle Corti di Giustizia di Venezia e Milano siano volte ad un fine di conservazione dell'assetto attuale (e mi riferisco naturalmente all'appartenenza della giurisdizione al MEF) senza tuttavia riuscire mai ad articolare argomenti convincenti. Il che rivela, in buona sostanza, l'esistenza di una certa area di pensiero che resiste alla fuoriuscita delle Corti di Giustizia dalla *comfort zone* dell'Amministrazione fiscale. Tornando alla rilevanza delle questioni sollevate, non ci possiamo invero nascondere che la sua valutazione, nella giurisprudenza della Corte, ha da sempre un carattere piuttosto elastico e viene valutata, di volta in volta, in maniera più o meno rigorosa per evitare "zone franche" sottratte al controllo di costituzionalità e, allo stesso tempo, per consentire alla Corte di pronunciarsi comunque su questioni dall'alto profilo costituzionale. Basti ricordare che, come insegnava Vezio Crisafulli, «*la Corte prescinde da un rigoroso controllo della rilevanza quando vuole comunque fare giustizia sostanziale decidendo nel merito*»(20).

La fondatezza dei dubbi sollevati non fa velo tuttavia all'opportunità che, prima ancora della pronuncia della Corte costituzionale (così come delle prossime che verosimilmente verranno sollevate, a quanto mi pare di intendere, da altre Corti tributarie), sia lo stesso legislatore a porre efficace rimedio ai limiti di una riforma che nonostante essi rimane, comunque, di rilevante portata innovativa.

Ed effettivamente è piuttosto evidente, anche sulla base delle prime esperienze applicative della L. n. 130/2022, che occorre far sì che il legislatore ponga mano ad una serie di questioni che si aggiungono al necessario distacco dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Potrei addirittura dire di più, nel senso che proprio l'intervento normativo volto a rendere effettivamente indipendente il Giudice tributario, e a riportare la giurisdizione nell'alveo costituzionale del giusto processo, potrà essere l'occasione per alcuni interventi "collaterali" finalizzati ad affinare la riforma del 2022 e a consentirne la piena attuazione. Accennerò ad alcuni di essi, circoscrivendo l'esame a quelli più urgenti o di rilevanza più evidente e riservando ad un successivo approfondimento uno sviluppo più analitico.

10.1 Da qualche settimana si è conclusa la procedura di interpello che ha consentito ai giudici tributari c.d. "togati" di esercitare l'opzione per passare a tempo pieno nei ranghi della magistratura tributaria di ruolo(21). Come era largamente prevedibile, non si è trattato di una iniziativa di successo(22). A fronte delle cento posizioni disponibili (che inspiegabilmente erano, però, suddivise in misura paritetica tra magistrati ordinari e appartenenti alle giurisdizioni speciali, pur con numeri enormemente diversi tra i giudici togati delle rispettive giurisdizioni) vi sono state 32 richieste di passaggio (su 50 disponibili) da parte di magistrati ordinari e 5, complessivamente, dalle magistrature speciali(23).

La mancata costruzione di un primo nucleo "robusto" di magistrati tributari di ruolo espone tutta la Riforma a rischio e dunque occorre correre ai ripari con tempestività. A questo riguardo ritengo, in via di estrema sintesi, che si debba intervenire lungo due direttrici.

Una prima, riaprendo una finestra temporale per il passaggio di un congruo numero di togati ai ruoli permanenti della magistratura tributaria (senza le inutili – e controproducenti – "quote" per giurisdizioni di provenienza), non senza aver predisposto le condizioni normative che consentano di sciogliere legittimi dubbi e perplessità che hanno portato all'insuccesso l'interpello appena concluso mediante opportuni incentivi economici e l'apertura, in via transitoria iniziando dagli "ordinari", all'accesso ai

(20) CRISAFULLI V., *In tema di instaurazione dei giudizi incidentali di costituzionalità delle leggi*, in *Studi in memoria di Carlo Esposito*, Padova, 1974, IV, 2808.

(21) Il riferimento è al bando di interpello del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria (n. 9/2022 del 16 novembre 2022) per il «*definitivo transito nella giurisdizione tributaria dei magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari ai sensi dell'art. 1, commi 4 e 5, Legge n. 130/2022*».

(22) Come avevo anticipato, c'erano già molti indici che purtroppo rivelavano uno scarso *appeal* dell'iniziativa. V. TUNDO F., *La Giustizia tributaria e il visconte dimezzato*, in www.huffingtonpost.it, 13 giugno 2022.

(23) Come noto la graduatoria finale approvata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria il 15 marzo 2023 (delibera n. 351) si è "assottigliata" per rinuncia di tre iniziali partecipanti.

ruoli della Cassazione⁽²⁴⁾. E' del tutto evidente che l'aver posto un "soffitto di cristallo" ai magistrati che nella giurisdizione di appartenenza avrebbero potuto accedere agli approdi più alti della carriera costituisce uno dei fattori che hanno concorso a disincentivare la partecipazione all'interpello. D'altro canto, è altrettanto evidente che l'innesto nei ranghi della Sezione tributaria della Corte di Cassazione di magistrati con esperienza nelle Corti di Giustizia di merito non potrà che portare grande giovamento all'esercizio di una funzione nomofilattica che soffre anche (forse prevalentemente) per la mancanza di pratica professionale dei giudici di legittimità in una materia altamente specialistica come il diritto tributario. Quanto agli incentivi economici essi dovranno quantomeno costituire un adeguato contrappeso al "costo" dell'incertezza dell'abbandono della magistratura di provenienza e concretamente, per costituire dei veri incentivi, essere tali da superare almeno il livello di remunerazione riconosciuto ai togati che continueranno ad esercitare come onorari nei ranghi delle Corti di Giustizia senza passare nei ruoli dei magistrati tributari di ruolo.

10.2 La riapertura della possibilità di passare definitivamente nei ruoli della magistratura tributaria per i togati costituisce un primo intervento, necessario ma tuttavia non ancora sufficiente a garantire il funzionamento delle Corti negli anni a venire. Ho infatti la sensazione che non siano ancora state assunte tutte le iniziative possibili per assicurare la salvaguardia della giurisdizione e, tra queste, non si sia tenuto conto del possibile innesto nei ruoli permanenti di un adeguato numero di c.d. "laici". Ritengo, molto francamente, che questi ultimi potrebbero concorrere a trasmettere la loro esperienza ai futuri vincitori di concorso e, così, accompagnare gradualmente l'avvio della nuova era della Giurisdizione tributaria. In questo senso, ricordo che alcuni dei disegni di legge presentati in Parlamento prima del D.D.L. n. 2636/2022⁽²⁵⁾, prevedevano già procedure selettive finalizzate a consentire a contingenti di "non togati" di accedere ai ruoli dei magistrati di ruolo, e penso che possano costituire un buon modello normativo al quale attingere rapidamente. In questa prospettiva ritengo apprezzabile la recente iniziativa parlamentare che, in sede di conversione in legge del D.L. n. 13/2023 (c.d. "Decreto PNRR"), ha proposto, mediante una modifica alla L. n. 130/2022, la facoltà di accesso ai ruoli dei magistrati tributari ad un contingente massimo di 100 attuali giudici⁽²⁶⁾.

In conseguenza degli interventi di cui ho detto poc'anzi appare necessario anche rivedere il sistema di accesso ai ruoli direttivi delle Corti di Giustizia, conseguentemente prevedendo che essi siano assegnati in via prioritaria ai togati o laici che operano per la magistratura ordinaria a tempo pieno.

10.3 Sempre nella prospettiva di un più efficace reclutamento dei futuri magistrati tributari è indubbio che si debba porre rimedio alle lungaggini eccessive di una procedura selettiva che allo stato, prevedendo bandi di concorso annuali per soli 68 posti, sembra destinata ad avere una durata pressochè infinita e dagli esiti incerti, peraltro incompatibile con le esigenze di presa di servizio dei futuri vincitori di concorso in tempi conciliabili con le gradualità cessazioni dal servizio che dovrebbero compensare. E dunque, si rende opportuno che vi sia un accorpamento delle tornate concorsuali in un numero non superiore a due o tre al massimo con cadenza annuale effettiva, da assicurarsi anche con un'integrazione del numero dei componenti della commissione giudicatrice adeguato al verosimilmente elevato numero di partecipanti.

(24) Senza nascondersi che, quando i tempi saranno più maturi, si dovrà inevitabilmente pensare ad una diversa integrazione del giudizio di terzo grado nell'ambito della giurisdizione speciale, il che costituisce a mio avviso la più ragionevole modalità per il recupero prospettico del pieno esercizio della funzione nomofilattica. Si tratta evidentemente di un tema assai sensibile, che merita di essere meditato con i tempi dovuti.

(25) Penso anzitutto al disegno di legge "Misiani", D.D.L. S2476, che all'art. 6, commi 11 e 12, recava una disposizione molto efficace al riguardo, ma ve n'erano analoghe in altre iniziative parlamentari, a testimonianza della "apertura" del Parlamento rispetto a quest'ipotesi.

(26) V. Atti Senato, n. 564, in part. art. 40.2.

10.4 *Last but not least* ritengo che sia necessario un intervento normativo ancora più urgente di quelli cui ho fatto cenno sinora. Riguarda il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria: è infatti palesemente inopportuna la previsione dell'art. 8, comma 5, L. n. 130/2022, che assicura l'accesso ad un rappresentante per ciascuna delle categorie di magistrati provenienti dalla giurisdizione ordinaria e da quelle speciali. Essa appare davvero priva di qualsiasi razionalità, poiché non consente di assicurare una presenza in seno all'organo di autogoverno effettivamente rappresentativa delle categorie di provenienza. Ciò è ancor più evidente dopo l'esito dell'interpello per il passaggio nei ruoli della magistratura tributaria: basti pensare che i due magistrati provenienti rispettivamente dalla Corte dei Conti e dal Tribunale militare saranno certamente eletti (a meno che non decidano di rinunciare per... eleganza istituzionale... scelta che se possibile sarebbe persino peggiore perché priverebbe l'organo di autogoverno di due componenti, insomma un vero e proprio dilemma irresolubile...), mentre dei tre provenienti dalla magistratura amministrativa ne sarà eletto uno, così come tra i 28 ordinari. Se lo scopo recondito di siffatta singolare misura era quello di incentivare le domande di passaggio nei ranghi della magistratura tributaria, esso non è stato certamente conseguito. Appare singolare, peraltro, che nelle scorse settimane la stampa specializzata abbia dato notizia di un intervento governativo urgente volto a rimuovere questa evidente aporia normativa, che poi però non è stato adottato e dunque non si è riusciti a porre rimedio nemmeno con una forma di... salvifica resipiscenza⁽²⁷⁾. Molto francamente non vale nemmeno la pena di spendere troppe parole su una previsione che più che assicurare il buon funzionamento della giurisdizione e del suo organo di autogoverno appare mossa da interessi egoistici non trasparenti e rischia addirittura di far fallire il progetto riformatore, posto che determina tali e tante disparità di trattamento nell'accesso al Consiglio di Presidenza da esporre quest'ultimo all'alea di verosimili contestazioni da parte dei soggetti pretermessi che, se dovessero determinare iniziative giurisdizionali, potrebbero ritardarne o impedirne l'insediamento ed il funzionamento. Il che, data l'importanza del Consiglio di Presidenza quale contrappeso della invadenza (speriamo transitoria) del Ministero dell'Economia e delle Finanze, determinerebbe una forte ipoteca sulla attuazione della riforma.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CALAMANDREI P., *Processo e democrazia*, Padova, 1954, 70.

CONTRINO A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al D.D.L. n. 2636/2022: riforma suicida o gattopederdesca?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss.

CRISAFULLI V., *In tema di instaurazione dei giudizi incidentali di costituzionalità delle leggi*, in *Studi in memoria di Carlo Esposito*, Padova, 1974, IV, 2808 ss.

TUNDO F., AS2636, *Audizione dinanzi alle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze e Tesoro*, 28 giugno 2022

TUNDO F., *La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 12, 986 ss.

TUNDO F., *L'indipendenza del giudice dipendente del MEF, ossimoro di una riforma che gioca d'azzardo*, in www.giustiziainsieme.it, 12 luglio 2022

TUNDO F., *Una riforma perfetibile ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, VI, 725 ss.

TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020

TUNDO F., *La Giustizia tributaria e il visconte dimezzato*, in www.huffingtonpost.it, 13 giugno 2022

VERDE G., *Garanzie, controlli costituzionali e conflitti nell'esercizio della giurisdizione*, in *Decisioni, conflitti, controlli: procedure costituzionali e sistema politico*, Atti del XXV Convegno annuale Parma, 29-30 ottobre 2010, Napoli, 2012, 81 ss.

(27) Anche se, in sede di conversione del D.L. n. 13/2023, è stato presentato un ulteriore emendamento (Atti Senato, n. 564, in part. art. 40.1, primo firmatario Misiani) volto a correggere la disciplina della L. n. 130/2022 sul punto.

VI – IL SISTEMA SANZIONATORIO

SANZIONI AMMINISTRATIVE

La rilevanza della differenziazione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione

The relevance of the distinction between “non-existent credits” and “not usable credits” for procedural and sanctioning purposes, waiting the united sections of the court of Cassation

FEDERICA CAMPANELLA

Abstract

Sulla differenziazione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” oggetto di compensazione sono emersi, negli ultimi anni, contrasti interpretativi nell’ambito della giurisprudenza di legittimità. Il tema, di grande attualità, ha una notevole rilevanza applicativa, in quanto l’espansione della normativa in materia di crediti d’imposta “agevolativi” ha, di fatto, determinato un più ampio ricorso all’istituto della compensazione tributaria da parte dei contribuenti, con la conseguente necessità di maggiori controlli da parte degli Uffici dell’Amministrazione finanziaria volti a contrastare eventuali illeciti in materia. In questa prospettiva, è di fondamentale importanza l’intervento delle Sezioni Unite, sollecitato da due recenti ordinanze, finalizzato a definire con chiarezza le nozioni di “credito inesistente” e “credito non spettante” per individuare esattamente quali siano i termini decadenziali dell’azione di recupero dei crediti indebitamente o irregolarmente utilizzati in compensazione dal contribuente, nonché quale sia l’entità della sanzione in concreto irrogabile.

Parole chiave: compensazione fiscale, crediti inesistenti, crediti non spettanti, avviso di recupero, termine di decadenza, sanzioni, principio di proporzionalità

Abstract

In recent years, interpretative contrasts have emerged in the jurisprudence of legitimacy on the differentiation between “non-existent credits” and “not usable credits” subject to tax compensation. This issue, which is very topical, has a notable applicative relevance, since the expansion of the legislation on “facilitative” tax credits has, in fact, led to a wider application of the institute of the tax compensation, with the consequent need for greater controls by the Tax Administration Offices aimed at countering any offenses in the matter. In this perspective, the intervention of the United Sections of the Court of Cassation, prompted by two recent ordinances, is of fundamental importance to clearly define the notions of “non-existent credit” and “not usable credit” in order to identify exactly what are the time-limits of the action of recovery of credits unduly or irregularly used in compensation by the taxpayer, as well as what is the actual amount of the sanction that can be imposed.

Keywords: tax compensation, non-existent credits, not usable credits. debt collection notification, term of lapse, sanctions, principle of proportionality

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. I persistenti contrasti giurisprudenziali in merito all’individuazione del termine di decadenza per il recupero dei crediti inesistenti e non spettanti. - 3. La rilevanza della dicotomia “credito inesistente/credito non spettante” ai fini sanzionatori. - 4. Credito inesistente e credito non spettante: ipotesi ricostruttive. - 5. Considerazioni conclusive.

1. Con due recenti ordinanze interlocutorie, la Quinta Sezione della Corte di Cassazione ha richiesto l'intervento delle Sezioni Unite affinché sia definita la questione relativa alla differenziazione, ai fini procedurali e sanzionatori, tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti", in relazione alla quale sono emersi, negli ultimi anni, contrasti interpretativi nell'ambito della giurisprudenza di legittimità.

Più precisamente, con l'ordinanza Cass., sez. V, 2 dicembre 2022, n. 35536, è stata disposta la trasmissione degli atti al Primo Presidente affinché sia valutata l'opportunità di rimettere alle Sezioni Unite la questione della rilevanza della dicotomia "credito inesistente/credito non spettante" ai fini dell'individuazione del termine decadenziale da applicare per il recupero dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione dal contribuente.

Nella fattispecie esaminata dai giudici, la società contribuente contestava la legittimità dell'atto emesso dall'Agenzia dell'Entrate in relazione ai periodi di imposta 2006 e 2007, concernente il recupero di un credito d'imposta per l'acquisto di macchinari che, tuttavia, erano stati in concreto utilizzati in modo difforme rispetto a quanto stabilito dalla legge (L. 7 marzo 2001, n. 62), così perdendo il diritto all'agevolazione. Al riguardo, la contribuente eccepeva l'intervenuta decadenza del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria con riferimento all'anno di imposta 2006, ritenendo che, nel caso di specie, non potesse trovare applicazione il termine decadenziale di otto anni previsto dall'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, per il recupero di crediti inesistenti, posto che il credito contestato dall'Amministrazione finanziaria, invero, non avrebbe potuto essere qualificato come "inesistente", bensì come "non spettante" in ragione della non corretta utilizzazione dei macchinari acquistati, dovendo, conseguentemente, applicarsi il più breve termine decadenziale di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973.

Con la successiva ordinanza Cass., sez. V., 8 febbraio 2023, n. 3784, i giudici, tenuto conto delle ulteriori ricadute che nel nostro ordinamento discendono dalla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti (in particolare in tema di sanzioni), nonché della rilevanza della questione idonea a riproporsi in futuri giudizi, hanno ritenuto opportuno richiedere un intervento nomofilattico chiarificatore a più ampio raggio, sulla nozione stessa di credito inesistente e sulla sua differenziazione rispetto al credito non spettante.

Nel caso in esame, si era posta la questione relativa alla qualificazione come "inesistenti" ovvero come "non spettanti" dei crediti di imposta regolarmente maturati in capo alla società, ai sensi della L. n. 296/2006, in relazione agli investimenti in aree svantaggiate effettuati negli anni 2007, 2008 e 2009, i quali erano tutti utilizzabili a partire dall'anno 2014 e che, invece, la società aveva utilizzato in compensazione già dall'anno 2010.

Indubbiamente, il tema è di grande interesse e attualità, atteso che l'espansione della normativa in materia di crediti d'imposta "agevolativi" ha, di fatto, determinato un più ampio ricorso all'istituto della compensazione tributaria da parte dei contribuenti, con la conseguente necessità di maggiori controlli da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria volti a contrastare eventuali illeciti in materia.

In questa prospettiva, è di fondamentale importanza definire con chiarezza le nozioni di "credito inesistente" e "credito non spettante" al fine di individuare esattamente quali siano i termini decadenziali entro cui l'Ufficio possa disporre il recupero dei crediti indebitamente o irregolarmente utilizzati in compensazione dal contribuente, nonché quale sia l'entità della sanzione in concreto irrogabile.

2. Per quanto concerne il primo profilo, occorre richiamare le disposizioni di cui agli artt. 1, comma 421, L. n. 311/2004, e 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, mediante le quali il legislatore ha definito un apposito procedimento per il recupero dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione dal contribuente ed esposti nel modello di versamento F24; crediti che potrebbero non essere "intercettati" nell'ambito delle ordinarie procedure di liquidazione e controllo formale del dichiarato ex artt. 36-bis, 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 o 54-bis D.P.R. n. 633/1972, qualora non emergano dalla dichiarazione ma siano utilizzati in compensazione direttamente nel modello di versamento unificato.

Nello specifico, l'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, prevede che «per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative san-

zioni e interessi, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973». Nel caso in cui il contribuente non provveda al pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'Ufficio (comunque non inferiore a 60 giorni), si procede alla riscossione coattiva mediante iscrizione a ruolo, secondo le modalità previste dal D.P.R. n. 602/1973 (art. 1, comma 422, L. n. 311/2004).

La suddetta disposizione non contiene, tuttavia, alcuna specifica previsione in merito al termine decadenziale entro cui notificare l'avviso di recupero, per il quale si è, pertanto, ritenuto (almeno fino alle modifiche introdotte nel 2008) che potessero valere in ogni caso (vale a dire, senza distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti) i termini decadenziali ordinari previsti per la notifica del comune avviso di accertamento, stante il rinvio operato dallo stesso art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, alle disposizioni del D.P.R. n. 600/1973.

Con il successivo art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, il legislatore è intervenuto sul punto, precisando che «l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo».

Ebbene, dal raffronto tra tali disposizioni, è in linea di principio ragionevole ritenere che il termine di decadenza di otto anni previsto dall'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, si applichi nelle sole ipotesi in cui l'atto di recupero riguardi crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione nel modello di versamento F24; laddove, invece, il recupero abbia ad oggetto crediti non spettanti, il termine decadenziale per la notifica dell'atto di cui all'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, sarebbe quello ordinario previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, per la notifica dell'avviso di accertamento.

Eppure, nonostante la disposizione di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, si riferisca espressamente alle ipotesi in cui il contribuente utilizzi in compensazione nel modello di versamento F24 «crediti inesistenti», sono emersi, nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, dei contrasti interpretativi in merito all'applicabilità del più ampio termine decadenziale anche in relazione alle fattispecie che involgono crediti non spettanti.

In proposito, si richiamano le sentenze della Corte di Cassazione nn. 10112 e 19237 del 2017, secondo cui «L'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine ottennale per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per il comune avviso di accertamento» (in senso conforme, Cass., 16 luglio 2020, n. 24093; Cass., 13 gennaio 2021, n. 354).

Tale orientamento giurisprudenziale, che ritiene priva di fondamento la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti ai fini dell'applicazione del più lungo termine concesso all'Amministrazione per l'emissione dell'atto di recupero, è stato criticato dalla dottrina, in quanto non tiene in adeguata considerazione quanto disposto dal legislatore nell'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, il quale chiaramente riferisce l'applicabilità del termine di decadenza di otto anni alle fattispecie in cui l'atto di recupero riguardi «crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

Richiamando il contenuto della relazione illustrativa al D.L. n. 185/2008, è stato messo in evidenza che la suddetta norma è stata introdotta proprio allo scopo di «contrastare situazioni di frodolenzia nella condotta del contribuente in sede di autoliquidazione del debito funzionale ad ostacolare o, comunque, a rendere infruttuosa, l'azione di controllo ai danni dell'Erario» (COPPOLA P., *La fattispecie*

dell'indebitato 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, 1529).

L'intenzione del legislatore, in definitiva, è stata quella di rendere più incisiva l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria (prevedendo un più ampio termine decadenziale per la contestazione della violazione del contribuente) in tutti i casi di "autoliquidazione del debito" in cui potrebbe emergere una condotta fraudolenta, particolarmente insidiosa in quanto rilevabile, essenzialmente, soltanto a seguito di specifici riscontri di natura contabile, non essendo possibile, nella maggior parte dei casi, riscontrare tale violazione partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali (perché, per esempio, il credito viene "generato" direttamente nel modello F24, senza prima essere esposto in dichiarazione; ovvero perché si tratta di un credito "falsamente" creato, pur se riportato in dichiarazione, e poi utilizzato. Così, ALBANO A., *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedurali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.).

Tale condotta fraudolenta, evidentemente, non può che involgere l'utilizzo di crediti inesistenti, i quali, per essere utilizzati in sede di liquidazione/compensazione, richiedono, infatti, che il contribuente rappresenti situazioni di fatto inesistenti, artificiose, dichiarate come vere, ma invece false, ecc.; mentre l'utilizzo di crediti non spettanti presuppone dichiarazioni vere e genuine rappresentazioni dei fatti. Per i primi manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, che viene falsamente rappresentato; per i secondi, invece, il presupposto costitutivo sussiste, ma per altre ragioni il credito è da considerarsi come non spettante. In quest'ultimo caso, dunque, il contribuente non attua alcun comportamento artificioso, nessuna attività fraudolenta tale da ostacolare l'azione impositiva dell'Amministrazione finanziaria, la quale ne verifica la spettanza attraverso le normali attività di controllo (cfr. DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 219 ss.).

In questa misura, si giustifica l'applicazione del termine decadenziale di otto anni di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, in relazione alle sole ipotesi di contestazione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione nel modello di versamento F24.

Significativa, al riguardo, è inoltre la disposizione di cui all'art. 27, comma 17, D.L. n. 185/2008, la quale precisa che il maggior termine di decadenza «*si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati i crediti inesistenti utilizzati in compensazione*».

Alla luce di tale contesto normativo, i giudici della Quinta Sezione civile della Suprema Corte, sollecitati dall'ordinanza interlocutoria Cass., sez. VI, 29 dicembre 2020, n. 29717, con tre sentenze del 16 novembre 2021 (Cass. nn. 34443; 34444; 34445), sono opportunamente intervenuti sul tema, superando il predetto orientamento giurisprudenziale ed affermando il seguente principio di diritto: «*In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 1999, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - anche ai sensi dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997 (introdotto dall'art. 15, d.lgs. n. 158 del 2015) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972*» (per un commento a tali pronunce, cfr. ALBANO A., *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedurali*, cit., 245 ss.; LETIZIA L., *Crediti d'imposta "inesistenti" o "non spettanti": la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VII, 839 ss.).

L'interpretazione fornita dalle tre sentenze del 2021 – richiamata unicamente da Cass., 25 ottobre 2022, n. 31429 – non è stata, tuttavia, recepita dalla giurisprudenza successiva (Cass., 29 agosto 2022, n. 25436; Cass., 25 ottobre 2022, n. 31419), tant'è che, come rilevato in premessa, la Sezione tributaria della Cassazione, ravvisata la persistenza del contrasto interpretativo e tenuto conto della rilevanza della

questione, con ordinanza interlocutoria n. 35536 del 2 dicembre 2022, ha disposto la trasmissione degli atti al Primo Presidente affinché valuti l'opportunità di rimettere la causa alle Sezioni Unite.

3. La distinzione tra “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” assume una rilevanza decisiva anche ai fini sanzionatori, atteso che il legislatore ha previsto differenti sanzioni, sia sul piano amministrativo che sul piano penale, per le ipotesi in cui l'omesso versamento dei tributi sia conseguenza di un'irregolare compensazione di crediti esistenti, ovvero di una indebita compensazione, la quale, come noto, presuppone l'utilizzo di crediti del tutto inesistenti.

In particolare, per quanto concerne la sanzionabilità sul piano amministrativo delle violazioni in materia di compensazione fiscale, l'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, prevede, al comma 4, l'applicazione di una sanzione nella misura del 30% *«nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti»*. **Nel caso in cui, invece, siano utilizzati in compensazione crediti** inesistenti per il pagamento delle somme dovute, il successivo comma 5 prevede l'applicazione di una sanzione che varia dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi, escludendo espressamente che, in ipotesi siffatte, possa trovare applicazione la definizione agevolata prevista dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Lo stesso art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, definisce, opportunamente, la nozione di credito inesistente, per tale intendendosi *«il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»*.

Come si legge nella relazione illustrativa alle modifiche apportate all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, dal D.Lgs. n. 158/2015, *«il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur “sostanzialmente” inesistente, può essere facilmente “intercettato” mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità»*.

Di conseguenza, è possibile che l'Ufficio proceda all'irrogazione della sanzione nella misura del 30%, ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997, nei confronti di un contribuente che abbia omesso il versamento dei tributi dovuti in conseguenza dell'utilizzo in compensazione di un credito “sostanzialmente” non esistente, qualora tale inesistenza sia agevolmente riscontrabile per mezzo dei controlli formali della dichiarazione.

Anche sul piano penale, il legislatore ha differenziato la risposta sanzionatoria sulla base dell'inesistenza ovvero della non spettanza del credito utilizzato in compensazione dal contribuente.

L'art. 10-*quater*, al comma 1, prevede, infatti, la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versi le somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. Per le ipotesi in cui il contribuente abbia omesso il versamento delle somme dovute in conseguenza dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente per un importo annuo superiore a cinquantamila euro è, invece, prevista, al secondo comma, la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

A questo punto, è bene sottolineare che la nozione di credito inesistente rilevante ai fini dell'irrogazione della sanzione penale ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, non coincide pienamente con quella di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997. Si è detto, infatti, che sul piano amministrativo è definito “inesistente” 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 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. La norma penale non prevede, invece, una delimitazione della nozione di credito inesistente con riferimento alle procedure di cui agli articoli citati. È possibile, dunque, che l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente sia sanzionato sul piano penale nella forma più grave di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, nonostante l'ine-

sistenza del credito possa essere riscontrata agevolmente dall'Ufficio nell'ambito dei controlli formali della dichiarazione, diversamente da quanto previsto dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, ai fini dell'irrogazione della sanzione amministrativa.

L'esigenza di definire con chiarezza la nozione di credito inesistente – rilevante, come visto, anche ai fini sanzionatori – ha, così, indotto i giudici della Suprema Corte a richiedere, anche su questo punto, un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite.

4. Nell'attesa dell'intervento delle Sezioni Unite, ci si propone di svolgere alcune considerazioni sul tema, nel tentativo di ricondurre a sistema le diverse soluzioni sin qui prospettate in relazione alle varie ipotesi di contestazione di violazioni in materia di compensazione fiscale.

A questo proposito, occorre prendere le mosse dalla definizione di credito inesistente fornita dallo stesso legislatore nell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, la quale, come già rilevato, richiede il verificarsi di due condizioni: la mancanza dei presupposti costitutivi del credito e (congiunzione) l'impossibilità di riscontrare tale inesistenza mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972.

Ebbene, per quanto concerne l'individuazione dei presupposti costitutivi, bisognerebbe opportunamente svolgere delle considerazioni specifiche in relazione alle diverse tipologie di crediti di imposta utilizzabili in compensazione dal contribuente (in merito alla difficoltà di inquadrare sistematicamente tutti i vari crediti di imposta e condurre, in relazione ad essi, un'analisi di carattere unitario, cfr. DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, cit., 202 ss., il quale osserva che «la categoria giuridica "credito d'imposta" non riesce ad assumere una ben precisa connotazione, non solo per la confusione di linguaggio diffusa fra i pratici, nella prassi e nella giurisprudenza, ma anche in ragione dell'abnorme ed asistemico ricorso alla formula da parte del legislatore, che spesso usa il termine in ottica descrittiva, ma allo stesso tempo modella variegati, multiformi e fantasiosi crediti d'imposta, speciali regimi di detrazione, bonus, ecc., dotandoli di un sub sistema proprio, appesantito da frequenti superfetazioni legislative». Su questi profili, si vedano, inoltre, INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, in CASSESE S., diretto da, *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006).

In questa sede, non essendo possibile procedere ad un'attenta disamina per ciascuna tipologia di credito d'imposta, si ritiene necessario evidenziare che, con riferimento ai crediti di natura agevolativa, generalmente, il sorgere del diritto del contribuente a beneficiare dell'agevolazione non soltanto è subordinato all'effettivo sostenimento della spesa meritevole in relazione alla quale il legislatore ha previsto l'attribuzione del credito d'imposta, ma presuppone, altresì, che il contribuente ponga in essere specifici adempimenti (anche di natura meramente formale) che, in base alla legge istitutiva del credito, hanno valenza costitutiva. Si pensi, ad esempio, alla normativa sul *bonus* fiscale per gli interventi di riqualificazione ed efficientamento energetico degli immobili (art. 1, commi 344 e ss., L. n. 296/2006), in base alla quale l'omesso o il tardivo invio della comunicazione all'ENEA entro il termine specifico previsto dal legislatore costituisce una causa ostativa alla sua concessione (in proposito, cfr. INGRAO G., *Mancato/tardivo invio della comunicazione all'Enea e decadenza dall'ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronuncia della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 gennaio 2023 e in questo fascicolo).

Sicuramente, la circostanza che una irregolarità in un adempimento formale possa provocare il disconoscimento di un'agevolazione altrimenti spettante – in quanto correlata ad una spesa meritevole effettivamente sostenuta dal contribuente – può apparire come un'ingiustizia.

Non si possono, tuttavia, ignorare le disposizioni legislative che espressamente individuano determinati adempimenti formali quali elementi costitutivi del credito agevolativo, giungendo, in via interpretativa, ad attribuire a tali formalità una rilevanza differente rispetto a quella chiaramente definita dal legislatore. In ipotesi siffatte, appare chiaro, dunque, che l'inosservanza della prescrizione formale che, per legge, ha valenza costitutiva, impedisce il sorgere del diritto all'agevolazione.

In ogni caso, si rileva che la violazione delle regole procedurali prescritte a titolo costitutivo del credito, pur comportando la "sostanziale" inesistenza del credito stesso per difetto dei presupposti co-

stitutivi, non è di per sé sufficiente a determinarne l'inesistenza ai sensi dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997.

A tal fine, come già ribadito, è, altresì, necessario che tale inesistenza non sia riscontrabile dall'Ufficio nell'ambito dei controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972.

Il fatto che la suddetta disposizione ponga la nozione di credito inesistente in correlazione con la condizione (negativa) per cui tale inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati e cartolari della dichiarazione consente di ritenere che il *discrimen* tra le due fattispecie di indebita compensazione (sanzionata ai sensi dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997) e compensazione irregolare (sanzionata ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997) sia dato proprio dalla possibilità o meno per l'Ufficio di accertare "agevolmente" la violazione posta in essere dal contribuente mediante un esame diretto della dichiarazione e della documentazione di supporto ad essa.

Difatti, si è già evidenziato che potrebbero ricorrere delle ipotesi in cui, nonostante sia utilizzato in compensazione un credito sostanzialmente inesistente (perché privo dei presupposti costitutivi), sia comunque irrogata dall'Ufficio la sanzione più lieve prevista dall'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997, per l'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti, dal momento che tale violazione può facilmente essere riscontrata mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973.

In questo senso, potrebbe, allora, risultare utile verificare quali siano effettivamente i crediti contestabili nell'ambito dei controlli formali della dichiarazione, al fine di individuare esattamente le fattispecie di illegittima compensazione da sanzionare in forma più lieve ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997.

Da tale indagine, si potrebbero, inoltre, ricavare *a contrario* i crediti non accertabili secondo tali procedure che, pertanto, sarebbero da considerare "inesistenti" a fini sanzionatori ogniqualvolta si riscontri la violazione, da parte del contribuente, di una prescrizione (anche di natura meramente formale) avente rilevanza costitutiva.

Orbene, nell'ambito dei controlli automatizzati, l'Ufficio, com'è noto, non ha il potere di operare una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti nella dichiarazione, né può operare una propria valutazione o stima degli stessi, ma può solo compiere attività istruttoria dal raffronto tra la dichiarazione, documenti e le risultanze dell'anagrafe tributaria.

La liquidazione della dichiarazione *ex art.* 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973, (analogamente a quanto stabilito dall'omologa disposizione nell'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972), cui segue la formazione del ruolo e la notificazione della cartella di pagamento, consiste, infatti, in un controllo, mediante procedure automatizzate, dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria che, per queste sue caratteristiche, costituisce un'attività diversa da quella accertativa (cfr. 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*, cit., 1531 ss.).

Lo stesso accade nel controllo formale del dichiarato operato ai sensi dell'art. 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973, nell'ambito del quale possono emergere solo violazioni rilevabili direttamente dalla dichiarazione e dell'allegata documentazione di supporto.

Come espressamente previsto dal legislatore, l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito delle suddette procedure, può, dunque, provvedere a «*ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni*» (art. 36-*bis*, comma 2, lett. e, D.P.R. n. 600/1973), nonché, senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli artt. 37 ss. D.P.R. n. 600/1973, «*determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti*» (art. 36-*ter*, comma 2, lett. d, D.P.R. n. 600/1973).

Occorre, comunque, chiarire che il controllo formale della dichiarazione non riguarda necessariamente tutti i crediti esposti dal contribuente nel modello dichiarativo, ma soltanto quelli che confluiscono nel Quadro "RN", nel quale sono riassunti tutti i dati, indicati negli altri quadri del modello di dichiarazione, utili per determinare l'imposta dovuta dal contribuente.

In particolare, concentrando l'analisi sul modello di dichiarazione "Redditi - Persone fisiche", risultano di interesse, ai nostri fini, i crediti indicati nei righe "RN27" e seguenti (tra questi, crediti per erogazione sportiva, per bonifica ambientale, per monopattini elettrici e servizi di mobilità elettrica, per depuratori d'acqua e riduzione del consumo di plastica, ecc.), i quali potrebbero essere utilizzati in compensazione dal contribuente per estinguere altri debiti di natura fiscale o extrafiscale.

Con riferimento a tali crediti, è sostenibile che, qualora l'Ufficio dovesse accertare, nell'ambito di un controllo formale della dichiarazione *ex art. 36-ter* D.P.R. n. 600/1973, che il contribuente non ha effettivamente sostenuto la spesa per la quale è prevista l'attribuzione del credito (perché, ad esempio, non è stata fornita la documentazione richiesta, comprovante l'acquisto del monopattino elettrico), l'eventuale utilizzo in compensazione di tale credito (sostanzialmente inesistente per difetto dei presupposti costitutivi) sarà, comunque, sanzionato nella misura del 30%, secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997, dal momento che la sua inesistenza è stata "agevolmente" rilevata dall'Ufficio mediante un riscontro tra la dichiarazione e i documenti sulla base dei quali la stessa è stata redatta.

Vi sono, tuttavia, altri crediti da esporre in dichiarazione che non confluiscono nel "Quadro RN" e che, pertanto, non potrebbero essere contestati nell'ambito di un controllo formale.

Si pensi ai crediti indicati nel "Quadro RU" del fascicolo 3 del modello di dichiarazione "Redditi - Persone fisiche" (tra questi, crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, formazione 4.0, investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato, ecc.), i quali, se utilizzati in compensazione dal contribuente in violazione di regole (anche meramente formali) prescritte a titolo costitutivo, determineranno, in ogni caso, l'irrogazione della più grave sanzione di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, poiché si tratta di crediti sostanzialmente non esistenti e la cui inesistenza non è riscontrabile dall'Ufficio mediante i controlli formali della dichiarazione.

La contestazione di tali crediti, laddove utilizzati in compensazione nel modello di versamento F24, potrà, dunque, avvenire - prelievi indagini mirate e specifiche - con la notifica dell'avviso di recupero del credito di imposta di cui all'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, entro il termine decadenziale di otto anni di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, e sarà, conseguentemente, irrogata la sanzione nella misura dal 100% al 200% del credito stesso.

Qualora, invece, si tratti di un credito realmente esistente, il quale è stato, tuttavia, utilizzato in compensazione in modo irregolare (e dunque, in violazione di regole non prescritte a titolo costitutivo), la sua contestazione avrà luogo con la notifica dell'avviso di recupero del credito di imposta entro i termini ordinari di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, con applicazione della sanzione nella misura del 30%, secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997.

A questo punto, occorre, però, rilevare che le considerazioni sin qui svolte si basano sulla nozione di credito inesistente così come definita dal legislatore nell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, la quale, invero, non ha una portata generale, bensì una rilevanza limitata ai fini dell'irrogazione delle sanzioni amministrative previste per le violazioni in materia di compensazione fiscale.

Si è detto che, in ambito penale, la nozione di credito inesistente appare essere più ampia, dal momento che l'art. 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, non prevede una delimitazione di tale nozione con riferimento alle suddette procedure di controllo formale della dichiarazione.

Eppure, per ragioni di coerenza sistematica e in ossequio al principio di proporzionalità, sarebbe opportuno interpretare la disposizione di cui al citato art. 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, in senso conforme alla definizione di credito inesistente di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, posto che la condotta del contribuente espressiva di un disvalore tale da giustificare l'applicazione di una più grave sanzione (nella specie, la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) è quella che si caratterizza per l'utilizzo in compensazione di un credito che non solo non sussiste realmente, ma la cui inesistenza non risulti, altresì, agevolmente riscontrabile dall'Ufficio mediante i controlli automatizzati e cartolari della dichiarazione, richiedendo, piuttosto, lo svolgimento di una più penetrante attività istruttoria.

Se volessimo, dunque, tentare di ricostruire una definizione generale di credito inesistente - che possa valere sia ai fini dell'irrogazione della sanzione amministrativa, sia ai fini dell'irrogazione della

sanzione penale, nonché in ambito procedimentale per l'individuazione del termine decadenziale da applicare – la nozione definita dal legislatore nell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, potrebbe costituire un utile e opportuno riferimento.

Si dovrebbero, così, ritenere “inesistenti” i soli crediti in relazione ai quali manchino, in tutto in parte, i presupposti costitutivi (anche di natura formale), e la cui inesistenza non sia riscontrabile dall'Ufficio mediante le procedure di controllo formale della dichiarazione; per tali soli crediti si dovrebbe ammettere l'applicazione del termine decadenziale di otto anni per la notifica dell'avviso di recupero e l'irrogazione delle sanzioni più gravi di cui agli artt. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, e 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000.

La nozione di credito non spettante sarebbe, invece, individuata in via residuale, ricomprendendo tutte quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso, nonché quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerge direttamente dai controlli *ex artt. 36-bis e 36-ter* D.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* D.P.R. n. 633/1972.

5. Dall'indagine sin qui svolta, è emerso che permangono ancora oggi in giurisprudenza contrasti interpretativi in merito alla rilevanza, ai fini procedurali e sanzionatori, della distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti.

Si è reso evidente che, invero, tale differenziazione assume una rilevanza decisiva sia ai fini dell'individuazione del termine decadenziale entro cui procedere alla contestazione e al recupero del credito (inesistente o non spettante) illegittimamente utilizzato in compensazione dal contribuente, sia ai fini della determinazione della sanzione (amministrativa o penale) in concreto irrogabile.

In quest'ottica, appare, dunque, di primaria importanza definire con esattezza la nozione di credito inesistente e chiarire la sua differenziazione rispetto alla nozione di credito non spettante.

Su questi profili, sono state chiamate a pronunciarsi le Sezioni Unite della Cassazione, dal momento che, ad oggi, manca una definizione normativa di credito inesistente che abbia una portata generale.

A questo proposito, si ritiene che la nozione definita dal legislatore nell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, possa costituire un utile e opportuno riferimento: il fatto che la suddetta disposizione ponga la nozione di credito inesistente in correlazione con la condizione (negativa) per cui tale inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati e cartolari della dichiarazione consente, infatti, di limitare l'applicazione della sanzione più incisiva soltanto nelle ipotesi in cui la condotta del contribuente risulti davvero essere particolarmente grave ed insidiosa.

Adottando, dunque, una nozione di credito inesistente di portata generale, corrispondente a quella definita dal legislatore nell'ambito della normativa sanzionatoria amministrativa, si dovrebbero, conseguentemente, escludere dall'ambito di applicazione delle più gravi sanzioni di cui agli artt. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, e 10-*quater*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, tutte quelle ipotesi in cui il credito sia utilizzato in compensazione in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo, nonché quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerge direttamente dai controlli formali della dichiarazione. In questi casi, infatti, non si potrebbe propriamente parlare di “credito inesistente” sul piano giuridico, bensì di “credito non spettante”, con la conseguente applicazione del relativo regime procedimentale e sanzionatorio, dal momento che la condotta posta in essere dal contribuente – pur nelle ipotesi in cui involga crediti sostanzialmente inesistenti – risulta connotata da scarsa insidiosità.

Ciò posto, si potrebbero avanzare delle perplessità in merito alla equiparazione sul piano sanzionatorio tra le fattispecie di irregolare compensazione di crediti esistenti (ma non spettanti) e quelle di indebito utilizzo in compensazione di crediti sostanzialmente inesistenti, laddove tale inesistenza possa essere riscontrata mediante le procedure di controllo formale della dichiarazione.

Nel primo caso, infatti, l'omesso versamento dei tributi da parte del contribuente è una conseguenza dell'utilizzo in compensazione di un credito esistente, seppur non utilizzabile in virtù di specifiche limitazioni legislative; nell'altro caso, invece, l'omesso versamento dei tributi consegue all'utilizzo in compensazione di un credito che realmente non esiste e che, in quanto tale, non può neppure essere chiesto a rimborso dal contribuente.

Potrebbe, pertanto, apparire irragionevole la previsione di una medesima sanzione per le due fattispecie nelle ipotesi in cui la violazione posta in essere dal contribuente risulti agevolmente accertabile dall'Ufficio nell'ambito delle suddette procedure.

D'altra parte, se si osserva che, in materia tributaria, il disvalore della condotta è rappresentato dalla capacità del contribuente di occultare materia imponibile, rendendo difficoltosa l'attività di accertamento dell'Ufficio, le suddette perplessità non hanno più ragione di porsi, dal momento che il disvalore espresso dalle due condotte sopra descritte appare essere identico.

Analoghe considerazioni possono svolgersi anche con riferimento alla questione relativa all'individuazione del termine decadenziale per il recupero dei crediti illegittimamente utilizzati in compensazione dal contribuente.

Indipendentemente dalla effettiva/sostanziale esistenza del credito, se la violazione posta in essere dal contribuente è agevolmente riscontrabile dall'Ufficio nell'ambito delle procedure di controllo formale della dichiarazione, non avrebbe senso prevedere l'applicazione di un termine di decadenza più lungo.

Un raddoppio dei termini decadenziali sarebbe, pertanto, ammissibile nelle sole ipotesi in cui il credito utilizzato in compensazione sia inesistente e tale inesistenza non possa essere riscontrata ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973, o 54-bis D.P.R. n. 633/1972.

Questa interpretazione risulta coerente con quanto affermato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze gemelle del 2021, nn. 34443, 34444, 34445, secondo cui l'applicazione del termine di decadenza di otto anni, previsto dall'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, «presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - anche ai sensi dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997 - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972».

Alla luce di quanto sinora esposto, non appare, invece, condivisibile quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui la distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti sarebbe priva di fondamento logico-giuridico, quanto meno ai fini dell'individuazione del termine decadenziale entro cui notificare l'avviso di recupero di cui all'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004.

L'attuale contesto normativo, come visto, non consente di sostenere una simile soluzione interpretativa, al punto da ritenere che forse – almeno per questo aspetto – non sarebbe stata davvero necessaria la trasmissione degli atti al Primo Presidente per un'eventuale pronuncia delle Sezioni Unite (in questo senso, RENDA A., *Alle SS.UU. i termini di accertamento dei crediti non spettanti e inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2023, 3, 221 ss.).

L'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, infatti, riferisce chiaramente l'applicabilità del termine di decadenza di otto anni alle fattispecie in cui l'atto di recupero riguardi «crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

Un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite su questi profili sarebbe, pertanto, da apprezzare nella misura in cui consenta di superare definitivamente i contrasti interpretativi sinora emersi in materia.

La questione davvero centrale, in relazione alla quale si ritiene auspicabile un intervento delle Sezioni Unite – se non, addirittura, del legislatore – riguarda non già la rilevanza della distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini dei termini decadenziali da applicare per il recupero, bensì l'individuazione di una nozione di credito inesistente di portata generale, che possa valere sia in ambito procedimentale che in ambito sanzionatorio, amministrativo e penale.

In questo senso, è da apprezzare l'ordinanza Cass., sez. V., 8 febbraio 2023, n. 3784, mediante la quale i giudici hanno richiesto un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite sulla nozione stessa di credito inesistente e sulla sua differenziazione rispetto al credito non spettante.

Non possiamo, dunque, che attendere eventuali ulteriori sviluppi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO A., *La compensazione di crediti “inesistenti” e “non spettanti”*: regime sanzionatorio e profili procedurali, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, VII, 245 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il trattamento tributario dell’indebita compensazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 8, 2155 ss.
- CALIFANO C., *Indebita compensazione del credito d’imposta per ricerca e sviluppo e attività di controllo volte alla contestazione dell’inesistenza dei crediti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, III, 254 ss.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *il fisco*, 2015, 41, 3929 ss.
- 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.
- DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d’imposta: polimorfismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, 201 ss.
- FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d’imposta*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006
- GAETA A., *Inapplicabile il termine di decadenza di 8 anni per l’avviso di recupero se il credito è soltanto “non spettante”*, in *il fisco*, 2022, 1, 81 ss.
- GARGIULO G. - LUPI R., *Controllo ordinario delle dichiarazioni e recupero dei crediti inesistenti “compensati”*: un coordinamento possibile, in *Dialoghi tributari*, 2009, 4, 458 ss.
- INGRAO G., *Mancato/tardivo invio della comunicazione all’Enea e decadenza dall’ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronunzia della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 23 gennaio 2023 e in questo fascicolo
- INGRAO G., *Profili sanzionatori connessi all’irregolare o indebita acquisizione di rimborsi fiscali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 1, 62 ss.
- INGROSSO M., *Il credito d’imposta*, Milano, 1984
- LETIZIA L., *Crediti d’imposta “inesistenti” o “non spettanti”*: la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VII, 839 ss.
- LOGOZZO M., *Gli incerti confini dell’indebita compensazione dei crediti inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2661 ss.
- LOVISOLO A., *Credito “inesistente” e credito “non spettante” ai fini del termine di decadenza: la Cassazione dimentica il credito “non utilizzabile” in relazione alle sanzioni*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 1, 29 ss.
- RENDA A., *Alle SS.UU. i termini di accertamento dei crediti non spettanti e inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2023, 3, 221 ss.
- ZACCARIA F., *Crediti non spettanti, crediti inesistenti e atti di recupero: cosa è cambiato dal 2016*, in *il fisco*, 2016, 11, 1050 ss.

Lineamenti definatori del principio di proporzionalità delle sanzioni

Defining outlines of the principle of proportionality of sanctions

ADRIANA SALVATI

Abstract

Il contributo esamina il contenuto del concetto di proporzionalità delle sanzioni e la sua autonomia definitoria attraverso l'esame della giurisprudenza europea ed interna.

Parole chiave: sanzioni, proporzionalità, uguaglianza

Abstract

The contribution examines the content of the concept of proportionality of sanctions and its definitional autonomy through the examination of European and domestic jurisprudence.

Keywords: sanctions, proportionality, equality

SOMMARIO: **1.** La pronuncia della Corte di Giustizia europea. – **2.** Sfumature definitorie del principio di proporzionalità nella giurisprudenza europea. – **3.** Relativismo del principio di proporzionalità ed etica del corrispondere. – **4.** La commistione tra proporzionalità e uguaglianza nella giurisprudenza costituzionale. – **5.** Proporzionalità ed equilibrismi tributari.

1. La pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea 8 marzo 2022, causa C-205/20, consente alcune riflessioni in merito al principio di proporzionalità delle sanzioni, del quale ribadisce la natura cogente.

L'occasione è data dall'applicazione della Direttiva 96/71/CEE relativa al distacco dei lavoratori, nell'ambito di una prestazione di servizi, e la questione centrale è quella relativa alla corretta applicazione dell'art. 20 della Direttiva 2014/67, laddove esige che le sanzioni da esso previste siano proporzionate.

Fermo restando il costante orientamento della giurisprudenza europea in merito alla richiesta di applicazione, da parte dei singoli e dinanzi ai giudizi nazionali, delle disposizioni incondizionate e sufficientemente precise di una Direttiva (sentenza del 6 novembre 2018, C-684/16), la pronuncia si segnala per i chiarimenti forniti sulla cogenza del principio.

La Corte precisa, in prima battuta, che l'art. 20 della Direttiva 2014/67 prevede che gli Stati membri stabiliscano le sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali, adottate in attuazione della Direttiva stessa, e che le sanzioni così previste devono essere, in particolare, proporzionate: il requisito di proporzionalità delle sanzioni previsto da detta disposizione è di carattere incondizionato, sancendo la necessità del requisito in termini assoluti. Ne consegue che il divieto di adottare sanzioni sproporzionate non richiede l'emanazione di alcun atto delle istituzioni dell'Unione e non consente agli Stati membri di condizionare o di restringere la portata di tale divieto.

Con riguardo, poi, al carattere di sufficiente precisione del requisito stesso, la Corte afferma che, se è vero che la disposizione concede agli Stati membri un certo margine di discrezionalità nel definire il regime sanzionatorio applicabile, in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione della citata Direttiva, tale margine di discrezionalità trova un limite nel divieto di prevedere sanzioni sproporzionate. Ed infatti, la circostanza che gli Stati membri dispongano di un margine di discrezionalità non esclude, di per sé, che possa esercitarsi un controllo giurisdizionale al fine di verificare se lo Stato membro abbia ecceduto i limiti fissati a tale margine di discrezionalità (la sentenza richiama, per analogia, le pronunce del 24 ottobre 1996, causa C-72/95 e del 26 giugno 2019, causa C-723/17). In sostanza, la Corte europea ritiene che il requisito di proporzionalità delle sanzioni, previsto dall'art. 20 citato, sia incondizionato e sufficientemente preciso da poter essere invocato da un singolo e applicato dalle Autorità amministrative, nonché dai giudici nazionali.

Il rispetto del principio di proporzionalità costituisce un principio generale del diritto dell'Unione e si impone agli Stati membri nell'attuazione di tale diritto, anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili (sentenze 26 aprile 2017, causa C-564/15 e 27 gennaio 2022, causa C-788/19).

Ora, nel caso di specie, la normativa nazionale eccedeva i limiti di quanto necessario per la realizzazione dei propri obiettivi e tanto in ragione della combinazione delle sue diverse caratteristiche e, in particolare, del cumulo senza limite massimo di ammende che non potevano essere inferiori a un importo predefinito, caratteristiche che, considerate isolatamente, non avrebbero violato necessariamente detto requisito.

In tale contesto, per garantire la piena applicazione del requisito di proporzionalità delle sanzioni, la Corte ritiene sufficiente disapplicare le disposizioni nazionali nei soli limiti in cui esse ostano all'irrogazione di sanzioni proporzionate.

La sentenza chiarisce, infine, che questa interpretazione non sarebbe messa in discussione dai principi della certezza del diritto, della legalità dei reati e delle pene o della parità di trattamento. Ed infatti, il principio della certezza del diritto esige che la normativa sia chiara e precisa, affinché i singoli possano conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e regolarsi di conseguenza; il principio di legalità dei reati e delle pene implica, in particolare, che la legge definisca chiaramente i reati e le pene che li puniscono (sentenza 28 marzo 2017, causa C-72/15); infine, il requisito della parità di trattamento non è violato dalle previsioni dell'art. 20 della Direttiva 2014/67 che implica una limitazione delle sanzioni, consentendo alle Autorità nazionali di irrogare sanzioni diverse in funzione della gravità dell'illecito sulla base della normativa nazionale applicabile. E del resto anche il principio di irretroattività della legge penale non è di ostacolo a tale interpretazione del principio di proporzionalità e questo perché l'irretroattività impedisce che un giudice possa, nel corso di un procedimento penale, aggravare il regime di responsabilità penale di coloro che sono oggetto di un procedimento siffatto, ma non osta, per contro, all'applicazione a questi ultimi di pene più lievi (sentenza 5 dicembre 2017, causa C-42/17).

La pronuncia ribadisce un principio fondamentale, più volte espresso dalla giurisprudenza europea, vale a dire che la proporzionalità costituisce un limite indiscusso, cogente e immediatamente applicabile e questo perché viene riconosciuto al precetto un carattere di sufficiente precisione, indicato dalla Corte stessa come essenziale affinché i singoli possano farlo valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro, qualora esso abbia omissso di trasporre la Direttiva in diritto nazionale entro i termini o l'abbia recepita in modo non corretto (sentenza 6 novembre 2018, causa C-684/16).

Invero, nel percorso argomentativo, la sentenza finisce con il far coincidere la tesi da dimostrare con un postulato, trasformando il contenuto del requisito in un assioma evidente di per sé, laddove afferma apoditticamente che il principio di proporzionalità è sufficientemente preciso perché ha un contenuto preciso, costituendo un limite alla discrezionalità dei singoli Stati. Tale affermazione comporta poi l'applicazione, nel caso specifico, di una regola quantitativa: la Corte, sotto il profilo contenutistico della violazione del principio, afferma che la combinazione delle sanzioni stabilite dal legislatore interno viola il principio di proporzionalità, mentre l'adozione della singola sanzione sarebbe stata conforme. Ecco allora che la pronuncia consente alcune riflessioni sull'evoluzione del concetto di proporzionalità

e tanto sia alla luce del contributo della giurisprudenza europea sia in ragione dell'evoluzione del nostro ordinamento interno.

2. L'attribuzione del carattere di sufficiente precisione al principio di proporzionalità stride con la vaghezza dei contorni definitivi che caratterizza tale principio e che gli consente quella flessibilità trasversale tipica dei concetti mobili. Ed infatti, nell'ordinamento europeo, la proporzionalità è un concetto complesso e poliedrico in grado di assumere diversi significati e sfumature (come reazione adeguata o mezzo più ragionevole tra più azioni possibili ed efficaci, o ancora bilanciamento tra realizzazione dell'interesse pubblico e sacrificio di quello del privato), potendo trovare varie applicazioni, tant'è che la Corte di Giustizia lo ha utilizzato anche come test per la sindacabilità degli atti o come criterio interpretativo della normativa comunitaria primaria (si pensi alla storica sentenza 17 dicembre 1970, causa C-11/70).

Il principio si pone come limite esterno alla discrezionalità degli Stati membri che possono scegliere le sanzioni che ritengono più opportune, fermo restando il rispetto del diritto europeo e dei suoi principi generali e, in particolare, del principio in esame (Corte di Giustizia, sentenza 27 gennaio 2022, causa C-788/18; 26 giugno 2019, causa C-723/17; 29 ottobre 2010, causa C-188/09).

Il limite, poi, diviene esso stesso "cardine" del sistema sanzionatorio, tant'è che la giurisprudenza europea sottolinea sovente la necessità che le misure restrittive soddisfino la proporzionalità e siano idonee a garantire il raggiungimento dello scopo con esse perseguito, senza eccedere quanto necessario a tal fine (Corte di Giustizia, 13 ottobre 2022, causa C-431/21; 19 luglio 2012, causa C-263/11; 17 luglio 2014, causa C-272/13; 15 dicembre 2005, causa C-148/04; 11 novembre 1981, causa C-203/80; 31 gennaio 1984, cause riunite C-286/82 e 26/83; 21 settembre 1989, causa C-68/88). In sostanza, la severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse reprimono, garantendo, in particolare, un effetto realmente dissuasivo, fermo restando il rispetto del principio generale di proporzionalità (sentenza 21 dicembre 2021, causa C-124/20).

Le declinazioni del principio sono diverse e variegata (sul tema GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo [e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'Unione Europea]*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 2019, 6, 903 ss.). Basti richiamare la storica pronuncia della Corte (Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, causa C-299/86) che evidenziava come le differenze tra le violazioni non possono giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le diverse categorie di infrazioni, per cui, ad esempio, una normativa nazionale la quale punisca più severamente le infrazioni concernenti l'IVA all'importazione, rispetto a quelle concernenti l'IVA sulle cessioni di beni all'interno del Paese, sarebbe incompatibile con l'art. 95 del Trattato, qualora tale differenza fosse sproporzionata rispetto alla diversità delle due categorie di infrazioni. E, in ogni caso, la maggiore o minore difficoltà con la quale un'infrazione può essere scoperta non può giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le due categorie di infrazioni.

Nelle pronunce relative alle frodi IVA, poi, la Corte di Giustizia ha affermato, con riferimento all'esercizio da parte degli Stati membri della facoltà di introdurre forme di responsabilità solidale, per contrastare le frodi, o previsioni di presunzioni legali per la loro applicazione, che sussiste comunque un limite a tale facoltà individuato nel rispetto dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità (sentenze 12 gennaio 2006, nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 e 11 maggio 2006, nella causa C-384/04). Ancora in tema di IVA, la Corte ha sottolineato che le modalità di determinazione della sanzione che prevedono forme di applicazione automatica, non consentono alle Autorità fiscali di individualizzare la sanzione inflitta, al fine di assicurarsi che quest'ultima non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e nell'evitare l'evasione (sentenza 15 aprile 2021, causa C-935/19).

Anche in ambito doganale, la giurisprudenza europea, sulla base del rinvio interpretativo previsto dall'art. 267 TFUE, ha svolto un fondamentale lavoro di rielaborazione dei principi generali del diritto sanzionatorio doganale che, in ambito europeo, devono essere rispettati dai singoli Stati. E con riguardo

al principio di proporzionalità, la Corte ha affermato che esso implica che la sanzione, in caso di violazione di un obbligo derivante dal diritto doganale, non sia più grave di quanto necessario. Inoltre, in caso di alternativa tra misure diverse nei confronti degli operatori, la dogana (o il giudice, in sede di ricorso) deve adottare quella che impone oneri minori o, comunque, quella meno restrittiva (Corte di Giustizia, 3 marzo 2020, causa C-482/18; 20 giugno 2013, causa C-259/12).

Le diverse applicazioni del principio consentono, quindi, di enucleare un contenuto chiaro e specifico della proporzionalità, che attiene, in primo luogo, alla valutazione dell'adeguatezza della sanzione, che comporta in sostanza una valutazione del rapporto tra il mezzo impiegato ed il fine che si intende perseguire, in termini di congruità; in secondo luogo, alla sua necessarietà, che si traduce nell'obbligo di scelta per la soluzione che, nella fattispecie concreta, implichi il raggiungimento dell'obiettivo attraverso il minimo sacrificio degli interessi confliggenti; infine, alla proporzionalità in senso stretto, la quale implica che la misura adottata dai pubblici poteri non debba essere tale da gravare in maniera eccessiva sull'interessato e da risultargli, perciò, intollerabile (Corte di Giustizia, 15 dicembre 2005, causa C-148/04; 6 ottobre 2009, causa C-153/08). Sicché, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e gli inconvenienti causati dalla stessa non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti (sentenza 20 marzo 2018, causa C-537/16).

3. Le pronunce della Corte di Giustizia hanno naturalmente influenzato anche la nostra giurisprudenza interna, che, nel tempo, ha adeguato i contorni definitivi del principio nei diversi settori del nostro ordinamento. Eppure l'evoluzione del concetto è strettamente correlata a quella della sanzione e della sua funzione nel sistema, e tanto a partire dalla definizione della pena in ambito penalistico e del relativo influsso negli altri settori dell'ordinamento.

Come noto, in linea generale e in via di prima approssimazione, il principio di proporzionalità allude alla necessità che vi sia una proporzione tra la gravità della violazione e la sanzione che l'ordinamento commina come risposta a tale comportamento: in ragione del tipo di *vulnus* causato all'ordinamento dalla violazione posta in essere, va graduata la risposta sanzionatoria, non potendosi trattare allo stesso modo comportamenti che esprimono un diverso disvalore o una diversa gravità della violazione perpetrata.

Tale principio, in origine, era valorizzato ed interpretato alla luce della c.d. tesi retributiva, secondo cui la proporzione è connessa a quell'idea di giustizia per cui al male deve corrispondere il male, in un rapporto proporzionale che assicura che la pena non diventi ingiusta perché non meritata o irrisoria (PELLISSERO M., *Le metamorfosi della pena in fase esecutiva tra funzione rieducativa e legalità della pena. Una lettura sostanziale della crisi del giudicato*, in PALIERO C.E. - VIGANÒ F. - BASILE F. - GATTA G.L., a cura di, *La pena, ancora: tra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, Milano, 2018, 335 ss.).

«Si marchia qualcosa col fuoco, per farla imprimere nella memoria: solo ciò che non cessa “di far male”, resta nella memoria - questo è un principio fondamentale della più antica (e purtroppo anche più duratura) psicologia sulla terra», diceva Nietzsche (NIETZSCHE F., *Genealogie der Moral. Eine Streitschrift*, Leipzig, 1887, II, 3). E del resto, anche Kant sosteneva che la pena non può mai essere comminata «semplicemente come strumento, per favorire un altro bene», sia esso del reo o della società. Al contrario, la pena deve in tutti i casi essere inflitta al reo, per il solo fatto che ha commesso un delitto: la legge penale è un imperativo categorico e guai a che si... eviti al condannato la pena, o anche soltanto una parte di essa (KANT E., *Metaphysik der Sitten*, Konigsberg, 1797, 73 ss.).

Senonché, nel tempo, in linea con l'evoluzione delle teorie sulla funzione della pena, della finalità rieducativa della stessa, in definitiva in un'ottica di pluridimensionalità della pena, la proporzionalità ha acquistato portata e vitalità eccedente i limiti connessi a tale tesi, tant'è che oggi, quello di proporzione, dovrebbe essere considerato un principio generale dell'ordinamento (EUSEBI L., a cura di, *La funzione della pena: il commiato da Kant e da Hegel*, Milano, 1989).

Approfondendo il contenuto proprio del principio, e senza pretesa di esaustività, si può sottolineare la sussistenza di diversi orientamenti che valorizzano differenti aspetti della proporzionalità, che può

essere intesa in senso oggettivo o soggettivo, assoluto o relativo: nel primo caso, si valuta la corrispondenza tra il disvalore della violazione e il pregiudizio subito dall'interesse offeso, il danno sociale; nel secondo caso, invece, si commisura la pena all'intensità soggettiva della colpevolezza. Si può poi discernere tra la pena e l'illecito commesso in sé e per sé (proporzionalità assoluta) e quella inquadrata nel contesto di una valutazione comparativa con altro illecito (proporzionalità relativa).

In quest'ottica, il contenuto sostanziale del principio si è rimodulato, stante l'inconciliabilità della funzione rieducativa della pena con trattamenti sproporzionati alla gravità del reato, atteso che una responsabilità senza misura rischia di dissolvere ogni responsabilità effettiva, rinviando l'imputazione all'infinito.

Il principio ha poi assunto nuove sfumature con l'affermarsi della funzione riparativa della pena, e questo soprattutto con riguardo alla c.d. criminalità economica o di impresa e nell'intento di valorizzare la pena come rimedio, superando la logica del castigo, secondo «*un'etica del corrispondere*» (l'espressione è di JEAN-LUC NANCY, *Etica del corrispondere*, in *MicroMega*, 1997, 1): muovendo da una lettura relazionale del fenomeno criminoso tra condotta e danno, la proporzionalità della sanzione viene valutata nell'ottica riparatoria, con attenzione alla relazione di sufficienza della sanzione rispetto al danno subito (sul tema MANNOZZI G. - LODIGIANI G., *La giustizia riparativa. Formanti, parole e metodi*, Torino, 2017).

Ecco allora che, nella struttura della sanzione, la proporzionalità assume i contorni adeguati alla funzione che con la sanzione si intende perseguire, conformandosi alle necessità del sistema nelle sue diverse articolazioni.

4. La connotazione autonoma del principio di proporzionalità, come verificato, è stata frutto di una progressiva elaborazione del suo ruolo, in connessione a quello specifico della sanzione.

In tempi meno recenti, invece, in mancanza di una previsione espressa che ne definisse i contorni, il principio è stato sovente ricondotto nell'alveo di quello di uguaglianza, costituendo uno strumento di realizzazione di quell'esigenza di eguaglianza di trattamento che informa la stessa idea di giustizia e questo perché, in assenza di commisurazione della pena alla gravità della violazione, si tratterebbero in modo ingiustificatamente diverse situazioni eguali (sul tema, per tutti, DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 80 ss.). Ed infatti, nella nostra Costituzione manca una codificazione del principio di proporzionalità della sanzione, anche se la Corte costituzionale lo ha più volte ritenuto immanente nel sistema, proprio ricavandolo dal principio di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 e ritenendolo un requisito interno alla funzione rieducativa della pena sancito dall'art. 27 Cost. (Corte cost., 14 aprile 1980, n. 50; 25 luglio 1994, n. 341). Tant'è che la Corte costituzionale, in numerose pronunce, ha ritenuto le scelte discrezionali del legislatore in materia sanzionatoria non sindacabili nel giudizio di costituzionalità, sicché non spetterebbe alla Corte rimodulare le scelte punitive effettuate dal legislatore, né stabilire quantificazioni sanzionatorie (Corte cost., 25 maggio 1979, n. 26; 20 maggio 1980, n. 72; 27 maggio 1982, n. 103; 16 febbraio 1989, n. 49), salvo che sia travalicato il limite della ragionevolezza (Corte cost. 2 ottobre 1982 n. 167; 24 novembre 1982, n. 199; 29 marzo 1984, n. 84; 9 giugno 1986 n. 132).

Il principio di proporzionalità, allora, assumeva la valenza del principio di uguaglianza senza una connotazione specifica e, con la nota sentenza n. 409/1989, la Corte costituzionale affermava che «*il principio di uguaglianza, di cui all'art. 3, primo comma, Cost., esige che la pena sia proporzionata al disvalore del fatto illecito commesso, in modo che il sistema sanzionatorio adempia nel contempo alla funzione di difesa sociale ed a quella di tutela delle posizioni individuali; le valutazioni all'uopo necessarie rientrano nell'ambito del potere discrezionale del legislatore, il cui esercizio può essere censurato, sotto il profilo della legittimità costituzionale, soltanto nei casi in cui non sia stato rispettato il limite della ragionevolezza*». Questo approccio interpretativo ha naturalmente subito notevoli cambiamenti, di pari passo con l'evoluzione delle teorie relative alla funzione della pena e per effetto dell'intervento della giurisprudenza europea, e la stessa Corte ha enucleato progressivamente contorni autonomi del principio, valorizzando la necessaria costante proporzione tra qualità e quantità della sanzione, da una parte,

e offesa, dall'altra, atteso che, diversamente, si realizzerebbe una compromissione *ab initio* del processo rieducativo (Corte cost., 10 novembre 2016, n. 236). In sostanza, la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto che il giudizio relativo alla proporzione fra la sanzione penale ed il fatto di reato deve essere delineato in senso assoluto, ovvero su una valutazione del tutto sganciata dal *tertium comparationis* (in questo senso anche Corte cost., 5 dicembre 2018, n. 222 e 8 marzo 2019, n. 40).

E tanto è evidente soprattutto in riferimento alle sanzioni formalmente amministrative, ma in sostanza punitive: si pensi, in modo particolare, alle cosiddette sanzioni amministrative “di seconda generazione”, ovvero di elevata gravità in quanto incidenti su beni giuridici di fondamentale rilievo per i loro titolari e per l'intera collettività e che, benché non incidano sulla libertà personale, tuttavia coinvolgono in misura notevole il patrimonio del trasgressore oltre a comportare un effetto stigmatizzante fra gli operatori del settore in cui intervengono (VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, 295; BONOMI A., *Sanzioni amministrative 'di seconda generazione', principio di proporzione, diritti fondamentali*, in *Federalismi.it - Riv. dir. pubbl. italiano, comparato, europeo*, 2022, 5 ss.).

In tale percorso evolutivo, in una prima fase (Corte cost., 17 luglio 2018, n. 161), il principio è stato invocato a fondamento di dichiarazioni di illegittimità costituzionale di automatismi sanzionatori, ritenuti non conformi al principio in questione nella misura in cui quest'ultimo postula l'adeguatezza della sanzione al caso concreto. Successivamente, la Corte, con sentenza 10 maggio 2019, n. 112, ha affermato che è costituzionalmente illegittima la confisca amministrativa dell'intero “prodotto” di operazioni finanziarie illecite e dei “beni utilizzati” per commetterle, anziché del solo “profitto” ricavato da queste operazioni. E questo perché siffatte particolari forme di confisca – combinate con le sanzioni pecuniarie previste dal Testo Unico della Finanza – conducono a risultati punitivi in contrasto con il principio della necessaria proporzionalità della sanzione, che la Corte ha ritenuto applicabile anche agli illeciti amministrativi di carattere “punitivo”. E, analogamente, la sentenza 10 giugno 2021, n. 185, evidenzia come la fissità del trattamento sanzionatorio impedisce di tener conto della diversa gravità concreta dei singoli illeciti, che è in funzione del tipo di violazione commessa.

Ecco allora che emerge in modo più spiccato la valenza autonoma del principio, connesso al presupposto secondo cui la sanzione amministrativa produce un effetto punitivo manifestamente sproporzionato in rapporto alla gravità degli illeciti.

5. Lo spiccato processo di progressiva autonomizzazione del principio di proporzionalità ha prodotto solo effetti riflessi in ambito tributario ove si coniuga con il corretto bilanciamento, alla luce del principio di offensività, tra tutela del contribuente, autore dell'illecito tributario, e interesse fiscale, a cui presidio è posta la normativa sanzionatoria tributaria (DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L. - BERLIRI C., a cura di, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 519-532). Ed infatti, la Corte di Cassazione sebbene abbia, nel tempo, recepito le indicazioni della giurisprudenza europea sul principio di proporzionalità, lo ha fatto sempre con particolare attenzione alla sua declinazione quale elaborazione del principio di offensività. Già con la sentenza 8 settembre 2015, n. 17814, la Corte aveva combinato i due principi per valutare la legittimità della sanzione prevista dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, applicabile all'importatore che si era avvalso del sistema di sospensione del versamento dell'imposta all'importazione senza immettere materialmente la merce nel deposito fiscale: in questo caso, la Corte aveva stabilito che la sanzione doveva essere disapplicata per contrarietà al diritto comunitario, ove eccedente, in ragione della percentuale fissata per la maggiorazione e dell'impossibilità di graduarne la misura alle circostanze concrete, il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione (conforme più di recente Cass., 3 maggio 2019, n. 11640).

Il medesimo bilanciamento di interessi si riscontra anche nella più recente pronuncia 20 giugno 2018, n. 16204, ove, sia pure con riferimento al meccanismo di determinazione presuntiva del reddito - quindi impropriamente -, aveva affermato la conciliabilità con il principio di proporzionalità, ritenendolo non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive, ove il contribuente sia messo in

grado, “senza oneri eccessivi”, di dimostrare le proprie ragioni. E così Cassazione, 21 novembre 2018, n. 30034, ove, in tema di accise e nell’ipotesi di tardivo versamento dell’imposta di consumo sul gas, si afferma che trova applicazione la sola sanzione di cui all’art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 504/1995, costituita dal pagamento di un’indennità di mora, avente funzione di reintegrazione del patrimonio leso, sanzione non cumulabile, in virtù del principio di specialità nonché di quelli di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità, con quella prevista in via generale dall’art. 13 D.Lgs. n. 471/1997.

Il progressivo ampliamento della sfera di azione della proporzionalità si è realizzato di pari passo con le previsioni di non punibilità delle violazioni meramente formali e di valorizzazione dell’elemento soggettivo dell’autore della violazione, oltre che della sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza della norma o di mancanza di danno effettivo per l’Erario, fino al riconoscimento della riduzione della sanzione, sancita dall’art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, ove prevede in ipotesi di circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo e la sanzione, la riduzione della stessa fino alla metà del minimo. Ebbene, però, la valorizzazione del principio sembra attenere, più che alla concretizzazione di un contenuto della proporzionalità, ad una progressiva eliminazione della sproporzione della sanzione, e tanto senza trovare ostacoli nella fattispecie contestata, atteso che la Cassazione, sentenza 10 aprile 2013, n. 8722, ha confermato che «*la disposizione contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 4 – che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa – si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, e dunque, anche al caso qui in rilievo della frode carosello, non ostandovi disposizioni comunitarie*».

In tale assetto, il contenuto del principio attiene principalmente alla funzione di limite per le sanzioni, più che di perno per la relativa corretta applicazione, ed infatti anche con le più recenti pronunce, la giurisprudenza di legittimità richiama la giurisprudenza europea per individuare i lineamenti definitivi della sproporzione: Cass., 23 gennaio 2019, n. 1830, ha ribadito che la mancanza di evasione o di detrazione fiscalmente illegittime non è ininfluyente ai fini della determinazione della correlata sanzione, potendo assumere rilievo in relazione al parametro della proporzionalità: ne deriva che deve essere disapplicato, per contrasto con il diritto unionale, l’art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, laddove stabilisce l’entità della sanzione per illegittima detrazione d’imposta nella misura pari allo stesso ammontare della detrazione (illegittimamente) compiuta, senza prevedere la possibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni singolo caso.

Solo di recente, si assiste ad una valorizzazione contenutistica del principio, indipendente dal concetto di limite, tant’è che con la sentenza 11 maggio 2022, n. 14908, la Suprema Corte ha chiaramente affermato, in tema di dazi doganali, che le sanzioni irrogate devono essere proporzionate alla violazione commessa ed invero il principio di proporzionalità rappresenta un criterio di portata generale che permette di bilanciare interessi contrapposti: esso è un canone di giustizia che consente di misurare e limitare l’arbitrarietà del potere esercitato da parte dell’Amministrazione finanziaria. Sicché l’azione amministrativa, anche sanzionatoria, deve essere adeguata e congrua.

Si intravede, allora, in quest’ultima pronuncia un’apertura sintonica rispetto alla giurisprudenza europea che sottolinea del principio di proporzionalità il ruolo di cardine del sistema sanzionatorio, di modo che le sanzioni siano idonee a garantire il raggiungimento dello scopo con esse perseguito, senza eccedere quanto necessario a tal fine. Potrebbe essere il preludio di un nuovo corso sostanzialistico che adatti il contenuto del principio alle diverse funzioni delle sanzioni nel sistema e per dirla con Pascal (PASCAL B., *Pensees*, Paris, 1670) «*Nulla si vede di giusto o di ingiusto che non muti qualità con il mutar del clima*».

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO A., *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, VI, 735 ss.

- BONOMI A., *Sanzioni amministrative 'di seconda generazione', principio di proporzione, diritti fondamentali*, in *Federalismi.it - Riv. dir. pubbl. italiano, comparato, europeo*, 2022, 5 ss.
- BUCCICO C., *Proporzionalità e sanzioni amministrative tributarie*, in FACHECHI A. - PERLINGIERI G. (a cura di), *Ragionevolezza e proporzionalità nel diritto contemporaneo*, Napoli, 2017
- COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993
- DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 519-532
- GALETTA D.U., *La proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento (Commento a Cons. Stato, sez. 5, 14 aprile 2006, n. 2087)*, in *Giornale dir. amm.*, 2006, 10, 1106 ss.
- GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo (e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'Unione Europea)*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 2019, 6, 903 ss.
- EUSEBI L. (a cura di), *La funzione della pena: il commiato da Kant e da Hegel*, Milano, 1989
- FRATERNALI E., *Sanzioni doganali e art. 303 TULD: i giudici tributari nazionali riconoscono la violazione del principio di proporzionalità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VII, 369 ss.
- MANCA M., *Operazioni inesistenti: detrazione IVA, rilevanza del danno erariale e proporzionalità del regime sanzionatorio attuale (ricostruzione alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, X, 389 ss.
- MANNOZZI G. – LODIGIANI G., *La giustizia riparativa. Formanti, parole e metodi*, Torino, 2017
- MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, I, 471 ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017
- PELISSERO M., *Le metamorfosi della pena in fase esecutiva tra funzione rieducativa e legalità della pena. Una lettura sostanziale della crisi del giudicato*, in PALIERO C.E. - VIGANÒ F. - BASILE F. - GATTA G.L. (a cura di), *La pena, ancora: tra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, Milano, 2018
- VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, 295 ss.
- SANDULLI A., *Proporzionalità*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006

L'illecito amministrativo tributario fra passato e futuro (*)

ALESSIO LANZI

I. Quando, alla fine di dicembre del 1997, venne emesso il D.Lgs. n. 472/1997, destinato ad entrare in vigore il 1° aprile 1998, mi parve utile e necessario dedicarmi allo studio di tale nuova normativa (a tale proposito mi permetto rimandare al *nostro* manuale *L'illecito tributario*, di LANZI A. - ALDROVANDI P., Padova, la cui terza e ultima edizione è datata 2005)

Infatti il decreto legislativo in questione prevedeva, per l'individuazione e l'applicazione degli illeciti tributari amministrativi, tutta una serie di disposizioni di chiaro stampo penalistico che esaltavano la *personalità* di una tale responsabilità amministrativa e attribuivano un gran rilievo alla dimensione soggettiva dell'illecito.

In pratica l'illecito amministrativo tributario era messo al centro di un vero e proprio *Sistema*, configurato col ricorso ad istituti incentrati sul rilievo della responsabilità e punibilità del singolo individuo.

Ne erano chiaro indice le disposizioni in tema di imputabilità (art. 4), colpevolezza (art. 5), cause di non punibilità (art. 6), concorso di persone (art. 9), autore mediato (art. 10); il tutto alla luce del principio di legalità (art. 3) e di intrasmissibilità della sanzione agli eredi (art. 8).

Mentre, per il caso di illecito commesso nell'ambito della gestione di un ente, veniva previsto un meccanismo di responsabilità solidale a carico di quest'ultimo (art. 11).

II. Orbene, un tale *Sistema* di responsabilità – pur con qualche correttivo intervenuto, principalmente, coi decreti legislativi n. 203/1998 e n. 158/2015 – ancorchè tutt'ora in vigore, è stato in pratica grandemente indebolito, quanto alla sua efficacia, dall'ingresso nell'ordinamento giuridico dell'art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito in L. n. 326/2003), che così dispone:

«Art. 7 (*Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie*).

1. *Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.*
2. *Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.*
3. *Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili».*

È evidente che si tratta degli illeciti amministrativi tributari di maggior gravità, e ai quali conseguono le più gravi sanzioni, essendo quelli relativi ai rapporti fiscali delle persone giuridiche.

È altrettanto evidente che, di per sé, la responsabilità di una persona giuridica è incompatibile con molte delle disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997; fra le altre con quelle di cui agli artt. 4, 5, 7, 8, 10, 11 ed altre ancora; e non a caso il terzo comma dello stesso art. 7 prevede che le disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997 si applicano (solo) se compatibili.

(*) Il presente scritto riproduce, in parte, i contenuti dell'intervento svolto al Convegno organizzato dall'Associazione dei Magistrati Tributarî, "Il processo tributario tra passato, presente e futuro", Bari 20 maggio 2023.

Ma, oltre ad avere praticamente disatteso – e proprio per gli illeciti di maggior rilievo – i principi di responsabilità soggettiva e colpevole sui quali si era incentrata la riforma contenuta nel D.Lgs. n. 472/1997, questo art. 7 ha fatto ben di più.

Ha codificato una regola di responsabilità oggettiva, indubbiamente per fatto altrui, in relazione ad un illecito con gravi conseguenze sanzionatorie.

Orbene, è notorio che i nostri principi costituzionali incentrati sulla personalità della responsabilità si ritengano di esclusiva pertinenza della disciplina penalistica; ma è anche risaputo che nella legislazione europea, pure in quella convenzionale, con una ricaduta – diretta o indiretta – anche nell'ordinamento interno, la qualifica “penale” di un illecito non è data esclusivamente dal suo *nomen iuris* ma anche dalla gravità e afflittività della sanzione comminata dalla disposizione che lo prevede.

Sicché non può non destare serie perplessità una forma di responsabilità che comporta gravi e rilevanti sanzioni, ma che, dichiaratamente, si fonda su un fatto altrui.

Questo art. 7 sembra dunque evocare i contenuti (datati, anche lessicalmente, rievocandosi *padroni e committenti*) dell'art. 2049 c.c.

Ma almeno in quella sede si tratta di “danni arrecati”, mentre qui parliamo di “sanzioni” (potenzialmente gravi e rilevanti).

III. È chiaro pertanto che una siffatta disposizione genera non poche perplessità; e prova ne siano le recenti e numerose pronunce giurisprudenziali di legittimità che su di essa si sono formate.

Infatti così, anche da ultimo, si è pronunciata la Sezione V civile della Cassazione, con sentenza 17 gennaio 2023, n. 1358: «*Questa Corte ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7 del D.L. n. 269/2003 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, “qualora risulti che il rappresentate o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio”, verrebbe meno la ratio giustificatrice dell'applicazione dell'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, dovendo essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass. n. 28332 del 7/11/2018; Cass. n. 10975 del 18/4/2019; Cass. n. 32594 del 12/12/2019; Cass. n. 25757 del 13/11/2020; Cass. n. 29038 del 20/10/2021)».*

Orbene, una tale interpretazione e applicazione dell'art. 7, con ogni probabilità condivisibile con riferimento ai risultati che produce, è però il chiaro segno che ci troviamo di fronte ad una disposizione inaccettabile nei suoi effettivi contenuti in quanto, per essere applicata, necessita di una vera e propria “interpretazione creativa”.

Risultato che, oltretutto, al di fuori di uno specifico sistema di *nomofilachia*, non può che generare incertezza del diritto e la concreta possibilità di risultati applicativi fra loro del tutto difformi.

Va anche segnalato che con siffatta consolidata interpretazione, l'illecito amministrativo tributario della persona giuridica sempre più si avvicina, per taluni rilevanti aspetti, a quello previsto dal D.Lgs. n. 231/2001 sulla loro responsabilità amministrativa; responsabilità che, del resto, a seguito del D.L. n. 124/2019 (convertito in L. n. 157/2019) è stata estesa – con l'art. 25-*quinquiesdecies* – anche ai reati tributari.

IV. A seguito di tutto ciò va dunque considerato come, nel frattempo, sia venuto meno quel limite che, da sempre, aveva fatto ritenere inapplicabili le regole del *ne bis in idem* al tema degli illeciti penali tributari commessi nel corso della gestione delle persone giuridiche.

Vale a dire la considerazione che in tali casi sarebbe mancata l'*identità* tra il soggetto attivo dell'illecito e quello destinatario della sanzione amministrativa; peculiarità che, secondo consolidata giurisprudenza, non consentiva, appunto, l'applicazione del principio del *ne bis in idem* previsto, a livello normativo, dalla legislazione europea, anche convenzionale (soluzione costante, in giurisprudenza, sia in sede di legittimità [fra le tante, Cass. pen., sez. III, 24 gennaio 2014, n. 43809; Id. 9 aprile 2109, n. 22458; Id. 16 ottobre 2018, n. 54372; Id. 1° marzo 2017, n. 35156] che di giustizia tributaria (in termini chiarissimi, fra le altre, Comm. trib. prov. Veneto-Treviso, sez. II, 3 maggio 5 2018, n. 171]).

A questo punto, e proprio a proposito dei contribuenti di maggior rilievo, si è venuto dunque a creare un curioso sistema di responsabilità che ben si possono sommare (quella amministrativa *ex art. 7* e quella *ex D.Lgs. n. 231/2001*), con la concreta possibilità di spropositate sanzioni, anche in presenza e in considerazione dei meccanismi di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000, per la non punibilità del reato (sul punto mi permetto rimandare al nostro manuale *Diritto penale tributario*, di

LANZI A. - ALDROVANDI P., III ed., Alphen aan den Rijn, 2020, 301 ss.), e del ricorso alle procedure deflative del contenzioso tributario cui può fare ricorso la stessa persona giuridica.

V. Tale rilevante tema comincia ad interessare l'applicazione concreta delle normative sulla responsabilità tributaria e cominciano anche a profilarsi soluzioni inclini al principio della *equità e ragionevolezza* delle decisioni giudiziarie.

Così la Procura della Repubblica di Milano, con decreto di archiviazione 9 novembre 2022 (reperibile in www.sistemapenale.it, 28 novembre 2022, con nota sostanzialmente adesiva di SCOLETTA M., *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*), nel procedimento NRG 39285/22 Mod. 21 a carico di una persona giuridica, ha ritenuto che fra l'illecito amministrativo tributario e quello *ex D.Lgs. n. 231/2001* per reato tributario, entrambi contestati alla medesima società, vi possa essere un caso di *ne bis in idem* ai sensi degli artt. 4 Protocollo 7 CEDU e 50 CDFUE, poiché – in sintesi – vi sarebbe un *idem factum* a carico del medesimo ente e la sommatoria delle due distinte responsabilità con cumulo delle relative sanzioni violerebbe il criterio di proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata, costituendo così un "eccesso punitivo".

Per raggiungere un tale significativo risultato, i PM di Milano ritengono che nella specie non vi sarebbe neppure stata fra i due illeciti, già a livello di previsione normativa, una diversa manifestazione di colpevolezza, in quanto per quello *ex D.Lgs. n. 472/1997* vi sarebbe la colpa (*ex art. 5*) presente anche come "colpa di organizzazione" per quello *ex D.Lgs. n. 231/2001*.

Ad avviso di chi scrive, una tale soluzione, con siffatti passaggi interpretativi, può generare delle perplessità; salvo una individuazione dell'*idem factum* non incentrata sulla condotta tipica (come del resto anche sostenuto talvolta dalla giurisprudenza, interna ed europea, che fa leva sul "fatto storico" e l'"accadimento materiale", e non sulla sua qualificazione giuridica: così, nei precedenti citati dallo stesso decreto della Procura di Milano in questione, Corte EDU 10 febbraio 2009, *Zolotoukhin c. Russia*; Corte cost., n. 200/2016).

Ciò in quanto, da un punto di vista astratto, mentre l'illecito amministrativo tributario si incentra sul fatto evasivo, quello *ex D.Lgs. n. 231/2001* si realizza per non essersi dotati di una struttura e di una regolamentazione idonea ad impedire la realizzazione del reato.

In pratica, a livello di previsione giuridica, tale ultimo illecito consisterebbe in una organizzazione colpevolmente carente o inadeguata alla quale, come fatto oggettivo, è conseguito il reato.

In ogni caso va sottolineato che una tale soluzione consente di raggiungere un buon risultato nella prospettiva del criterio di "proporzionalità della sanzione", sempre più posto al centro delle trattazioni in tema di *ne bis in idem* (anche recentemente, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Sezione, con provvedimento 8 marzo 2022, n. 205/20, ha ritenuto, per le autorità nazionali, l'obbligo di disapplicare una normativa interna contraria al requisito della proporzionalità delle sanzioni).

A mio avviso, una possibile decisiva soluzione per evitare l'indiscutibile "eccesso punitivo" che si può realizzare, dovrebbe essere cercata nella categoria del concorso materiale di illeciti sanzionati con cumulo giuridico, in linea con le discipline dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/1997.

V. A tal proposito, e infine, va segnalato che il disegno di legge delega 23 marzo 2023, n. 1038 (la cosiddetta “delega fiscale”), in modo del tutto opportuno e condivisibile, all’art. 18 del Capo II (dedicato alle *Sanzioni*) espressamente prevede, oltre ad un adeguamento al principio del *ne bis in idem* (comma 1, lett. a.1 e lett. c.1), anche, ed espressamente (comma 1, lett. c.4), una nuova disciplina del concorso e della continuazione fra illeciti, proprio per renderla coerente coi principi della proporzionalità delle sanzioni tributarie e col ricorso agli istituti deflattivi.

Il futuro dell’illecito amministrativo tributario, dunque, sembra potersi aprire alle esigenze di una condivisibile e auspicabile disciplina giuridica, certa ed adeguata.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

LANZI A. - ALDROVANDI P., *L’illecito tributario*, III ed., 2005, Padova

LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, III ed., Alphen aan den Rijn, 2020

SCOLETTA M., *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *sistemapenale.it*, 28 novembre 2022

Sull'applicazione della misura del sequestro preventivo nei reati tributari in punto di onere motivazionale e "periculum in mora"

On the application of the preventive seizure in tax crimes in terms of motivational charge and "periculum in mora"

(commento a/notes to Cass., 6 ottobre 2022, n. 37727)

GIOVANNA PETRILLO

Abstract

Con sentenza del 6 ottobre 2022, n. 37727, la Corte di Cassazione ha statuito che, in materia di reati tributari, nel disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, il giudice deve sempre circostanziare la sussistenza del *periculum in mora* rapportandosi alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca rispetto alla definizione del giudizio. Nel richiamare l'ordinanza a Sezioni Unite, 26 novembre 2021, n. 36959, la Suprema Corte ha affermato che tale obbligo di motivazione è funzionale all'esigenza di tutela del diritto di proprietà oltre che di rispetto della presunzione di non colpevolezza e del principio di proporzionalità nell'applicazione delle misure cautelari. La pronuncia si apprezza per l'esplicito riconoscimento della valenza "trasversale" del principio di diritto affermato prestandosi, in ragione di tanto, ad una più ampia riflessione in ordine all'onere, gravante sul giudice della cautela, di motivare riguardo al *periculum in mora* il provvedimento applicativo del sequestro preventivo finalizzato alle ipotesi di confisca disciplinate dal D.Lgs. n. 74/2000.

Parole chiave: reati tributari, sequestro preventivo, confisca, *periculum in mora*

Abstract

With the decision no. 37727 of 6 October 2022, the Supreme Court ruled that, in the matter of tax crimes, in ordering the preventive seizure aimed at confiscation, the Judge must always give details of the existence of the periculum in mora indicating the reasons why the asset could be modified, lost, damaged, used or disposed of before the definition of the judgment. In recalling the ordinance no. 36959 of 26 November 2021, the Supreme Court affirmed that this obligation of motivation is, in particular, functional to the need to protect the right of property, as well as to respect the presumption of innocence and the principle of proportionality in the application of precautionary measures. The ruling is appreciated for the express recognition of the "transversal" value of the principle of law affirmed, lending itself, for so much reason, to a broader reflection on the burden, imposed on the judge of caution, to justify with regard to the periculum in the application provision of the preventive seizure aimed at the hypothesis of confiscation governed by the D.Lgs. n. 74/2000.

Keywords: tax crimes, preventive seizure, confiscation, *periculum in mora*

SOMMARIO: **1.** Il caso di specie. - **2.** La trama argomentativa della pronuncia in commento. - **3.** Il riconoscimento della natura trasversale dei principi di diritto espressi in rapporto al disposto dell'art. 12-bis D.Lgs. n. 74/2000. - **4.** Una riflessione sulle potenzialità espansive delle argomentazioni addotte dalla Suprema Corte.

1. Per poter procedere ad una corretta delimitazione del *decisum* della Corte, appare opportuno un sintetico richiamo, per quanto di interesse ai fini della presente trattazione, alla vicenda processuale di riferimento. Nel procedimento posto al vaglio della Suprema Corte era stato ordinato il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per i reati di dichiarazione fraudolenta (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) e di omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000); in merito, i ricorrenti lamentavano l'omessa o comunque apparente motivazione in ordine al *periculum in mora*.

Il Supremo Giudice ha evidenziato la necessità che il provvedimento che dispone la misura cautelare reale dia contezza di specifiche condotte concrete di depauperamento o, comunque, di disposizione dei propri beni poste in essere dagli indagati nelle more del procedimento e, quindi, ha affermato l'esigenza di argomentare sufficientemente non soltanto sul *fumus commissi delicti* ma anche in ordine al *periculum in mora*.

Diversamente, la Procura aveva seguito un orientamento sostanzialmente informato ad un automatismo fra confiscabilità del bene e pericolosità. Nell'ambito di detta impostazione, pertanto, nel caso di confisca obbligatoria come quella prevista dall'art. 12-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 per i reati tributari, non andava richiesta alcuna prognosi di pericolosità connessa alla libera disponibilità delle cose oggetto di sequestro preventivo (art. 321 c.p.p.) in quanto queste, proprio perché confiscabili, erano da considerarsi di per sé oggettivamente pericolose.

2. Il pronunciamento della Suprema Corte muove dalla ricostruzione effettuata dalle Sezioni Unite, con la sentenza n. 36959/2021, in merito alla questione riguardante l'onere, gravante sul giudice della cautela, di motivare il provvedimento applicativo del sequestro preventivo finalizzato alla confisca con riferimento al *periculum in mora*.

La tematica involge, su un piano più generale, il corretto inquadramento della misura ablativa prevista nel secondo comma dell'art. 321 c.p.p. rispetto all'ipotesi affine disciplinata dal primo comma del medesimo articolo. Come è noto, l'art. 321 c.p.p. conferisce al giudice il potere di adottare, nelle more del procedimento penale, un decreto di sequestro preventivo con il quale apporre un vincolo di indisponibilità su una determinata *res* a fini cautelari.

In riferimento al primo comma dell'art. 321 c.p.p., l'applicazione del vincolo è volta a scongiurare il rischio che la permanenza di una cosa pertinente al reato nella disponibilità del soggetto possa aggravarne o protrarne le conseguenze, ovvero agevolare la commissione di ulteriori illeciti penali. Ai sensi del secondo comma dell'art. 321 c.p.p., invece, la misura cautelare si applica con funzione servente rispetto all'eventuale successiva confisca della quale è possibile, in tal modo, garantire l'efficacia anticipando il vincolo di indisponibilità sul bene già ad una fase anteriore alla condanna.

Secondo l'interpretazione tradizionalmente accolta, la differente *ratio* posta a fondamento delle due richiamate previsioni normative determinerebbe una diversa modulazione dell'onere motivazionale gravante sul giudice della cautela. Alla luce di ciò, il decreto di sequestro impeditivo, di cui al primo comma dell'art. 321 c.p.p., dovrebbe necessariamente precisare le ragioni per le quali il permanere di un rapporto di prossimità tra l'indagato e la *res* potrebbe incoraggiare la prosecuzione o la reiterazione dell'attività criminosa; in caso di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, invece, il giudice cautelare potrebbe limitarsi ad attestare la confiscabilità del bene, destinatario del vincolo, in considerazione del presupposto che la cosa deve, per ciò stesso, considerarsi pericolosa senza necessità di alcuna prognosi ulteriore.

Sulla scorta di diverso orientamento esegetico, invece, l'esigenza di scongiurare ingiustificate compressioni dei diritti costituzionalmente garantiti di proprietà e di libertà di iniziativa economica imporrebbe al giudice l'onere di precisare, anche nell'ipotesi prevista dall'art. 321, comma 2, c.p.p., i profili di pericolosità sussistenti nel caso concreto.

Le Sezioni Unite, nel dirimere il rappresentato contrasto interpretativo, hanno affermato la necessità che il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca indichi la motivazione, seppur concisa, del *periculum in mora* da rapportare alle ragioni che giustificano l'anticipazione degli effetti ablativi prima della definizione del giudizio. L'unica eccezione ammessa, che conferma la ragionevolezza-

za delle argomentazioni offerte dalla Corte, è rappresentata dalle cose che, ai sensi dell'art. 240, comma 2, n. 2, c.p., devono sempre essere confiscate in quanto intrinsecamente pericolose.

Nel ragionamento seguito dal Giudice di legittimità, l'imprescindibilità della motivazione in punto di *periculum in mora* deriverebbe, anzitutto, dalla natura discrezionale del potere espropriativo di cui al secondo comma dell'art. 321 c.p.p. Proprio dalla richiamata natura del potere espropriativo discenderebbe, infatti, che vengano precisati i presupposti del suo esercizio individuati nel pericolo che, nelle more del giudizio, il bene venga modificato, disperso, deteriorato o alienato.

Seguendo quest'ordine di idee, non acquisisce alcun rilievo la circostanza che la confisca sia qualificata *ex lege* come facoltativa ovvero obbligatoria. E ciò in quanto la relativa distinzione dipende tendenzialmente dalla mera scelta del legislatore in merito alle categorie di reati cui ricollegarle. Il Giudice di legittimità rileva, sul punto, come sia proprio l'oggetto dell'onere di motivazione, richiesto in sede cautelare, a rendere indifferente la distinzione tra confisca facoltativa o obbligatoria, posto che l'assenza di discrezionalità per il giudice, chiamato ad apporre il vincolo di indisponibilità a seguito di condanna, non sarebbe comunque idonea a giustificare l'anticipazione di tale effetto ad una fase precedente di regola sempre meramente procedimentale (in questi termini v. *PIERGIOVANNI S., Sequestro preventivo finalizzato alla confisca: le Sezioni Unite impongono l'onere di motivare sul periculum in mora*, in *Sistema Penale*, novembre 2021).

In linea con l'orientamento prospettato, viene, poi, richiamata la natura cautelare del sequestro preventivo e la sua attitudine intrinseca ad anticipare effetti limitativi dei diritti e delle libertà personali. In particolare si rileva che nel rispetto della presunzione di non colpevolezza di cui agli artt. 27, comma 2, Cost. e 6, par. 2, CEDU, qualsiasi provvedimento in grado di incidere sulla sfera giuridica dei privati prima che si sia concluso un giusto processo, deve fondarsi su una motivazione che espliciti i risultati del giudizio prognostico svolto sotto il profilo della sussistenza non solo del fatto contestato ma anche delle esigenze cautelari.

Il Collegio nella sua composizione più autorevole, per avallare ulteriormente la soluzione offerta, valorizza, in particolare, la necessità di osservare il principio di proporzionalità evidenziando la rilevanza di detto postulato con ampi richiami alle fonti sovranazionali di natura sia legislativa sia giurisprudenziale.

Tenuto conto dei rappresentati rilievi svolti dalle Sezioni Unite, la Suprema Corte, con la sentenza in commento, giunge ad affermare che è il **parametro della “esigenza anticipatoria” della confisca** a dovere fungere da criterio generale cui rapportare il contenuto motivazionale del provvedimento con la conseguenza che, ogniqualvolta la confisca sia dalla legge condizionata alla sentenza di condanna o di “patteggiamento”, il giudice sarà tenuto a spiegare, in termini che potranno essere diversamente modulati a seconda delle caratteristiche del bene da sottrarre, e che in ogni caso non potranno non tenere conto dello stato interlocutorio del provvedimento, e, dunque, della sufficienza di elementi di plausibile indicazione del *periculum*, le ragioni della impossibilità di attendere il provvedimento definitivo del giudizio.

Può essere utile evidenziare in merito che la mancanza di motivazione sul *periculum* quanto al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non può essere integrata dal Tribunale del riesame tenuto esclusivamente ad annullare il provvedimento impugnato se la motivazione manca o non contiene l'autonoma valutazione degli elementi che ne costituiscono il necessario fondamento nonché degli elementi forniti dalla difesa (in tal senso, da ultimo, si veda Cass. pen., sez. III, sent. 27 maggio 2022, n. 970).

3. Il Supremo Collegio, in considerazione della valenza “trasversale” dei principi di diritto enunciati, afferma, come evidenziato, che la natura obbligatoria della confisca diretta o per equivalente di cui all'art. 12-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 non esime il giudice della cautela dall'obbligo di dare conto delle ragioni dell'anticipata apprensione dei beni essendo, la natura obbligatoria, predicato della confisca pronunciata all'esito di sentenza di condanna ma non del sequestro che la precede.

In estrema sintesi, il ragionamento è volto a fare chiarezza in ordine al rapporto fra doverosità della misura finale e necessità di imporre il sequestro preventivo.

Sul punto occorre considerare che ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p., norma di carattere generale, il giudice “può” e quindi non “deve” adottare la misura cautelare, con la conseguenza che la natura “obbligatoria” della confisca non rende “obbligatorio” anche il sequestro.

Alla luce di tanto, ritenere che la motivazione del provvedimento di sequestro di cui all'art. 321, comma 2, c.p.p. possa sempre meramente risolversi nel dare atto della confiscabilità della cosa, posto che già detta caratteristica sarebbe intrinsecamente indicativa di pericolosità oggettiva del bene, si tradurrebbe in effetti distorsivi duplici.

In primo luogo, considerato il polimorfismo della confisca, non si terrebbero in adeguato conto le diversità sostanziali che caratterizzano le ipotesi di confisca di beni peraltro, come osservato, non sempre incentrate sulla pericolosità del bene stesso; in secondo luogo, si rischierebbe di pervenire ad una irragionevole sovrapposizione fra misura cautelare e misura definitiva.

Dette argomentazioni sono particolarmente pertinenti se rapportate all'istituto della confisca per equivalente. La *ratio* della misura cautelare è, infatti, come è noto, quella di preservare, anticipandone i tempi, gli effetti di una misura che ove si attendesse l'esito del processo potrebbero essere vanificati dal trascorrere del tempo (ampiamente circa lo scopo della confisca penale-tributaria ed in particolare della confisca per equivalente, v. GIRELLI G., *Sequestro, confisca e pagamento dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, 54). Tale *ratio* è comune anche al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente poiché lo scopo è sempre l'apprensione dei beni prima della condanna costituenti il profitto pur se per equivalente.

Il tratto qualificante della confisca per equivalente è, infatti, rappresentato dalla possibilità di disporre l'ablazione di beni di valore equivalente al provento del reato senza dover accertare la derivazione fattuale di tali beni dal crimine penalmente contestato (in tema, con particolare riferimento al restringimento dell'ambito di applicabilità dell'istituto ai soli tributi, v. CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Sul perimetro oggettivo di applicazione della confisca per equivalente nei delitti penaltributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VII, 376 ss.).

Venuto meno ogni rapporto di pertinenzialità con il reato e posta di conseguenza in secondo piano la logica della pericolosità dei beni oggetto di ablazione, la confisca per equivalente si caratterizza per effetti destinati a realizzare una funzione afflittiva e general preventiva del tutto diversa dal perseguimento delle finalità special preventive legate alla pericolosità oggettiva del bene confiscato (in tal senso, v. COLAIANNI F. - MONZA M., *Le confische nel diritto penale tributario: una pluralità di istituti ablatori a confronto*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2018, 11, 125 ss.). Invero questione estremamente dibattuta in dottrina – che non può affrontarsi in questa sede – riguarda la natura della confisca da inquadrarsi in termini di: misura di sicurezza, misura sanzionatoria, misura amministrativa equiparabile a quella di sicurezza, misura restitutoria o ripristinatoria (sulla individuazione della natura giuridica e del ruolo centrale dell'istituto nei moderni sistemi penali si vedano i lavori monografici di NICOSIA E., *La confisca. Le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012; MENDITTO F., *Le misure di prevenzione e la confisca allargata*, Milano, 2017; TRINCHERA T., *Confiscare senza punire? Uno studio sullo stato di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, 2020).

La giurisprudenza ha ad oggi, con orientamento pressoché unanime, riconosciuto alla confisca per equivalente natura prevalentemente sanzionatorio – punitiva; non sono tuttavia mancate pronunce più recenti del Giudice di legittimità volte a rilevare come la confisca per equivalente non possa essere assimilata alla pena «in quanto non è definita in proporzione alla gravità della condotta ed alla colpevolezza del reo, e piuttosto che “affliggere”, mira a “ripristinare” la situazione patrimoniale preesistente alla consumazione del reato» (in questi termini, si vedano Cass. pen., sez. II, 27 novembre 2019 (dep. 3 marzo 2020), n. 8538; Cass. pen., sez. II, 2 aprile 2021, n. 19645).

A favore della natura sanzionatoria della misura ci si limita, tuttavia, a riportare quanto affermato dalla Corte costituzionale con l'ordinanza 22 aprile 2009, n. 97, nel senso che «la mancanza di perico-

losità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente unitamente all'assenza di un rapporto di pertinenzialità (inteso come nesso, diretto attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva attribuendole così una natura eminentemente sanzionatoria che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'articolo 200 codice penale secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione e possono essere quindi retroattive».

L'orientamento seguito dal Giudice di legittimità, nella pronuncia in commento, volto a sancire l'obbligo di motivare riguardo al *periculum in mora* il provvedimento applicativo del sequestro preventivo finalizzato alle ipotesi di confisca *ex art. 12-bis* D.Lgs. n. 74/2000, appare, comunque, pienamente conferente qualunque sia la natura della confisca in vista della quale viene disposto il sequestro.

4. Il percorso esegetico seguito dal Giudice di legittimità merita piena condivisione in quanto orientato ad apprestare il maggior livello di tutela ai diritti individuali suscettibili di compressione al momento dell'applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

Vero è, infatti, che un intervento giudiziario teso a comprimere in via anticipata diritti individuali si risolverebbe, se non supportato da una adeguata valutazione dei requisiti tanto del *fumus* quanto del *periculum*, in un potere svincolato dalla necessità di salvaguardare la fisiologia del giudizio principale e il conseguimento dei suoi risultati ledendo il legame strumentale tra mezzi di cautela e provvedimenti sul merito (in tal senso SCALFATI A., *L'ombra inquisitoria sul sequestro preventivo in funzione di confisca*, in *Processo Penale e giustizia*, 2016, 3, 1 ss.). Pertanto, qualsiasi misura che comporta la limitazione di un diritto fondamentale dell'individuo e, dunque, anche la confisca che implica la privazione del diritto di proprietà tutelato a livello costituzionale (artt. 41 e 42 Cost.) e convenzionale (art. 1 Prot. addiz. CEDU), necessita di un adeguato bilanciamento valoriale. In specie, l'onere di esplicitare in motivazione gli elementi posti alla base dell'esercizio anticipato del potere espropriativo è funzionale ad assicurare un controllo più approfondito sulle scelte del giudice in vista dell'osservanza del principio di proporzionalità.

Detto principio, come è noto, contestualmente riferibile ad un congruo esercizio dei tre poteri dello Stato (come metodo di formulazione rivolto al legislatore; come metodo di interpretazione-applicazione rivolto al giudice; come metodo di interpretazione-attuazione rivolto all'Amministrazione), integra un criterio cardine, di matrice europea, di orientamento nell'esercizio dei pubblici poteri sostanziandosi nella ponderazione degli interessi contrapposti e nella preferenza dello strumento minimo ed idoneo a conseguire il risultato richiesto dall'ordinamento giuridico (sulla valenza del principio in parola quale categoria di teoria generale, in dottrina, cfr. SANDULLI A., *Proporzionalità*, in CASSESE S., a cura di, *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006; SCACCIA G., *Il principio di proporzionalità*, in *Ordinamento Europeo, l'esercizio delle competenze*, Milano, 2006; COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo [e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'Unione Europea]*, in *Giustizia amministrativa*, 2020).

Dall'applicazione del postulato di proporzionalità discende, dunque, che la misura cautelare dovrebbe essere calibrata sulla qualità del rischio necessario da fronteggiare secondo il principio del "minimo sacrificio necessario". Orbene, nell'ambito delle tutele delineate dal codice penale è previsto che la misura deve essere rapportata all'entità del fatto per cui si procede ed alla sanzione che è stata o si ritiene possa essere irrogata. Nell'esercizio del potere cautelare, personale o reale, l'autorità giudiziaria dovrà attenersi al canone ermeneutico in parola in modo da garantire sempre la necessaria corrispondenza tra le ragioni cautelari del caso concreto e la misura adottata (ampiamente in tema v. TABASCO G., *Principio di proporzionalità e misure cautelari*, Padova, 2017). In questo contesto, il principio di proporzionalità trova affermazione in ordine ai criteri per l'adozione delle misure, ponendo, così, le basi per una discrezionalità vincolata del giudice nell'esercizio del potere cautelare.

Nell'ottica della declinazione dei criteri ermeneutici di adeguatezza e proporzionalità si colloca il portato, pienamente condivisibile, della sentenza annotata. Proprio nel solco dei richiamati principi a tutela di limitazioni sproporzionate all'esercizio di una libertà fondamentale la pronuncia si presta, altre-

si, ad una riflessione in ordine alla possibilità di applicare la soluzione accolta ad ulteriori ipotesi nelle quali si evidenzia progressivamente il superamento del nesso di pertinenza in termini di strumentalità o di derivazione tra i beni da confiscare e il singolo reato ed appare manifesto lo sbilanciamento fra chi avanza la pretesa e chi la subisce, quali, ad esempio, quelle suscettibili di confisca allargata.

Come è noto, infatti, per i reati commessi a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 124/2019, il GIP non solo potrà disporre il sequestro preventivo ai fini della confisca di cui all'art. 12-*bis* D.Lgs n. 74/2000, ma anche il sequestro finalizzato alla confisca allargata.

Ebbene, la confisca disciplinata dall'art. 12-*ter* D.Lgs. n. 74/2000 - istituito che, è parimenti noto, non si applica a tutti i reati tributari ma solo a fattispecie connotate da frodolenza e dal superamento di determinate soglie - incrementa le sanzioni patrimoniali applicabili in sede di condanna o di patteggiamento nei confronti dell'imputato per i delitti tributari e la possibilità fin dalla fase delle indagini preliminari di "anticipare" tale sanzione con il sequestro preventivo di cui all'art. 321, comma 2, c.p.p. (così, VARRASO G., *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in *Sistema penale*, settembre 2020).

Si tratterebbe, dunque, di una misura di sicurezza atipica con funzione anche dissuasiva profilo, quest'ultimo, che si fonde con la funzione di ostacolo preventivo teso ad evitare il proliferare di ricchezza di provenienza non giustificata immessa nel circuito di realtà economiche a forte influenza criminale (in tal senso *ex multis* Cass. pen., sez. V, 29 novembre 2017, n. 1012).

Come significativamente rilevato da Corte costituzionale, 21 febbraio 2018, n. 33, la previsione dell'istituto si colloca nell'alveo delle forme moderne di confisca volte a superare «*i limiti di efficacia della confisca penale classica: limiti legati all'esigenza di dimostrare l'esistenza di un nesso di pertinenza in termini di strumentalità o di derivazione tra i beni da confiscare e il singolo reato per cui è pronunciata condanna. Le difficoltà cui tale prova va incontro hanno fatto sì che la confisca tradizionale si rivelasse inidonea a contrastare in modo adeguato il fenomeno dell'accumulazione di ricchezze illecite da parte della criminalità in specie della criminalità organizzata*».

Tale essendo la *ratio* della norma è evidente che la tenuta della stessa è duramente messa alla prova, considerando il profilo del rispetto dei principi di proporzionalità e di presunzione di non colpevolezza, a mano a mano che si ampli, come è avvenuto nel corso degli anni, l'orbita dei reati cui la stessa si riferisce.

Tanto vale, in particolare, se si considera che la commissione di un reato tributario, fra quelli contemplati dall'art. 12-*ter* D.Lgs. n. 74/2000, viene assunta ad indice di ulteriori evasioni fiscali all'origine della disponibilità di tutti i beni sproporzionati al reddito del reo acquisiti nell'ambito della cosiddetta "ragionevolezza temporale" (cfr. Corte cost. n. 33/2018 e Corte cost. 24 gennaio 2019, n. 24) senza che sia ammessa la possibilità di provare che tali beni non siano il frutto di evasione fiscale.

Si giunge in tal modo a presumere che il reo condannato per un reato tributario sia evasore seriale, negandogli, nel contempo, la possibilità di difendersi chiarendo che le ulteriori fattispecie diverse da quelle per cui è stato condannato non integravano gli estremi di reati (in questi termini si veda LANZI A. - ALDOVRANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 293; riguardo all'introduzione, per via giurisprudenziale della figura del contribuente "fiscalmente pericoloso" si vedano MARCHESELLI A. - RONCO S., *L'evasore fiscalmente pericoloso: prevenzione patrimoniale e contrasto agli illeciti fiscali*, in *Corr. trib.*, 2018, 13, 1000).

Alla luce di tanto, la delicatezza della materia connessa alle pesanti ricadute applicative (prontamente evidenziate in dottrina da CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Confisca c.d. "per sproporzione": verso il "quater in idem" e la rivoluzione [non vista] di prassi e strategie tributarie*, in *www.dirittobancario.it*, 27 novembre 2019) suggerisce una estensione del principio di diritto affermato nella pronuncia in commento anche nel caso di confisca "allargata" (o per sproporzione). Quantomeno a temperamento dei rischi di una applicazione sproporzionata della misura, si porrebbe, in effetti, l'affermazione dell'onere gravante sul giudice, in sede di adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca allargata, di valutare in concreto la sussistenza del *periculum in mora*.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011
- COLAIANNI F. - MONZA M., *Le confische nel diritto penale tributario: una pluralità di istituti ablatori a confronto*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2018, 11, 125 ss.
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Confisca c.d. "per sproporzione": verso il "quater in idem" e la rivoluzione (non vista) di prassi e strategie tributarie*, in www.dirittobancario.it, 27 novembre 2019
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Sul perimetro oggettivo di applicazione della confisca per equivalente nei delitti penali tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VII, 376 ss.
- GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità fra diritto nazionale e diritto europeo (e con uno sguardo anche al di là dei confini dell'Unione Europea)*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2019, 6, 903 ss.
- GARAVOGLIA M., *Commento all'articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 261 ss.
- GIRELLI G., *Sequestro, confisca e pagamento dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 5, 54 ss.
- LANZI A. - ALDOVRANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2020
- MARCHESELLI A. - RONCO S., *L'evasore fiscalmente pericoloso: prevenzione patrimoniale e contrasto agli illeciti fiscali*, in *Corr. trib.*, 2018, 13, 1000 ss.
- MENDITTO F., *Le misure di prevenzione e la confisca allargata*, Milano, 2017
- MONTAGNA M. (a cura di), *Sequestro e confisca*, Torino, 2017
- NICOSIA E., *La confisca. Le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012
- PIERGIOVANNI S., *Sequestro preventivo finalizzato alla confisca: le Sezioni Unite impongono l'onere di motivare sul periculum in mora*, in *Sistema Penale*, novembre 2021
- SANDULLI A., *Proporzionalità*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006
- SCACCIA G., *Il principio di proporzionalità*, in *Ordinamento Europeo, l'esercizio delle competenze*, Milano, 2006
- SCALFATI A., *L'ombra inquisitoria sul sequestro preventivo in funzione di confisca*, in *Processo Penale e giustizia*, 2016, 3, 1 ss.
- TABASCO G., *Principio di proporzionalità e misure cautelari*, Padova, 2017
- TASSANI T., *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1385 ss.
- TRINCHERA T., *Confiscare senza punire? Uno studio sullo stato di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, 2020
- VARRASCO G., *La Confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in GIARDA A. - PERINI A. - VARRASCO G., *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016
- VARRASCO G., *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in *Sistema penale*, settembre 2020

VII – L'IRPEF

Note minime sulla indennità risarcitoria per perdita di chance

Some initial observation on compensation for loss of chance

SILVIO D'ANDREA

Abstract

La Cassazione torna sulla perdita di *chance* e decide, *tout court*, che le somme corrisposte a titolo di risarcimento non costituiscono ricchezza novella tassabile, ma *restitutio in integrum* di un danno emergente, a nulla rilevando che siano state determinate utilizzando come parametro il contratto collettivo nazionale di lavoro dello specifico settore. La controversia, che ruota attorno all'art. 6, comma 2, TUIR, non pare aver considerato (e l'ordinanza della Corte non avrebbe potuto farlo, essendo una valutazione di merito non prospettabile in sede di legittimità) la potenziale plurioffensività del danno derivante da perdita di *chance* sia di riparazione patrimoniale (danno emergente), sia di "sostituzione" di quei redditi che il soggetto non ha potuto produrre (lucro cessante).

Parole chiave: indennità risarcitoria, perdita di chance, riparazione patrimoniale, lucro cessante

Abstract

According to the recent Supreme Court case law, an amount paid as compensation for the loss of a chance does not constitute new (and taxable) wealth, but rather a restitutio in integrum (i.e., return to the initial conditions) prior to the damage, regardless of whether the latter was liquidated using the national collective labor agreement of the relevant industry as a parameter. The ruling, which involved the interpretation of Article 6, second paragraph, of the Italian Consolidated Income Tax Act ('Testo Unico delle Imposte sui Redditi', or TUIR), does not seem to have considered the aptitude of damage from loss of chance to potentially cause both a direct jeopardy (thus in need of patrimonial reparation) and a loss of profit (in terms of lost incomes), which, as such, would be in need of a "replacement". Nor the Supreme Court could have considered such an issue, since it is a point of fact that, under Italian procedural law, cannot be examined in a Supreme Court case.

Keywords: compensation for damages, loss of a chance, patrimonial reparation, loss of profit

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Dicotomia lucro cessante/danno emergente e indennità risarcitorie. - **3.** Reddito di lavoro dipendente e indennità risarcitorie. - **4.** Indennità corrisposta al dipendente per perdita di *chance*. - **5.** Conclusione.

1. Con una decisione *prima facie* convincente, per quella convinzione già radicata, come qualcosa di risaputo che induce ad una veloce lettura, quasi guidata dall'assonanza del *dejà vu*, la Suprema Corte, ord. 8 febbraio 2023, n. 3804, richiamando la propria "*copiosa*" giurisprudenza ha deciso che le somme corrisposte a titolo di risarcimento del danno da perdita di *chance* non costituiscono ricchezza novella tassabile, ma *restitutio in integrum* di un danno emergente, a nulla rilevando che siano state determinate utilizzando come parametro il contratto collettivo nazionale di lavoro dello specifico settore.

In particolare la controversia ha riguardato le somme riconosciute, da una Azienda sanitaria, ai propri dipendenti a titolo risarcitorio in esecuzione di un accordo transattivo, a conclusione di una pronun-

cia del Tribunale del lavoro che aveva condannato l'Azienda sanitaria a risarcire il danno derivante dalla violazione dell'art. 52 del C.C.N.L. «sotto il profilo della lesione alla professionalità essendo evidente che l'assenza di programmi ed obiettivi incentivanti comporti una perdita di chance di accrescimento professionale». Invero, secondo la decisione, «si realizza, a ben vedere, una situazione affine a quella del demansionamento [...] là dove l'attribuzione nummaria non è meramente sostitutiva della retribuzione, ma anzitutto ristora la lesione della capacità professionale del lavoratore».

L'annotata ordinanza, che ruota attorno all'art. 6, comma 2, TUIR, affronta una questione sempre attuale ed è occasione per una riflessione e brevi cenni sugli incerti confini della tassabilità delle indennità risarcitorie e sulla potenziale *plurioffensività* del danno derivante da perdita di *chance*.

2. La Corte ha affrontato il profilo fiscale delle erogazioni risarcitorie richiamando, più volte, l'art. 6, comma 2, TUIR che esclude dalla nozione di reddito il risarcimento del danno destinato a reintegrare il patrimonio (danno emergente) e assoggetta a tassazione gli indennizzi risarcitori di lucro cessante.

Va, tuttavia, ricordato che, in ambito tributario, la distinzione civilistica, di cui all'art. 1223 c.c., danno emergente/lucro cessante, per stabilire se un provento corrisposto a titolo risarcitorio sia tassabile, sebbene sia da ritenere valida è, comunque, solo tendenziale. Sul punto, in dottrina si è sostenuto che il legislatore tributario avrebbe fatto propria la distinzione civilistica, tra danno emergente e lucro cessante, soprattutto nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente, (cfr. MARONGIU G., *La intassabilità dell'indennità sostitutiva delle ferie non godute*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 65). Per la dottrina maggioritaria ritenere che la distinzione tra danno emergente e lucro cessante non operi in ambito fiscale sarebbe un errore in quanto non si può ignorare che il secondo comma dell'art. 6 TUIR fissa il principio generale per cui ciò che rappresenta lucro cessante è tassato, mentre non è tassato il danno emergente (cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, XII ed., Torino, 2019, 14; LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale*, VII ed., Milano, VII ed., 2002, 48, nota 31).

Indipendentemente, infatti, dalla dicotomia (*danno emergente - lucro cessante*) è necessario far riferimento alle singole categorie di reddito per stabilire se un provento sia o meno tassabile e verificare se l'indennizzo risarcitorio costituisca reddito secondo le regole delle specifiche categorie di reddito nel quale va classificato (DELLA VALLE E., *Appunti in tema di erogazioni risarcitorie e indennità sostitutive*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 827).

E, pertanto, il secondo comma dell'art. 6 TUIR non consente di affermare regole rigide in proposito, ma sarà necessario che l'importo risarcito abbia, a sua volta, natura reddituale (FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Padova, 2018, 105).

Tale conclusione, che obbliga a far riferimento alle singole categorie reddituali, risiede essenzialmente sulla mancanza di una definizione generale di reddito e sulla inadeguatezza del binomio danno emergente - lucro cessante per fissare «una rigorosa linea di demarcazione fra proventi non tassabili e proventi tassabili» (TOSI L., *La nozione di reddito*, in TESAURO F., diretta da, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, I, Torino, 1994, 33).

La legge fiscale non fornisce, infatti, una definizione generale di reddito, ma indica solo le singole categorie di reddito (art. 6, comma 2, D.P.R. n. 917/1986), anche se è assolutamente pacifico che deve trattarsi di *ricchezza novella*, cioè di variazioni incrementative del patrimonio del soggetto (sebbene non tutti gli incrementi costituiscano reddito) e pertanto, di norma, non costituisce reddito il risarcimento del danno emergente, cioè la sostituzione di un bene con un altro di equivalente valore, ad esempio indennità corrisposte per risarcire una mera reintegrazione patrimoniale ovvero il risarcimento ottenuto per una «vacanza rovinata», ricompreso nel danno alla persona (Cass., 20 febbraio 2023, n. 5271). È, tuttavia, possibile che, nell'ambito della tassazione delle imposte sui redditi, una indennità erogata a fronte di un lucro cessante non sia imponibile ovvero che siano tassabili alcune erogazioni di reintegrazione patrimoniale; talvolta il risarcimento di mancati guadagni può riguardare entrate che, comunque, sarebbero state esenti ovvero il risarcimento potrebbe riferirsi ad una perdita già fiscalmente riconosciuta e, quindi, tassabile (nel reddito d'impresa è il caso degli indennizzi di cui all'art. 85, comma 1, lett. *f*, TUIR; art. 86 comma 1, lett. *b*, TUIR; art. 88, comma 3, lett. *a*, TUIR).

3. Riportando il discorso sul piano dei rapporti di lavoro dipendente occorre inquadrare il tema dei risarcimenti nel contesto più ampio dei principi generali in materia.

Per affrontare il regime tributario delle erogazioni di natura sostitutiva o risarcitoria è, quindi, necessario richiamare l'art. 6 TUIR che, dopo aver individuato al primo comma le varie categorie di reddito, al secondo comma stabilisce che solo «*I proventi conseguiti in sostituzione di redditi [...] e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti [...]*».

In base a tale norma, in accordo ai profili minimali del concetto di reddito quale ricchezza novella, occorre considerare, ciò che, di volta in volta, viene risarcito. In dottrina in proposito si è osservato che i risarcimenti di un mancato guadagno tassabile «*non sempre sono facilmente distinguibili dai risarcimenti per perdite patrimoniali, in special modo quando si tratta di risarcimenti forfetari previsti dalla disciplina sul lavoro, ad esempio l'indennità per ingiustificato licenziamento, anche erogate in sede transattiva di fronte alle commissioni di conciliazione o al giudice*» (CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 122).

Questo non sta a significare, come già detto, che la dicotomia civilistica del danno in termini di danno emergente e lucro cessante non sia valida anche in ambito tributario, ma solo che tale distinzione va ridimensionata e respinta quella impostazione che riconduce, pedissequamente, alla non tassabilità tutto quanto ha una funzione meramente risarcitoria (come danno emergente) e, invece, considera tassabile tutto quanto appare come lucro cessante. Sempre la dottrina ha osservato che talvolta è possibile che un'indennità erogata a fronte di un lucro cessante non sia imponibile, mentre, invece, siano tassabili alcune forme di reintegrazione patrimoniale. Le ipotesi in cui questo avviene sono da ascrivere fra le eccezioni ad un principio tendenziale che rimane valido, si tratta di eccezioni dovute a ragioni di simmetria tecnico fiscale - come accade per alcune reintegrazioni patrimoniali o per le somme sostitutive di redditi esenti - o a specifiche norme che dispongono esenzioni per alcuni indennizzi di lucro cessante (CROVATO F., *op. cit.*, 124).

Ciò è particolarmente vero nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente ove il principio di omnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e di tassatività delle ipotesi di esclusione dalla base imponibile va interpretato alla luce del generalissimo principio che esclude da tassazione indennità estranee al concetto di reddito. Ancora, si è osservato che «*Tale nozione di reddito di lavoro dipendente è foriera di una apparente inconciliabilità tra questa regola e il generalissimo principio in forza del quale non possono comunque essere assoggettate a tassazione somme che risultano estranee al concetto stesso di reddito, dovendosi intendere per tale una ricchezza novella, un incremento patrimoniale del soggetto. L'apparente antinomia va risolta dando la prevalenza al principio generalissimo e ritenendo, pertanto, che siano escluse da imposizione tutte quelle somme che presentano natura di mera reintegrazione patrimoniale e non in funzione sostitutiva o integrativa della retribuzione*» (FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 219; per il principio di omnicomprensività del reddito vedi anche FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, III ed., Torino, 2003, 824; FICARI V., *Prime osservazioni sulla nozione di retribuzione imponibile alla luce della nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente*, in *Boll. trib.*, 1998, 1619).

Al fine, dunque, di stabilire il corretto regime fiscale delle eterogenee componenti di reddito nel rapporto di lavoro dipendente è necessario distinguere, nell'ambito delle indennità risarcitorie, quanto corrisposto a titolo di reintegrazione patrimoniale e quanto a titolo di una effettiva erogazione reddituale e, pertanto, «*all'ampia definizione [omnicomprensiva, n.d.r.] di proventi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente non possono essere ricondotte erogazioni estranee al concetto di reddito*» (LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., 85).

4. Così esposta, considerato che la distinzione tra danno emergente e lucro cessante è importante ma non decisiva, la questione comporta profili di sicuro interesse e diviene problematica se riferita al

c.d. “*danno alla persona*”, vale a dire a quella vasta area riguardante anche la fattispecie in esame della *perdita di chance*, che può essere ben ricompresa nella più ampia nozione di *demansionamento professionale*, anche richiamato nella annotata ordinanza.

Per definire il corretto regime tributario è necessario distinguere nell’ambito delle erogazioni, *lato sensu*, risarcitorie, anche in base a pattuizioni private, quanto corrisposto in luogo di un “*valore*” che, se normalmente ottenuto in un momento antecedente a quello della sua effettiva erogazione, rappresenta “*ricchezza novella*” e, quindi, reddito tassabile e quanto, invece, costituisce una mera reintegrazione patrimoniale, espressione di un fenomeno sostitutivo e non accrescitivo del patrimonio del lavoratore (CROVATO F., *op. cit.*, 109 e 121 ss.).

Quel che conta è verificare se l’erogazione effettuata e, in quale misura, sia soggetta ad imposizione secondo le regole del reddito di lavoro dipendente.

Nella fattispecie la Corte ha deciso che «*il danno deve ravvisarsi sotto il profilo della lesione alla professionalità, essendo evidente che l’assenza di programmi ed obiettivi incentivanti comporti una perdita di chance di accrescimento professionale [...]. Non è quindi tassabile il risarcimento del danno ottenuto dal lavoratore dipendente, anche in via transattiva, per la perdita di chance di accrescimento professionale [...] ed è irrilevante che, ai fini della determinazione del quantum debeatur, si faccia riferimento al c.c.n.l. di un certo comparto*» ed escluso ogni “*eventuale e potenziale*” plurioffensività del danno derivante dalla perdita di *chance*, cioè di danno sia patrimoniale, sia non patrimoniale.

Purtuttavia le somme corrisposte a titolo di perdita di *chance*, pur ricondotte nell’area del danno emergente, non possono, in via generale e a priori, essere escluse da tassazione (almeno in parte), in quanto potrebbero essere dirette sia a risarcire un danno patrimoniale, sia a risarcire quel mancato guadagno che non è stato ottenuto per via della “*perdita di chance*”.

Sul punto la giurisprudenza «*ha [...] più volte affermato che l’applicazione in concreto della disposizione di legge (art. 6 c. 2 TUIR) comporta che la questione relativa alla imponibilità delle somme riscosse dal lavoratore a titolo risarcitorio non possa mai prescindere dall’accertamento in ordine alla natura del pregiudizio che l’importo ricevuto ha la funzione di indennizzare, dovendo in particolare il giudicante verificare se la dazione di tali somme trovi o meno la sua causa nella funzione di riparare la perdita di un reddito, potendo soltanto in caso di risposta positiva - e sempre che non si tratti di danni da invalidità permanente o da morte - affermarsi la tassazione della relativa indennità*» (Cass., 13 maggio 2009, n. 10972 e altre ivi richiamate).

In particolare la Suprema Corte, nell’ambito del *demansionamento professionale*, nozione più ampia e comprensiva della *perdita di chance lavorative*, si è più volte espressa nel senso della *plurioffensività* del danno derivante da *demansionamento*, cioè di danno sia patrimoniale, sia non patrimoniale e precisato che il risarcimento derivante da danno da “*dequalificazione professionale*” copre sia le perdite di retribuzione (superiore) eventualmente subite a causa delle diverse (e minori) mansioni attribuite al lavoratore, sia i mancati guadagni conseguenti alla c.d. *perdita di chance lavorative* (cfr. Cass., 2 gennaio 2002, n. 10; Cass., 14 novembre 2001, n. 14199; Cass., 6 novembre 2000, n. 14443).

Tale danno può assumere, quindi, aspetti diversi in quanto può consistere sia nel danno patrimoniale derivante dall’impoverimento della capacità professionale acquisita dal lavoratore e dalla mancata acquisizione di una maggiore capacità, sia nel pregiudizio subito per *perdita di chance* ossia di ulteriori possibilità di guadagno.

Ed è compito del giudice di merito (le cui valutazioni, se sorrette da congrua motivazione, sono incensurabili in sede di legittimità) accertare se il danno sussista, individuarne la specie e determinarne l’ammontare eventualmente procedendo anche ad una liquidazione in via equitativa (cfr. Cass., 11 giugno 2004, n. 11186; Cass., 23 settembre 2008, n. 28887; Cass., 14 novembre 2001, n. 14199).

5. Le considerazioni appena svolte consentono di affermare che la somma corrisposta a titolo di perdita di *chance*, sebbene ricondotta nell’area del danno emergente, non può essere aprioristicamente esclusa da imposizione in quanto potrebbe avere la duplice valenza: di riparazione patrimoniale (danno emergente) o di “*sostituzione*” di quei redditi che il soggetto non ha potuto produrre (lucro cessante).

In quest'ultimo caso si applica l'art. 6, comma 2, TUIR secondo cui “*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e [...] le indennità conseguite [...] a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi [...] costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*”. E da qui nasce il problema di individuare nella erogazione (e la verifica è una *quaestio facti* che rifiuta soluzioni precostituite) quella parte diretta a risarcire il danno emergente (non tassabile) e quella diretta a risarcire la perdita di redditi futuri (tassabile).

La soluzione correva, quindi, nell'interpretazione dell'atto, giudiziale o stragiudiziale, con il quale è stata stabilita l'indennità risarcitoria (sul punto MASTROIACOVO V., *La rilevanza fiscale delle somme percepite in ragioni di transazione sul lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, II, 446; FICARI V., *Brevi note sulla tassazione delle erogazioni pararetributive*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 973).

Al riguardo il giudice di secondo grado, per quanto risulta dalla ordinanza in commento, si è limitato (probabilmente in ragione della determinazione del *quantum debeatur* in base al C.C.N.L. del settore) «*a confermare la ripresa a tassazione in base al disposto dell'art. 6 comma 2, TUIR*», ma senza (così appare) accertare la “*eventuale e potenziale*” plurioffensività del danno derivante dalla perdita di *chance* che poteva, al contempo, dar luogo ad un risarcimento in parte come lucro cessante e in parte come danno emergente.

Sul punto la Corte, che pur «*...ha chiarito che in materia di trattamento retributivo dei dirigenti ... (c) l'apporto del dirigente in termini di produttività o redditività della sua prestazione fonda la cd. retribuzione di risultato... (che) non è una voce automatica, ma soggetta, per ciascun dirigente, a determinazione annuale, da effettuarsi solo a seguito... degli obiettivi e delle valutazioni degli organi di controllo interno...*», ha ritenuto «*irrilevante che, ai fini della determinazione del quantum debeatur, si faccia riferimento al c.c.n.l. di un certo comparto*» senza nulla dire circa l'eventuale plurioffensività dell'inadempimento contrattuale, né avrebbe potuto farlo essendo una valutazione di merito non prospettabile in sede di legittimità.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001
- DELLA VALLE E., *Appunti in tema di erogazioni risarcitoria e indennità sostitutive*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 821 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XII ed., Padova, 2018
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, III ed., Torino, 2003
- FICARI V., *Prime osservazioni sulla nozione di retribuzione imponibile alla luce della nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente*, in *Boll. trib.*, 1998, 1617 ss.
- FICARI V., *Brevi note sulla tassazione delle erogazioni pararetributive*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 961 ss.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale*, VII ed., Milano, 2002
- MARONGIU G., *La intassabilità dell'indennità sostitutiva delle ferie non godute*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 55 ss.
- MASTROIACOVO V., *La rilevanza fiscale delle somme percepite in ragioni di transazione sul lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, II, 435 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, XII ed., Torino, 2019
- TOSI L., *La nozione di reddito*, in TESAURO F., diretta da, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, I, Torino, 1994

Mancato/tardivo invio della comunicazione all'ENEA e decadenza dall'ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronunzia della Cassazione

Failure/late sending of the communication to ENEA and loss of the tax ecobonus: note to a recent decision of the Court of Cassation

(commento a/note to Cass., sez. VI, 21 novembre 2022, n. 34151)

GIUSEPPE INGRAO

Abstract

Con l'ordinanza n. 34151/2022, la Corte di Cassazione ha affermato la legittimità del disconoscimento della detrazione fiscale IRPEF connessa alle spese per interventi di riqualificazione energetica, prevista dall'art. 1, commi 344 ss., della L. n. 296/2006, in relazione al mancato o tardivo invio della comunicazione all'ENEA, atteso che la normativa in questione prevede chiaramente che l'irregolarità commessa dal contribuente nell'esplicitare tale adempimento formale costituisce una causa ostativa alla concessione del *bonus*. L'interpretazione proposta dai giudici è discutibile per varie ragioni, ma inevitabilmente condiziona gli esiti delle numerose liti pendenti presso le Corti di Giustizia tributaria non solo con riguardo al recupero dell'imposta non versata, ma anche per ciò che concerne la disapplicazione delle sanzioni irrogate.

Parole chiave: *ecobonus*, detrazione fiscale IRPEF, spese per interventi di riqualificazione energetica, decadenza dall'agevolazione, rilevanza degli adempimenti formali, disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza della norma

Abstract

With the ordinance n. 34151/2022, the Court of Cassation affirmed the legitimacy of the non-recognition of the IRPEF tax deduction connected to the expenses for energy requalification interventions, envisaged by art. 1, paragraphs 344 and following, of law no. 296/2006, in relation to the failed or late sending of the communication to ENEA, given that the legislation in question clearly provides that the irregularity committed by the taxpayer in carrying out this formal fulfilment constitutes an impediment to the granting of the bonus. The interpretation proposed by the judges is questionable for various reasons, but it will inevitably condition the outcome of the numerous disputes pending before the Courts of Tax Justice, not only with regard to the recovery of the unpaid tax, but also with regard to the non-application of the penalties imposed.

Keywords: *ecobonus*, IRPEF tax deduction, expenses for energy requalification interventions, loss of the benefit, relevance of formal fulfilment, non-application of penalties due to objective uncertainty of law

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Il disconoscimento del *bonus* fiscale per spese effettivamente sostenute e il disappunto dell'opinione pubblica. - **3.** Il sentimento di ingiustizia nel contesto della ambiguità delle norme agevolative sulla rilevanza degli adempimenti formali e delle divergenti posizioni ministeriali. - **4.** Le riflessioni di un tributarista sulla posizione restrittiva del Fisco riferita esclusivamente alla possibilità di fruire dell'*ecobonus* di cui alla L. n. 296/2006 in presenza di

irregolarità nell'invio della comunicazione all'ENEA - **5.** Segue: e sulla decisione dei giudici di legittimità. - **6.** Conclusioni.

1. Con la recente ordinanza n. 34151/2022, la Cassazione ha affermato che la normativa sul *bonus* fiscale per gli interventi di riqualificazione ed efficientamento energetico degli immobili (art. 1, commi 344 ss., L. n. 296/2006) dispone chiaramente che l'omessa comunicazione all'ENEA entro il termine specifico costituisce una causa ostativa alla sua concessione.

Riteniamo opportuno segnalare questa pronuncia – che fa seguito ad una copiosa giurisprudenza di merito orientata in senso opposto – in quanto rappresenta il primo intervento dei giudici di legittimità sulle rettifiche del Fisco alla dichiarazione IRPEF per esclusione della detrazione, motivate appunto in relazione all'omesso/tardivo invio della comunicazione all'ENEA.

L'ordinanza in commento – destinata evidentemente ad impattare sia sull'esito delle numerose controversie pendenti sia sullo svolgimento dell'azione di controllo degli Uffici impositori – sarà certamente oggetto di discussione non solo negli ambienti professionali, ma anche tra comuni cittadini, posto che la specifica questione esaminata dai giudici avrà evidenti conseguenze su una vasta platea di contribuenti e, non presentando particolari complessità tecniche, si presta ad essere in larga misura valutata anche senza possedere particolari competenze tributarie.

La pronuncia, in vero, era attesa dai numerosi contribuenti incappati in tale irregolarità, i quali ovviamente auspicavano un esito diverso, teso a valorizzare l'effettivo sostenimento della spesa di riqualificazione – e la conseguente riduzione dei consumi energetici, a beneficio anche della collettività – nonostante l'errore procedurale commesso evidentemente in modo involontario.

Atteso ciò, proviamo ad offrire una lettura dell'ordinanza, immaginando innanzitutto l'impatto sull'opinione pubblica e successivamente il punto di vista di un tributarista.

2. Muoviamo dall'impatto sull'opinione pubblica, immaginando le osservazioni dei contribuenti privi di una specifica conoscenza della materia. Non è mai semplice far comprendere ai consociati la rilevanza che, a volte, il diritto vivente continua ad assegnare alle formalità, per così dire, burocratiche. Se, da un lato, si manifesta indignazione nel vedere (giustamente) vanificate in sede giurisprudenziale pretese fiscali per vizi attinenti al mancato rispetto delle regole procedurali da parte degli Uffici, d'altro lato, non può che emergere una reazione di scoramento nel constatare il disconoscimento di una detrazione fiscale IRPEF connessa al sostenimento di una spesa significativa per la riqualificazione energetica di un immobile (affrontata anche considerando la possibilità di beneficiare del *bonus* fiscale) motivata dal mancato rispetto di un adempimento formale. Tanto più, poiché la spesa meritevole è stata effettivamente sostenuta e regolata con specifiche modalità che riducono anche le possibilità di evasione in capo a colui che cede il bene o effettua la prestazione (cioè il bonifico appositamente previsto per i pagamenti che danno diritto alla detrazione d'imposta).

Con riguardo alla ipotesi dell'evasione accertata con atti dichiarati in seguito illegittimi dal giudice, per chi non è addentro alla materia tributaria viene difficile comprendere le ragioni per cui gli Uffici impositori commettano – consapevolmente o involontariamente – errori procedurali così gravi da compromettere l'acquisizione del tributo, nonostante il controllo delle dichiarazioni rappresenti un'attività svolta in modo sistematico. Quanto al caso del disconoscimento dei *bonus* fiscali, chiunque riesca, invece, a comprendere che ad un soggetto possa sfuggire l'invio di una comunicazione, posto che il sostenimento di spese significative, come quelle di ristrutturazione degli immobili, non rappresenta certo un fatto che si realizza di frequente (non si tratta della detrazione per una spesa sanitaria!).

In questa cornice, l'impatto in termini di indignazione e di scoramento sull'opinione pubblica si ricollegano ad un'ingiustizia che si consuma, per un verso, a vantaggio di un soggetto (evasore) che riesce a sottrarsi al pagamento di quanto avrebbe dovuto corrispondere all'Erario, e, per altro verso, a danno di un altro soggetto che viene privato del beneficio fiscale, correlato ad una spesa da lui realmente effettuata e per la quale il legislatore aveva riconosciuto la piena meritevolezza dell'agevolazione.

3. La circostanza che una banale irregolarità in un adempimento formale possa provocare il disconoscimento della detrazione d'imposta IRPEF altrimenti spettante si rivelerebbe ancora più ingiusta qualora il comune contribuente si avventurasse in una rapida ricerca sui requisiti per accedere ai “bonus energetici”. Ed infatti, scorrendo i contenuti dei tanti siti web che si dedicano al tema, emerge non solo che la vicenda (*rectius* l'irregolarità nell'invio della comunicazione all'ENEA) riguarda numerosi contribuenti, ma soprattutto che la normativa sulle detrazioni di imposta collegate alle spese per il risparmio energetico non chiarisce quale sia la rilevanza delle comunicazioni da effettuare nella prospettiva della fruibilità del *bonus*.

Andando oltre le informazioni dei siti web e - per “capiarne di più” - attingendo alla fonte normativa, si scopre che nell'art. 16-*bis* TUIR, in tema di «*Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici*», e nel decreto interministeriale di attuazione del 18 febbraio 1998, n. 41 (cui si rinvia), è previsto che la detrazione non è riconosciuta nel caso in cui, tra l'altro, si omette di effettuare la comunicazione di inizio lavori all'ASL. Il panorama normativo, però, non si esaurisce nelle disposizioni del TUIR. La L. n. 449/1997 - che rappresenta la prima disposizione organica sui bonus edilizi - consente di ritenere che la detrazione fiscale non è subordinata al rispetto dei requisiti formali sanciti nel predetto D. Interim. n. 41/1998, tra cui quello di comunicazione all'ASL.

Ma non finisce qui. Qualora si decida di portare ancora avanti la ricerca, si scopre che per taluni interventi edilizi che comportano un risparmio energetico e che danno diritto alla detrazione prevista dall'art. 16-*bis* TUIR è previsto l'invio di una comunicazione all'ENEA (art. 16, comma 2-*bis*, D.L. n. 63/2013), ma l'Agenzia delle Entrate, con la ris. 18 aprile 2019, n. 46/E ha affermato che «*per quanto concerne la rilevanza, ai fini fiscali, della trasmissione delle informazioni sugli interventi effettuati e, in particolare, l'eventuale perdita del diritto alla detrazione delle spese sostenute per i predetti interventi, in caso di mancata o tardiva trasmissione delle informazioni medesime, il Ministero dello sviluppo economico, con nota prot. n. 3797/2019, ha espresso l'avviso che la trasmissione all'Enea delle informazioni concernenti gli interventi edilizi che comportano risparmio energetico prevista dal citato comma 2 bis dell'art. 16 del decreto legge n. 63/2013, seppur obbligatoria per il contribuente, non determini, qualora non effettuata, la perdita del diritto alla predetta detrazione atteso che non è prevista alcuna sanzione nel caso in cui non si provveda a tale adempimento... si ritiene conformemente all'avviso espresso dal Ministero dello sviluppo economico che la mancata o tardiva trasmissione delle informazioni di cui al citato art. 16, comma 2 bis, del decreto legge n. 63/2013 non comporta la perdita dal diritto alle detrazioni*».

Le predette previsioni normative e la prassi ministeriale in tema di *bonus* fiscali per le spese di efficientamento energetico degli immobili creano un evidente stato di confusione nel contribuente, che, in ultima analisi, determina la convinzione per cui l'omesso o tardivo invio di una comunicazione ad un ente (diverso dall'Agenzia delle Entrate), a fronte di spese “meritevoli” effettivamente sostenute – e chiaramente rientranti nel campo di applicazione della norma agevolativa – giammai possa fare perdere il diritto alla detrazione fiscale, ma tutt'al più determinare l'irrogazione di una sanzione amministrativa in misura fissa.

Preso atto di ciò, un contribuente non esperto della materia non può che invocare l'ausilio di un tributarista, auspicando, innanzitutto, che gli chiarisca perché il Fisco ha assunto una posizione che a volte è “andata incontro” a quei soggetti che sono incappati in dimenticanze su aspetti formali, ma hanno sostenuto la spesa che il legislatore voleva stimolare per perseguire il meritevole obiettivo di adeguare gli edifici a standard di efficientamento energetico sostenibili, ed altre volte ha voluto penalizzare quei contribuenti che si trovavano in una situazione simile; secondariamente, l'auspicio del contribuente è che il tributarista chiarisca se la tesi restrittiva dei giudici di legittimità, con riferimento alle spese per risparmio energetico degli immobili riconducibili alla L. n. 296/2006, sia effettivamente corretta.

In poche parole, si chiede una spiegazione a chi affronta quotidianamente problematiche tributarie per confermare l'intuizione circa l'ingiustizia consumata nell'esito della vicenda, ovvero per meglio "digerire" la decisione giurisprudenziale che appare fortemente ingiusta.

4. Orbene, archiviate le immaginabili ricadute che la giurisprudenza in commento dovrebbe suscitare sull'opinione pubblica, aggiungiamo alcune riflessioni più professionali sulla vicenda.

Innanzitutto va detto che l'ordinanza della Cassazione n. 34151/2022, di ben 16 pagine, ambisce a segnare l'avvio di un indirizzo interpretativo al quale si dovranno uniformare le pronunce delle Corti di merito e di legittimità che si susseguiranno nei prossimi mesi.

I giudici della Suprema Corte erano ben consapevoli che le pronunce di merito erano quasi unanimemente orientate ad annullare gli atti impositivi con cui veniva disconosciuta la detrazione fiscale per gli interventi di riqualificazione energetica di cui alla L. n. 296/2006, in quanto ritenevano che la comunicazione all'ENEA fosse un adempimento di natura formale la cui omissione o tardività non determinava la preclusione del diritto al *bonus* per l'IRPEF (Comm. trib. reg. Lombardia n. 853/19/2015, Comm. trib. prov. Milano n. 5287/02/2017, Comm. trib. prov. Lecce n. 1709/01/2018, Comm. trib. reg. Lombardia n. 2181/19/2018, e da ultimo Comm. trib. reg. Toscana n. 790/05/2020). Pertanto, avrebbero dovuto adoperarsi in uno sforzo argomentativo che potesse dissipare ogni dubbio in merito alla questione controversa esaminata.

Prima di indugiare sul percorso argomentativo seguito dai giudici di legittimità, dobbiamo però chiarire le ragioni dell'atteggiamento del Fisco, che – come rilevato – per le spese energetiche agevolate da una certa normativa ritiene irrilevante l'omessa comunicazione all'ENEA (ris. n. 46/E/2019), mentre per quelle riconducibili ad altra disposizione di legge ne pretende il tempestivo invio a pena di disconoscimento della detrazione.

Il punto di partenza è che il Fisco, come è noto, svolge una funzione vincolata, e deve applicare la legge tributaria per realizzare l'interesse primario da essa salvaguardato, senza effettuare alcun tipo di valutazione (tra cui la ponderazione discrezionale dell'interesse primario con interessi secondari, sia pur meritevoli, ascrivibili al contribuente assoggettato al tributo).

Nel caso specifico, l'Ufficio impositore non può, con riguardo a certe spese meritevoli ed effettivamente sostenute, soprassedere rispetto al possesso dei requisiti formali previsti espressamente dalla legge a pena di decadenza dal beneficio (dando, invece, rilievo solo a quelli sostanziali), mentre per altre spese meritevoli e regolamentate in termini identici, pretendere, al contrario, il puntuale rispetto di tutti dei requisiti di legge.

Un trattamento differenziato connesso alle spese che danno diritto alla detrazione IRPEF può giustificarsi solo in relazione ad una differente valutazione discrezionale fatta dal legislatore circa la rilevanza costitutiva o meno dell'adempimento formale nella prospettiva della concessione del beneficio fiscale; per dirla in modo netto, la decadenza o meno dall'agevolazione per il mancato rispetto degli adempimenti formali deve essere sancita dal legislatore e non asserita dall'Agenzia delle Entrate.

Ed allora, se così è, occorre verificare se la normativa sui *bonus* fiscali in relazione alla quale l'Agenzia delle Entrate ha assunto una differente posizione contenga previsioni diverse in merito alla rilevanza della comunicazione all'ENEA.

L'art. 1, comma 2-*bis*, D.L. n. 63/2103 (su cui è intervenuta la ris. n. 46/E/2019) prevede testualmente che «*Al fine di garantire la corretta attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza, nell'ambito della Missione 2, Componente 3, Investimento 2.1 "Ecobonus e Sismabonus fino al 110 per cento per l'efficienza energetica e la sicurezza degli edifici", nonché al fine di effettuare il monitoraggio degli interventi di cui al presente articolo, compresa la valutazione del risparmio energetico da essi conseguito, in analogia a quanto già previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, sono trasmesse per via telematica all'ENEA le informazioni sugli interventi effettuati (alla conclusione degli stessi). L'ENEA elabora le informazioni pervenute e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero della transizione ecologica, al Ministero dell'economia e delle finanze,*

alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali».

Con riguardo all'obbligo di comunicazione all'ENEA, questa norma utilizza l'espressione "sono trasmesse".

L'art. 1, commi 344 ss., L. n. 296/2006 nel disporre la detrazione fiscale per le spese di riqualificazione energetica degli immobili, rinvia al D.Interm. 19 febbraio 2007, per ciò che attiene ai profili attuativi, il quale prevede all'art. 4 che *«i soggetti che intendono avvalersi della detrazione relativa alle spese di cui all'art. 1, commi da 2 a 5, sono tenuti a: ... acquisire e a trasmettere entro novanta giorni dalla fine dei lavori all'ENEA ... la scheda informativa relativa agli interventi realizzati contenente i dati elencati nello schema di cui all'allegato E al presente decreto ai fini dell'attività di monitoraggio di cui all'art. 11»*.

Con riguardo all'obbligo di comunicazione all'ENEA, questa norma utilizza l'espressione «sono tenuti».

Ritenendo maggiormente precettiva la formula "sono tenuti" (rispetto a "sono trasmesse"), il Fisco ha dedotto che in quest'ultimo caso, a differenza del precedente, l'obbligo di inviare la comunicazione all'ENEA dovesse implicitamente intendersi a pena di decadenza. Nella ris. n. 46/E/2019 si è, peraltro, evidenziato che l'elencazione tassativa dei casi di diniego della detrazione previsti dal D.Interm. n. 41/1998 non comprende la omessa/tardiva comunicazione del modello all'ENEA (ma solo di quella alla ASL).

Si tratta di una interpretazione certamente non convincente, ma in qualche misura praticabile, e che pone al riparo l'Ufficio fiscale da un abuso nell'esercizio del potere impositivo; si può, però, sostenere l'esistenza di un uso del potere non rispondente ai principi di imparzialità e buon andamento, circostanza che in realtà può celarsi dietro la ordinaria attività di controllo.

D'altra parte, bisogna evidenziare che il Fisco, come risulta dalla circ. n. 13/E/2013, punto 2.2, sembra giustificare la tesi restrittiva in relazione al fatto che la decadenza dal diritto alla detrazione avrebbe potuto essere scongiurata dal contribuente applicando l'istituto della c.d. *remissione in bonis* (art. 2, comma 1, D.L. n. 16/2012), secondo cui *«la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente: a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento; b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile; c) versi spontaneamente una somma pari alla sanzione residuale minima prevista dall'art. 11, D. Lgs n. 471/1997»*.

Anche questa considerazione, a mio avviso, non sembra cogliere nel segno, in quanto l'istituto della *remissione in bonis* presuppone che a monte il legislatore disponga a chiare lettere la decadenza dal diritto per l'omessa effettuazione di un determinato adempimento formale, come denota il fatto che il D.L. n. 16/2012 utilizza l'espressione «subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale». Tale subordinazione non risulta nel caso della norma sulla detrazione IRPEF per le spese di efficientamento energetico di cui alla L. n. 296/2006. L'istituto in parola non può certamente essere richiamato per ritenere che tutti gli adempimenti formali previsti per usufruire dei *bonus* fiscali o dei regimi opzionali vantaggiosi rappresentino elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, la cui mancanza determina la decadenza dal diritto. Il giudizio sulla natura costitutiva o meno dell'adempimento posto a carico del contribuente nella prospettiva della spettanza del regime agevolato va formulato – si ribadisce – esclusivamente esaminando la struttura della norma.

5. Chiarito questo aspetto, possiamo ora alla seconda questione, e cioè alla disamina delle argomentazioni giuridiche prospettate dall'ordinanza n. 34151/2022 a sostegno della "tesi restrittiva" con riguardo agli interventi di riqualificazione energetica riconducibili alla citata L. n. 296/2006.

I giudici, dopo aver trascritto (per ben quattro pagine) la legislazione di riferimento, asseriscono innanzitutto che la normativa *«afferma chiaramente che l'omessa comunicazione all'Enea entro un termine specifico costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica»*.

Si tratta una conclusione non motivata, in quanto la Cassazione non rimarca i “passaggi” dai quali si evince con chiarezza che l'omessa comunicazione all'ENEA osta alla concessione del beneficio. La norma descrive un obbligo (“sono tenuti”), ma non prevede alcuna conseguenza per la sua violazione, la quale può ritenersi implicita, e nei termini della decadenza, con riguardo alla mancanza del requisito sostanziale dell'effettivo sostenimento della spesa, ma non certo con riferimento agli aspetti formali. Su quest'ultimo punto la legislazione non ha previsto nulla di chiaro; avrebbe dovuto, invero, utilizzare la formula *“i contribuenti sono tenuti a pena di decadenza dal beneficio a ...”*.

A mio avviso, più che di affermazioni chiare siamo di fronte ad un ennesimo caso di tecnica legislativa scadente. E non è certo una novità, perché anche norme strutturali (e non contingenti come quella sull'*ecobonus*) presentano spesso carenze che alimentano il contenzioso e legittimano decisioni a sorpresa, cioè orientate dalla sensibilità o dalle preferenze del giudice. Si pensi alle questioni sorte con riguardo all'art. 12, dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000), ove la Corte di Cassazione, non senza critiche della dottrina, ha ricostruito la valenza della violazione dei diritti ivi sanciti a volte in termini di nullità e a volte quale di mera irregolarità del correlato avviso di accertamento.

L'ordinanza in rassegna aggiunge poi che la normativa *«si pone un obiettivo di controllo sulla effettiva spettanza dell'agevolazione, in modo da impedire eventuali frodi e attribuire all'organo deputato allo svolgimento di tali controlli un termine congruo per l'adempimento di tale funzione, diretta a verificare se effettivamente i lavori, in quanto diretti a salvaguardare l'ambiente risparmiano energia o producendola in maniera pulita risultino meritevoli di vantaggi fiscali»*.

Anche questa affermazione è discutibile, in quanto l'ENEA non svolge alcuna attività di controllo in merito all'effettiva tipologia di lavori eseguiti (attività che resta di appannaggio dell'Agenzia delle Entrate), ma acquisisce le comunicazioni per obiettivi “limitati” al monitoraggio e alla valutazione del risparmio energetico complessivamente conseguito grazie agli interventi eseguiti dai contribuenti. D'altra parte, non esiste una normativa che prevede il potere per dipendenti di tale ente di accedere negli immobili ove vengono effettuati i lavori oggetto di agevolazione, al fine di svolgere una verifica. L'ENEA, quindi, con la sua attività non “scopre” condotte fraudolente del contribuente, consistenti nel fare apparire (mediante la descrizione in fattura) come meritevoli spese che invece non hanno nulla a che fare con quelle agevolate. Il Fisco può, invece, controllare ed accertare che si tratta di fatture per operazioni effettivamente svolte nei termini indicati nella descrizione.

Detto ciò, la Corte si dilunga nel trascrivere per ben sette pagine una serie di sentenze in tema di agevolazioni fiscali di varia natura nelle quali i giudici di legittimità hanno, in passato, sostenuto la necessità di praticare un'interpretazione restrittiva delle disposizioni agevolative medesime e, dopo questa ricostruzione, afferma che *«tale interpretazione è tanto più necessitata quanto più si riflette sulla importanza che tale certificazione energetica riveste ... nel quadro delle politiche energetiche nazionali nella direzione di uno sviluppo sostenibile diretto al risparmio energetico e alla produzione di energie pulite, non trattandosi quindi di un inutile onere burocratico contrario al principio della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41, comma 1, Cost. ma di un adempimento non particolarmente oneroso e ragionevole, esigibile in relazione ad un dovere di attenersi ad uno standard di normale diligenza»*.

Al proposito, dobbiamo osservare che l'orientamento giurisprudenziale secondo cui le norme agevolative sono di stretta interpretazione non risulta pertinente con la risoluzione della questione riguardante la rilevanza della comunicazione all'ENEA. La tesi della stretta interpretazione è stata prospettata dalla Cassazione per legittimare il disconoscimento da parte dell'Ufficio impositore di agevolazioni fiscali applicate dal contribuente in relazione a fattispecie contigue rispetto a quelle espressamente contemplate dalla norma.

Ed infatti, esaminando alcuni precedenti citati dall'ordinanza in rassegna emerge che: nella sentenza n. 23692/2020, il contribuente aveva applicato il regime di esenzione dal pagamento del contributo uni-

ficato, previsto per il giudizio di opposizione ad ordinanza-ingiunzione, anche al giudizio di opposizione ad una sanzione amministrativa; nella sentenza n. 31031/2018, il contribuente aveva esteso il campo di applicazione della norma, che prevede la deduzione dei costi dei veicoli destinati esclusivamente ad attività di impresa, in relazione a beni utilizzati in modo promiscuo (va peraltro rilevato che tale deduzione non può essere in quadrata nella categoria delle agevolazioni); nella sentenza n. 22484/2017, il contribuente aveva applicato le agevolazioni ICI, riconosciute agli imprenditori agricoli individuali, ad una società di persone avente la qualifica di imprenditore agricolo professionale; nella sentenza n. 7343/2021, il contribuente titolare di un parco eolico aveva esteso i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali, anche ai macchinari ed alle attrezzature funzionali allo svolgimento del processo produttivo.

Sulla base di quanto esposto, dovrebbe risultare chiaro che se si fosse ammessa la possibilità di godere della detrazione IRPEF per i lavori di riqualificazione energetica nonostante l'irregolarità nella comunicazione all'ENEA, non sarebbe emersa, invece, alcuna dilatazione del campo di applicazione della norma.

Quanto alla ragionevolezza e non gravosità dell'adempimento, non v'è dubbio che «*il contribuente debba osservare una diligenza media adeguata al compimento della richiesta in questione*». Tuttavia, l'affermazione della Corte sembra indirizzata non alla ragionevolezza del disconoscimento della detrazione IRPEF, quanto a giustificare un'eventuale scelta legislativa di prevedere una sanzione fissa per irregolarità nell'effettuazione della comunicazione all'ENEA.

6. Dobbiamo da ultimo evidenziare un insidioso profilo, di cui non si è discusso nel giudizio di cassazione, e cioè della possibilità di disapplicazione della sanzione del 30 per cento per l'omesso versamento dell'IRPEF collegato all'esclusione della detrazione esposta nella dichiarazione tributaria, motivata in relazione all'obiettiva incertezza della norma.

Un contribuente che si trovi di fronte a questo orientamento giurisprudenziale, e non sia più in termini per regolarizzare la propria posizione, probabilmente tenterà, almeno, di ottenere la disapplicazione delle sanzioni. È noto, tuttavia, il dibattito relativo alla possibilità del giudice di esercitare tale potere d'ufficio o solo in presenza di uno specifico motivo di ricorso. La giurisprudenza presta adesione a quest'ultima opzione (Cass. n. 22689/2020), ma la dottrina ritiene che l'esimente sia un *minus* rispetto a quanto chiesto al giudice e, pertanto, che la richiesta di annullamento dell'atto impositivo contenga implicitamente anche quella di disapplicazione/annullamento delle sanzioni, rispettandosi così il principio della domanda (art. 99 c.p.c.) e della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.).

Senza entrare nel merito delle condizioni di esercizio del potere in questione, non possiamo sottacere che, se l'ordinanza ha rilevato che la L. n. 296/2006 sull'*ecobonus* fiscale «*afferma chiaramente che l'omessa comunicazione all'Enea entro un termine specifico costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica*», allora non dovrebbe esserci spazio per disporre da parte del giudice la disapplicazione delle sanzioni in relazione all'obiettiva incertezza della norma (d'ufficio o su richiesta del contribuente) nei giudizi pendenti che saranno definiti in futuro.

In conclusione, la vicenda di cui ci siamo occupati testimonia che i contribuenti che hanno omesso di inviare o hanno tardivamente trasmesso all'ENEA la comunicazione di svolgimento dei lavori di riqualificazione energetica vengono catapultati nel c.d. "*inferno dell'emerso*" (LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008): contando sull'opportunità del "riconoscimento" statale, costoro hanno, infatti, sostenuto, con sacrifici, una spesa di importo significativo (contribuendo peraltro al perseguimento dell'obiettivo collettivo del risparmio energetico), ma sono costretti oggi non solo a dover restituire, dopo anni, l'agognato *bonus* fiscale, ma anche a dover subire il pagamento di una sanzione amministrativa commisurata all'entità della detrazione "indebitamente goduta".

Un'ultima chiosa. La previsione dell'applicazione di una sanzione fissa per tali irregolarità sarebbe stata più in linea con la sbandierata idea di un Fisco dal volto amico; ma così non è, ed è evidente allora che contestazioni tributarie di questo tipo finiscono per alimentare e dar credito al dibattito politico sulla

necessità di introdurre sistematicamente forme più o meno allargate di “pace fiscale”, come da ultimo avvenuto con la Legge di Bilancio per il 2023.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 4215 ss.
- CANÈ D., *Brevi note in tema di crediti di imposta agevolativi*, in *Giur. imp.*, 2020, 4, 369 ss.
- CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per imposte estere*, Torino, 2012
- DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, 201 ss.
- FEDELE A., *La sentenza della Corte costituzionale come “rimedio” al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, II, 171 ss.
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992
- GIORGI S., *Superbonus: riqualificazione energetica, “rivoluzione verde” e dubbi sul regime di responsabilità di fornitori e cessionari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 863 ss.
- INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984
- LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto e restituzione. Diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, II, p. 1469 ss.
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968
- LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 427 ss.
- MOSCHETTI F., *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in materia di agevolazioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 375 ss.
- PACE A., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012

Prime osservazioni sui nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite “veicoli esteri”

Some initial observations on the new tax treatment of capital gains arising from the indirect sale of real estate located in Italy and held by non-residents

CAROLA PASSI

Abstract

Il contributo intende analizzare le disposizioni introdotte dalla L. 29 dicembre 2022, n. 197, ai commi da 96 a 99 dell'art. 1, miranti ad uniformare il trattamento fiscale applicabile alle plusvalenze realizzate da soggetti non residenti emergenti dalla cessione indiretta di immobili siti in Italia rispetto a quello relativo alla loro cessione diretta. Tale novella legislativa allinea il regime interno a quello convenzionale di cui agli art. 13, par. 4, del Modello di Convenzione OCSE, e 9, par. 4, della *Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting* (“MLI”), sottoscritta, ma non ancora ratificata, dall'Italia.

Parole chiave: imposta sostitutiva, plusvalenze, potestà impositiva, Stato della fonte, società ed enti non residenti, società “immobiliari”, art. 1, commi 96-99, L. n. 197/2022, BEPS, Modello OCSE, Convenzione multilaterale

Abstract

The article aims at analysing the provisions introduced by the Law 29 December 2022, n. 197, par. 96-99 of the art. 1, intended to standardize the tax treatment applicable to capital gains realized by non-residents arising from the indirect sale of immovable properties located in Italy with that applicable to their direct sale. This newly introduced provision aligns the domestic tax regime with the one provided by the ap. 13, par. 4, of the OECD Model Tax Convention, and by the art. 9, par. 4, of the Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting (“MLI”) signed, but not yet ratified, by Italy.

Keywords: *substitute tax, capital gains, primary taxing right, source State, non-resident companies and entities, “real estate” companies, art. 1, par. 96-99, Law no. 197/2022; BEPS, OECD Model, Multilateral Convention*

SOMMARIO: **1.** Premessa. I nuovi criteri di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione indiretta di immobili localizzati in Italia e detenuti da soggetti non residenti tramite “veicoli esteri”. - **2.** La *ratio* della nuova disciplina introdotta dall'art. 1, commi da 96 a 98, Legge di Bilancio 2023. - **3.** Alcuni aspetti di rilievo in merito all'ambito oggettivo di applicazione. - **4.** Il trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di quote di fondi immobiliari da soggetti non residenti. - **5.** Il concetto di “valore” e l'orizzonte temporale di riferimento “dinamico”. - **6.** Il comma 99, art. 1, Legge di Bilancio 2023 e il regime tributario delle plusvalenze

realizzate da OICR residenti in Stati UE o aderenti allo SEE derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate. - **7.** L'assonanza con le disposizioni convenzionali: l'art. 13, par. 4, del Modello di Convenzione OCSE e l'art. 9, par. 4, della MLI. - **8.** Considerazioni conclusive.

1. La L. 29 dicembre 2022, n. 197 (nel seguito anche “Legge di Bilancio 2023”), ai commi da 96 a 99, ha introdotto nuove disposizioni volte a disciplinare il regime di tassazione applicabile alle plusvalenze derivanti dalla cessione indiretta di beni immobili situati nel territorio dello Stato. Più in particolare, il comma 96 apporta modifiche all'art. 23 D.P.R. n. 917/1986 (nel seguito anche “TUIR”), recante norme in materia di imposizione dei soggetti non residenti, introducendovi il nuovo comma 1-bis, in forza del quale si considerano prodotti in Italia, e dunque quivi imponibili, «*I redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia*» (cc.dd. “società immobiliari”). Ad integrazione, il successivo comma 98 prevede che, ai fini della valutazione della composizione patrimoniale della società ceduta, «*non si considerano gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa*» (cc.dd. “immobili merce”) e «*quelli utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa*» (cc.dd. “immobili strumentali”) situati nel territorio dello Stato.

Se prima dell'introduzione della disposizione in commento la cessione indiretta di immobili da parte di soggetti non residenti era tassabile unicamente ove oggetto di cessione fossero partecipazioni in società italiane, la novella legislativa assoggetta adesso a imposizione anche i redditi diversi derivanti dell'alienazione di partecipazioni in società non residenti, individuando, quale criterio di collegamento con lo Stato della fonte di produzione del reddito, il luogo di localizzazione degli immobili.

Oltre a introdurre tale, nuovo criterio di collegamento, la nuova Legge di Bilancio – con l'art. 1, comma 97 – interviene sul testo dell'art. 5 D.Lgs. n. 461/1997 (concernente l'imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze e agli altri redditi diversi di cui alle lettere da *c* a *c-quinquies*, comma 1, art. 67 D.P.R. n. 917/1986), introducendovi il nuovo comma 5-bis, che prevede l'imponibilità in Italia, con applicazione dell'imposta sostitutiva del 26%, dei redditi diversi di natura finanziaria derivanti dalla cessione, effettuata dai soggetti di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 239/1996 (si tratta, lo si ricorda, di: *i*) soggetti residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, di cui al D.M. 4 settembre 1996, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996; *ii*) enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia; *iii*) investitori istituzionali esteri, ancorché privi di soggettività tributaria, costituiti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni; *iv*) banche centrali od organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato), di partecipazioni in società aventi le caratteristiche di composizione patrimoniale di cui sopra. Pertanto, la novella legislativa estende l'imposizione anche alle plusvalenze su partecipazioni non qualificate detenute da contribuenti residenti in Stati *white-list* (art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 239/1996), normalmente esenti, in ossequio al disposto di cui al comma 5, del medesimo art. 5 D.Lgs. n. 461/1997.

2. Nelle fattispecie considerate, la novella legislativa – che, come si vedrà meglio *infra*, avvicina le disposizioni del diritto interno a quelle convenzionali ma con alcune differenze – ripristina il potere impositivo dell'Italia quale Stato della fonte di effettiva produzione del reddito, sulla base dell'assunto che il valore delle partecipazioni cedute derivi prevalentemente da beni immobili ubicati sul territorio del nostro Paese.

La nuova disciplina in commento dovrebbe avere carattere antielusivo (cfr., in relazione alla analoga disciplina di carattere convenzionale, AVELLA F., *Article 13: Capital Gains, in Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD *online Books*, 2017, par. 1.1.2.5; cfr. anche par. 8, *UN Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 13* in cui si legge che la formulazione delle c.d. clausole *land-rich* di cui ai Modelli OCSE e UN è «*designed to prevent the avoidance of taxes on the gains from the sale of immovable property*»), mirando a rendere equivalenti, dal punto di vista fiscale, le alienazioni

dirette e indirette di immobili localizzati in Italia prevedendo per le plusvalenze derivanti dalle seconde lo stesso regime tributario applicabile in caso di cessione diretta dei beni immobili sottostanti.

Tale circostanza sembra confermata dalla precisazione di cui al comma 98, che esclude dal computo del requisito di prevalenza gli “immobili merce” e quelli “strumentali” impiegati ai fini dell’effettivo esercizio di un’attività economica diversa da quella meramente immobiliare.

3. Il testo del nuovo comma 1-*bis* dell’art. 23 D.P.R. n. 917/1986 ne limita l’ambito oggettivo di applicazione alle sole plusvalenze derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti in Italia: ciò discende dal fatto che, per il diritto interno, le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni in società residenti sono imponibili in Italia, indipendentemente dalla composizione del patrimonio del soggetto partecipato. E infatti, l’art. 23, comma 1, lett. f), D.P.R. n. 917/1986 prevede che «*ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: [...] i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti*».

Derogano a tale criterio generale due sole fattispecie: (i) le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti i cui titoli, ovunque detenuti, siano negoziati in mercati regolamentati, in quanto territorialmente non rilevanti (cfr. art. 23, comma 1, lett. f, n. 1, D.P.R. n. 917/1986); e (ii) le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni non qualificate, se realizzate da soggetti *white list*, in quanto esenti (cfr. art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 461/1997). Onde, salva l’applicazione di una delle due deroghe, anche la cessione di partecipazioni in società italiane “immobiliari”, effettuata da un soggetto non residente, costituisce presupposto di imponibilità in Italia dei redditi realizzati.

Un altro elemento su cui occorre soffermarsi è l’esclusione dall’ambito applicativo delle plusvalenze derivanti dalla “*cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati*”. Tale esclusione parrebbe trovare la propria giustificazione nel fatto che nel caso di società quotate non sussiste il rischio che la norma intende prevenire, in ragione della presunzione assoluta di “commercialità” che l’ordinamento ad esse riconosce. Di talché, il regime tributario applicabile alla cessione delle relative partecipazioni prescinde dall’effettiva composizione del loro patrimonio.

Dal tenore letterale parrebbe che, ai fini dell’esclusione da imposizione in Italia, sia necessaria la quotazione della società, ossia dei titoli rappresentativi di un’interessenza nel suo capitale sociale, non essendo, di converso, sufficiente la sola quotazione di titoli da essi diversi, quali, ad esempio, quelli obbligazionari, emessi da società non quotate (in senso conforme, seppur in relazione ad un diverso istituto, cfr. circ. n. 36/E/2004, par. 2.3.4., concernente «*Il nuovo regime fiscale delle plusvalenze da realizzo delle partecipazioni*»). Non dovrebbero, in ogni caso, essere assoggettate ad imposizione in Italia le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni non quotate estere il cui valore sia ascrivibile principalmente a immobili localizzati nel territorio dello Stato italiano «*mediati*” da titoli quotati italiani», fattispecie che è configurabile, ad esempio, quando una società estera partecipi a una società di investimento immobiliare quotata italiana.

4. Come si è già avuto modo di ricordare, l’art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 461/1997, prevede un’esenzione da imposizione in Italia delle plusvalenze di cui alle lettere da *c-bis*) a *c-quinquies*) dell’art. 67, comma 1, D.P.R. n. 917/1986, conseguite da soggetti residenti in Paesi *white-list*.

Il nuovo comma 5-*bis*, introdotto nel medesimo articolo, esclude che tale esenzione possa applicarsi alle plusvalenze aventi le medesime caratteristiche se «*derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti, non negoziate in mercati regolamentati, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati nel territorio dello Stato*».

Diversamente, dunque, da quanto disposto all’art. 23, comma 1-*bis*, D.P.R. n. 917/1986 – che, come si è detto, riguarda solo le società ed enti non residenti – il citato comma 5-*bis* dell’art. 5, riferendosi alle plusvalenze di cui “*alle lettere da c-bis) a c-quinquies)*” trova applicazione anche nel caso di cessione

di partecipazioni (“non qualificate”) in “*società ed enti*” residenti in Italia (coerentemente con il criterio di collegamento di cui all’art. 23, comma 1, lett. f, TUIR). Se si ritenesse di includere nella nozione di “*enti*” anche gli OICR, al cui interno rientrano i fondi immobiliari, un investitore residente in un Paese *white-list* verrebbe assoggettato a imposizione in Italia in occasione della cessione di quote detenute in detti fondi, sia che essi risiedano fiscalmente in Italia, sia che risiedano in altri Stati.

Seguendo questa linea interpretativa, poiché incidono sul solo trattamento fiscale dei redditi diversi e non già su quello dei redditi di capitale, le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 comporterebbero l’applicazione ai sopra citati soggetti *white-list* di regimi fiscali differenziati a seconda che i medesimi trasferiscano le quote possedute in fondi immobiliari (residenti e non residenti) o percepiscano i relativi proventi in costanza di partecipazione.

E infatti, con specifico riferimento ai proventi distribuiti da fondi immobiliari italiani l’art. 7, comma 1, D.L. n. 351/2001 prevede l’applicazione di una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26%; diversamente, l’art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 351/2001 accorda un’esenzione nell’ipotesi in cui percettori delle distribuzioni siano «*fondi pensione [...], prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238*) e *organismi di investimento collettivo del risparmio esteri, sempreché istituiti in Stati o territori inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell’articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché [...]* enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia e [...] banche centrali o organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato».

Ne consegue che per un soggetto residente in un Paese *white-list* rientrante nell’ambito soggettivo di applicazione sia della norma da ultima richiamata sia in quello di cui all’art. 5, comma 5-*bis*, risulta preferibile la percezione di un provento in sede di distribuzione piuttosto che il conseguimento di un reddito avente sostanzialmente la medesima natura, ma per effetto della valorizzazione riconosciuta in sede di alienazione a terzi. Proprio perché l’arricchimento è nella sostanza il medesimo, il trattamento fiscale dovrebbe essere analogo, anche per evitare arbitraggi.

Quanto ai fondi immobiliari esteri il cui patrimonio sia prevalentemente costituito da immobili siti in Italia, i relativi proventi percepiti da soggetti residenti in un Paese *white list* sono esclusi da qualsiasi imposizione in Italia per carenza del requisito di territorialità. Anche in questo secondo caso, dunque, si configurerebbe una discrasia, atteso che, in forza delle disposizioni di nuova introduzione, le plusvalenze derivanti dalla cessione delle quote di partecipazione a fondi immobiliari esteri verrebbero assoggettate all’applicazione di un’imposta sostitutiva del 26%.

5. Il mero riferimento alla nozione di “valore” di cui al comma 1-*bis* dell’art. 23, D.P.R. n. 917/1986, pone alcuni dubbi interpretativi circa la sua riconducibilità, ai fini del calcolo del requisito di prevalenza, al costo storico dei beni immobili (comprensivo di eventuali rivalutazioni successive) o al loro valore corrente.

Tale seconda soluzione parrebbe maggiormente coerente con la finalità antielusiva della norma, atteso che, in caso contrario, l’indagine si limiterebbe al riscontro di un mero dato formale, non espressivo dell’effettiva composizione patrimoniale del soggetto partecipato. Milita in questa direzione anche la relazione governativa di accompagnamento al D.Lgs 12 dicembre 2003, n. 344 – introduttivo del regime di *participation exemption* (“PEX”) in Italia – laddove, in relazione alla clausola di natura antielusiva contenuta oggi nell’art. 87, comma 5, concernente le plusvalenze conseguite a fronte della cessione di partecipazioni in società immobiliari, viene specificato che il valore del patrimonio «è configurabile non nel valore contabile del patrimonio netto, bensì nel valore corrente del patrimonio stesso. Pertanto, ai fini della verifica della sussistenza del requisito di cui alla lett. d), secondo periodo, del comma 1 dell’art. 87 [...] il confronto da effettuare è tra valore degli immobili in parola e valore dell’intero patrimonio sociale».

Anche l’effettuazione di un *test* di prevalenza a valori correnti è, tuttavia, foriero di problemi pratici in sede di calcolo della frazione percentuale (immobili/totale attivo), se si considera anche che esso an-

rebbe condotto lungo un orizzonte temporale di un anno a ritroso dal giorno di alienazione, nel corso del quale sarebbe sufficiente che anche in un solo giorno gli immobili costituiscano in prevalenza il valore (corrente) dell'attivo di stato patrimoniale: monitorare un siffatto valore, che prescinde da qualsivoglia registrazione contabile, in ciascuno dei 365 giorni antecedenti la cessione, appare un esercizio difficoltoso che dovrà tenere conto anche delle operazioni di compravendita via via eventualmente poste in essere dalla società le cui partecipazioni dovessero essere oggetto di cessione.

6. Il comma 99 dell'art. 1, Legge di Bilancio 2023 prevede poi che «*le disposizioni di cui ai commi 96 e 97 non si applicano alle plusvalenze realizzate dagli organismi di investimento collettivo del risparmio individuati dall'articolo 1, comma 633, della legge 30 dicembre 2020, n. 178*» (Legge di Bilancio 2021).

Quest'ultima aveva previsto, da un lato, l'esenzione dalla ritenuta a titolo di imposta del 26% di cui all'art. 27, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, applicabile ai dividendi percepiti da OICR di diritto estero conformi alla Direttiva UCITS IV e da OICR gestiti da un soggetto vigilato ai sensi delle Direttiva AIFM, istituiti in Stati UE e negli Stati aderenti al SEE (*i.e.* Norvegia, Islanda e Liechtenstein) che consentono un adeguato scambio di informazioni (art. 1, comma 631); e, dall'altro, che le plusvalenze e le minusvalenze realizzate in sede di cessione di partecipazioni in società italiane, “qualificate” ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c), TUIR, dai predetti organismi, non concorressero alla formazione del loro reddito (art. 1, comma 633)

Con tale intervento il legislatore tributario nazionale aveva inteso porre rimedio ad un'ingiustificata discriminazione – da tempo denunciata dalla Commissione europea in quanto ritenuta lesiva delle libertà sancite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) – che penalizzava gli OICR istituiti all'estero rispetto agli omologhi organismi italiani. A tal proposito, la Commissione aveva avviato un'indagine investigativa (EU Pilot 8105/15/TAXU) proprio al fine di verificare la disponibilità dello Stato a procedere spontaneamente all'adeguamento della normativa interna prima di dare inizio ad una procedura di infrazione: non tenere conto di tale intervento normativo nella Legge di Bilancio 2023 ne avrebbe comportato la vanificazione degli effetti.

Si evidenzia che lo specifico riferimento, operato dall'art. 1, comma 633 della Legge di Bilancio 2021, alle plusvalenze (realizzate da OICR istituiti in Paesi UE o aderenti al SEE) derivanti dalla cessione di partecipazioni di cui alla lett. c) del comma 1, art. 67 TUIR ne limita l'applicazione alle sole plusvalenze rivenienti dal trasferimento di partecipazioni “qualificate”.

Tale limitazione non è dipesa dall'intento di voler riconoscere un regime di favore alle sole cessioni aventi ad oggetto le predette partecipazioni (“sopra soglia”), quanto piuttosto dalla circostanza che il trattamento fiscale applicabile alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni “non qualificate” trovava già la propria disciplina di riferimento nell'art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 461/1997, il cui dettato normativo, riferendosi genericamente a “soggetti” residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni, consente l'applicazione delle relative disposizioni anche agli OICR di cui trattasi. In particolare, l'articolo da ultimo citato prevede che non concorrono a formare il reddito le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi e le perdite di cui alle lettere da *c-bis*) a *c-quinquies*), comma 1, art. 67 TUIR, realizzati da soggetti residenti in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Pertanto, dal combinato disposto delle norme sopra richiamate – ossia l'art. 1, comma 633, Legge di Bilancio 2021, in materia dell'esenzione da imposizione delle sole plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate e l'art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 461/1997, in materia di esenzione da imposizione per tutti gli altri redditi diversi di natura finanziaria – discende la completa esenzione dei fondi europei da ogni tassazione sulle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni.

Va, inoltre, evidenziato che l'esclusione dall'ambito applicativo della norma delle plusvalenze realizzate da «*OICR individuati dall'articolo 1, comma 633, della legge 30 dicembre 2020, n. 178*» dovrebbe coinvolgere anche le plusvalenze realizzate da OICR immobiliari di cui all'art. 6 D.L. n. 351/2001 (*i.e.* fondi comuni di investimento immobiliare «*istituiti ai sensi dell'articolo 37 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58*»).

Ciò, anzitutto, in ragione del fatto che la nozione stessa di OICR, recata dall'art. 1, comma 1, lett. k), D.Lgs. n. 58/1998 (“TUF”), qualifica come tali anche gli organismi il cui patrimonio «è investito in [...] beni mobili o immobili, in base a una politica di investimento predeterminata». In secondo luogo perché laddove il Legislatore avesse voluto porre una siffatta limitazione, è ragionevole ritenere che avrebbe probabilmente introdotto una specifica previsione, come del resto già fatto in passato nel prevedere, all'art. 10-ter, comma 2, L. n. 77/1983, che «La ritenuta del 20 per cento (oggi 26%) è altresì applicata dai medesimi soggetti di cui al comma 1 [...] diversi dagli OICR immobiliari». Da ultimo perché – se è vero che la Legge di Bilancio 2021 era intesa a rimuovere la discriminazione derivante dalla circostanza che gli OICR italiani, «diversi da quelli immobiliari», non scontavano imposizione sui redditi in Italia (art. 73, comma 5-quinquies, D.P.R. n. 917/1986) mentre gli OICR esteri subivano l'applicazione di un'imposta sostitutiva o una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26% in occasione di distribuzioni di utili o cessioni di partecipazioni – un'analoga esenzione da imposizione sui redditi è accordata anche per i fondi di investimento immobiliare dall'art. 6, comma 1, D.L. n. 351/2001: la loro mancata inclusione nella nozione di «OICR individuati dall'articolo 1, comma 633, della legge 30 dicembre 2020, n. 178» comporterebbe, pertanto. Il perdurare di una discriminazione a loro danno.

7. Le disposizioni introdotte dalla novella legislativa sono conformi al Modello di Convenzione OCSE e, in particolare, all'art. 13, par. 4 (c.d. “*land rich clause*”), ai sensi del quale «*Gli utili che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'alienazione di azioni, interessi o altri diritti analoghi sono imponibili nell'altro Stato contraente se in qualsiasi momento durante i 365 giorni che precedono l'alienazione, azioni, interessi o altri diritti analoghi derivavano più del 50% del loro valore, direttamente o indirettamente, da beni immobili, secondo la definizione di cui all'articolo 6, situati in detto altro Stato*». Tale disposizione si colloca in un contesto in cui, ordinariamente, le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili sono imponibili nello Stato di localizzazione (cfr. art. 13, par. 1, del Modello di Convenzione OCSE), mentre quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni sono tassabili nello Stato di residenza dell'alienante, dal momento che le risorse finanziarie destinate all'investimento sono ivi state accumulate e sfruttate (cfr. art. 13, par. 5, del Modello di Convenzione OCSE).

Il par. 4 dell'art. 13 del Modello di Convenzione ripristina il diritto primario di imposizione del Paese di localizzazione degli immobili, ossia quello di origine della ricchezza, quando il valore della società la cui partecipazione è oggetto di cessione deriva prevalentemente da immobili ivi ubicati. In sostanza, la norma convenzionale “supera” lo schermo societario, ignorando la separazione legale tra i beni immobili detenuti da una società e la società stessa e attribuendo rilevanza al legame economico esistente tra queste due componenti (sul tema, in generale, Rossi R., *Cross-border capital gains on Italian participations: interaction between Italian domestic law, tax treaties and EU fundamental freedoms*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 105 ss.).

Seppur con alcune varianti rispetto alla “clausola modello” di cui al citato art. 13, par. 4, vi sono attualmente 23 Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia che consentono di tassare, a certe condizioni, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società estere il cui il patrimonio sia investito prevalentemente in immobili situati in Italia (trattasi di Arabia Saudita, Armenia, Azerbaijan, Barbados, Canada, Chile, Cina, Colombia, Estonia, Finlandia, Francia, Giamaica, Hong Kong, India, Israele, Messico, Nuova Zelanda, Pakistan, Filippine, Romania, Svezia, Ucraina, Uruguay).

Ciò comporta, nei fatti, che l'applicazione della novella risulta limitata ai casi in cui l'operazione di cessione coinvolga “*società ed enti*” residenti in uno di essi, mentre in tutti gli altri casi, in cui il testo della Convenzione attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza dell'alienante, indipendentemente dalla composizione patrimoniale della società ceduta, la plusvalenza non potrà essere assoggettata a imposizione in Italia.

Va, tuttavia, evidenziato che il dato testuale dell'art. 13, par. 4, del Modello di Convenzione OCSE opera un generico riferimento agli immobili; diversamente, la norma interna circoscrive la nozione ai beni immobili diversi dai cc.dd. “beni merce” e “beni strumentali”. Ciò significa che l'ambito oggettivo

di applicazione di questa seconda norma è più ristretto rispetto a quello previsto dalla clausola “*land rich*” convenzionale inclusa in alcuni dei Trattati stipulati dall'Italia e, dunque, che, in quanto più favorevole al contribuente, trova applicazione la norma interna «*anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*» (art. 169 D.P.R. n. 917/1986).

Inoltre, la nuova norma ricalca pressoché fedelmente il testo dell'art. 9, par. 4 della *Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting* (“MLI”) che prevede che «*gli utili ricavati da un residente di una Giurisdizione Contraente dall'alienazione di azioni o partecipazioni comparabili, quali le partecipazioni in una società di persone (partnership) o in un trust, sono imponibili nell'altra Giurisdizione Contraente se, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono l'alienazione, tali azioni o partecipazioni comparabili hanno derivato oltre il 50 per cento del loro valore direttamente o indirettamente da beni immobili (real property) situati in detta altra Giurisdizione Contraente*».

Tale Convenzione è volta a realizzare quanto auspicato dall'Action 15 del Progetto BEPS (cfr. OCSE, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, 5 ottobre 2015), in cui si evidenziava l'opportunità di operare un aggiornamento simultaneo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti, per dare attuazione pratica ai desiderata del Progetto BEPS, al fine di scongiurare l'erosione delle basi imponibili e lo spostamento di profitti in giurisdizioni con bassa pressione fiscale dove le imprese hanno scarsa o molto limitata attività economica (nel preambolo del Modello di Convenzione Multilaterale si fa riferimento a misure finalizzate ad «*assicurare che i profitti siano tassati laddove vengono svolte rilevanti attività economiche che generano tali profitti e laddove il valore aggiunto è creato*»).

L'Italia, pur non avendo ancora provveduto alla sua ratifica, ha siglato l'MLI in data 7 giugno 2017, esercitando, per quanto qui d'interesse, anche l'opzione per l'applicazione dell'art. 9, par. 4, sopra riportato. Nel momento in cui il Modello di Convenzione Multilaterale entrerà in vigore in Italia, le clausole sulle plusvalenze derivanti dall'alienazione di partecipazioni in società immobiliari presenti nei Trattati ad oggi in vigore saranno, pertanto, sostituite dal testo dell'art. 9, par. 4 del Modello di Convenzione Multilaterale, sempreché anche l'altro Stato contraente abbia esercitato la stessa opzione.

8. Come si è illustrato, la nuova disciplina interna riproduce, pur discostandosene in relazione ad alcuni aspetti, le disposizioni contenute nel Modello OCSE e nel Modello di Convenzione Multilaterale.

Nel contesto internazionale la c.d. clausola “*land rich*” trova il proprio fondamento nel fatto che (i) le plusvalenze derivanti dal trasferimento di beni immobili sono imponibili nello Stato contraente ove i medesimi sono ubicati (art. 13, par.1); (ii) le plusvalenze derivanti dall'alienazione di partecipazioni sono imponibili nello Stato contraente di residenza dell'alienante (art. 13, par. 5); (iii) il par. 4 dell'art. 13 si occupa del possibile “*gap*” tra le disposizioni di cui al par. 1 (per i beni immobili) e 5 (per gli investimenti finanziari) dell'art. 13, ripristinando il diritto primario di tassare i redditi diversi derivanti dall'alienazione di partecipazioni dello Stato della fonte allorquando le partecipazioni alienate derivino il proprio valore prevalentemente da beni immobili ivi localizzati.

Tale impostazione differisce da quella adottata a livello domestico, ove le plusvalenze realizzate da non residenti e derivanti dalla cessione di partecipazioni sono imponibili nello Stato della fonte (cfr. art. 23, comma 1, lett. f, TUIR) e non nello Stato di residenza dell'alienante. Su tale ultimo aspetto, nel corso degli anni sono state avanzate in dottrina molte proposte di intervento intese a rimuovere la discriminazione a danno dei soggetti non residenti, rispetto a quelli residenti in Italia, derivante dal fatto che mentre per i primi le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società residenti, qualificate ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c), TUIR, sono soggette ad imposta sostitutiva del 26%, per i secondi esse sono soggette ad IRES nella misura pari al 24%, con possibilità di ripartizione del relativo importo in cinque esercizi, compensabili con eventuali perdite pregresse, e comunque, laddove ne ricorrano i presupposti, suscettibili dell'applicazione del regime di *participation exemption*.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AVELLA F., *Article 13: Capital Gains*, in *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD online Books, 2017
- BILLARDI C., *Il Multilateralismo nel BEPS e la sua interazione con le convenzioni per evitare la doppia imposizione*, in AMATUCCI F. - CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2016
- BONISSONI A. - VILLA R., *Italian Tax Authorities Provide First Clarification of the New Tax Exemption for Dividends Related to Direct Investment by EU/EEA Investment Funds*, in *European Taxation*, 2021, vol. 61, no. 10
- CORASANITI G., *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012
- CRAZZOLARA A., *Il Trattato Multilaterale BEPS è self-executing?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2017, 1, XIII, 194 ss.
- LANG M. - PISTONE P. - RUST A. - SCHUCH J. - STARINGER C. (a cura di), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties. Analysis and Effects*, Alphen aan den Rijn, 2018
- LAZAROV I., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in LANG M. - PISTONE P. - SCHUCH J. - STARINGER C., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 2018
- LOUCA E., *Article 13 - Capital gains*, in *History of tax treaties: the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*, edited by Ecker T. - Ressler G., 541-561
- MAISTO F., *Italy Country analysis*, in *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, IBFD online Books, 2013, par. 19.2.1
- MAISTO G., *Proposal for an EC Exemption of Capital Gains Realized by Parent Companies of Member States*, in *European Taxation*, January 2002
- MARINELLO A., *Redditi di capitali e redditi diversi di natura finanziaria. Principi e regole impositive*, Milano, 2018
- OCSE, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, 5 ottobre 2015
- ORLANDONI O. - MORAMARCO G., *Italy - Foreign Investment Fund: Change in Tax Regime for Dividends and Capital Gains*, in *European Taxation*, 2021, vol. 61, no. 5
- PEDROTTI F., *I regimi fiscali applicabili alle plusvalenze su cessioni di partecipazioni in società italiane da parte di società non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato: possibile contrasto di tale regime con le libertà fondamentali previste dal TFUE*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 10, V, 91 ss.
- PEDROTTI F., *La participation exemption quale nuovo regime ordinario di circolazione delle partecipazioni societarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 10, I, 1137 ss.
- ROSSI R., *Cross-border capital gains on Italian participations: interaction between Italian domestic law, tax treaties and EU fundamental freedoms*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 105 ss.
- SILVESTRI A.- BIENTINESI A., *Il requisito della commercialità*, in BRUNELLI F. (a cura di), *La Participation Exemption*, Milano, 2016
- SIMONTACCHI S., *Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model*, in *Bulletin for international taxation*, 2006, vol. 60, no. 1
- TINÉ M.- FAUSTI E. - PASSI C., *L'esenzione da ritenuta estesa agli OICR UE e aderenti al SEE*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, XIV, 1069 ss.

Considerazioni sull'applicabilità dell'aliquota agevolata, di cui all'art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005, alle prestazioni previdenziali integrative dei dipendenti pubblici

Considerations on the applicability of the reduced rate of the art. 11, paragraph 6, Legislative Decree n. 252/2005, to the supplementary social security benefits of public employees

ADRIANA SALVATI

Abstract

Il contributo esamina la questione della disparità di trattamento tra dipendenti privati e pubblici nell'applicazione dell'aliquota agevolata prevista dal D.Lgs. n. 252/2005, art. 11, comma 6, e tanto anche alla luce della recente sentenza della Corte costituzionale n. 257/2022.

Parole chiave: pensione integrativa, aliquota, dipendenti pubblici

Abstract

The contribution examines the issue of the difference in treatment between private and public employees in the application of the reduced rate provided for by Legislative Decree n. 252/2005, art. 11, paragraph 6, and also in the light of the recent sentence of the Constitutional Court n. 257/2022.

Keywords: supplementary pension, rate, civil servants

SOMMARIO: **1.** La pronuncia della Corte costituzionale n. 257/2022. - **2.** L'assetto normativo. - **3.** La sentenza della Corte costituzionale n. 218/2019 e la successiva giurisprudenza di merito. - **4.** Le recenti pronunce di legittimità. - **5.** L'interpretazione costituzionalmente orientata della norma.

1. La Corte costituzionale, con sentenza 20 dicembre 2022, n. 257, si è pronunciata sulla questione di legittimità proposta dalla Commissione tributaria provinciale di Latina e inerente alla presunta illegittimità dell'art. 23, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005. La questione può essere così sinteticamente riassunta: l'art. 23, comma 5, consente di applicare al settore dell'impiego privato il regime fiscale agevolato previsto dall'art. 11, comma 6, per le prestazioni previdenziali integrative maturate a partire dal 1° gennaio 2007, mentre il successivo comma 6 dispone, solo per i dipendenti pubblici, un diverso regime transitorio, avendo differito l'applicabilità di tale regola fino all'entrata in vigore di un ulteriore decreto legislativo e, nel frattempo, lasciato ferma la vigenza del precedente regime fiscale.

L'art. 11, comma 6, del medesimo D.Lgs. n. 250/2005 prevede, infatti, che «[s]ulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche comunque erogate è operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota del 15 per cento ridotta di una quota pari a 0,30 punti percentuali per ogni anno eccedente

il quindicesimo anno di partecipazione a forme pensionistiche complementari con un limite massimo di riduzione di 6 punti percentuali».

L'applicazione dell'agevolazione prevista da tale norma è stata, quindi, limitata al settore dell'impiego privato, atteso che, in assenza del decreto previsto dal comma 6 dell'art. 23 citato, le prestazioni previdenziali dei dipendenti pubblici sono rimaste assoggettate al regime anteriore al D.Lgs. n. 252/2005 e questo ben oltre la scadenza del termine per l'esercizio della delega.

Sulla questione, la Corte costituzionale si era già pronunciata con sentenza n. 218/2019, con la quale aveva affermato l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 6, di tale decreto legislativo, nella parte in cui prevedeva che il riscatto della posizione individuale fosse assoggettato a imposta ai sensi dell'art. 52, comma 1, lett. d-ter), D.P.R. n. 917/1986, anziché ai sensi dell'art. 14, commi 4 e 5, dello stesso D.Lgs. n. 252/2005. Sennonché tale pronuncia riguardava espressamente il caso del riscatto della posizione previdenziale e non quello, analogamente discriminatorio, della rendita, sicché la CTP di Latina ha sollevato una nuova questione di legittimità costituzionale della norma.

La Commissione aveva rilevato una possibile lesione dell'art. 3 Cost., in quanto situazioni sostanzialmente identiche - le pensioni complementari - venivano trattate in modo diverso e deteriore nel pubblico impiego rispetto all'impiego privato, e dell'art. 53 Cost., perché a fronte di una capacità contributiva omogenea, manifestata attraverso la percezione di pensioni complementari, si prevedeva un trattamento fiscale difforme e deteriore nell'impiego pubblico rispetto all'impiego privato.

La Corte costituzionale, con la recente sentenza n. 257/2022, ha ritenuto mal formulata l'istanza di rimessione che, incentrando la questione di legittimità dell'art. 23 sul comma 6, non aveva considerato il comma 7 del medesimo articolo, che stabilisce uno speciale regime fiscale transitorio per i lavoratori assunti antecedentemente al 29 aprile 1993 e che, entro tale data, risultino iscritti a forme pensionistiche complementari istituite alla data di entrata in vigore dalla L. 23 ottobre 1992, n. 421, per il quali tale comma 7 aveva previsto una segmentazione della prestazione pensionistica in base ai regimi tributari succedutisi nel periodo della sua progressiva formazione.

La vicenda oggetto del giudizio *a quo* era specifica e attinente alla disciplina applicabile alla categoria dei cosiddetti "vecchi iscritti" ai "vecchi Fondi" e, in assenza di uno specifico riferimento a tale comma nell'ordinanza di rimessione, la Corte ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale a causa dell'incompleta ricostruzione della cornice normativa di riferimento, da parte del giudice *a quo*, che avrebbe compromesso l'*iter* logico argomentativo dell'ordinanza stessa.

Lasciando aperta la porta a nuove ordinanze di rimessione, fondate su una più attenta analisi delle norme in esame, la Corte decide comunque di segnalare l'intervento, nelle more del giudizio di costituzionalità, di alcune pronunce di legittimità che, proprio con riferimento all'applicabilità del regime fiscale di cui all'art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005 ai "vecchi iscritti" ai "vecchi Fondi", hanno risolto negativamente la questione sulla base dell'inerenza di tali fattispecie alla norma transitoria di cui al richiamato art. 23, comma 7 (cfr. Cass., 19 luglio 2022, n. 22665; 2 settembre 2022, n. 25955; 30 novembre 2022, n. 35254).

L'insieme di tali pronunce consente, allora, alcune riflessioni su un tema attualissimo e ancora lontano da trovare una definitiva soluzione interpretativa.

2. Come noto, il riordino della disciplina del sistema di previdenza complementare ha tratto origine dalla legge delega n. 243/2004, cui aveva fatto seguito un primo intervento del legislatore delegato, il D.Lgs. n. 252/2005, sulla sola previdenza complementare privata, rinviando espressamente ad un successivo decreto legislativo il riordino del regime fiscale della previdenza complementare del pubblico impiego (sulla Legge delega cfr. CONTRINO A., *Prime riflessioni sui principi fissati dalle deleghe fiscali e previdenziale in tema di tassazione della previdenza complementare*, in *Boll. trib.*, 2005, 8, 595 ss.).

Per quel che concerne i dipendenti privati, il trattamento fiscale delle prestazioni previdenziali è stato differenziato in base al periodo di maturazione delle stesse, con la conseguenza che, alla medesima prestazione, si sono rese applicabili differenti regole di tassazione a seconda del periodo di maturazione dei relativi montanti.

Ferma restando la qualificazione delle prestazioni erogate in forma di rendita periodica come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. h-bis), TUIR, si è realizzata la seguente frammentazione: la parte relativa ai montanti maturati fino al 31 dicembre 2000 è stata assoggettata a tassazione ordinaria progressiva per scaglioni di reddito, ed era imponibile per l'87,50 per cento dell'ammontare percepito, sulla base del D.Lgs. n. 124/1993, come modificato dalla L. n. 335/1995; la parte relativa ai montanti maturati dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006 è stata assoggettata a tassazione ordinaria progressiva per scaglioni di reddito ed era imponibile per l'intero ammontare percepito al netto dei contributi eventualmente non dedotti e dei rendimenti finanziari tassati in capo al Fondo; la parte relativa ai montanti maturati dal 1° gennaio 2007 è stata infine assoggettata a tassazione con una ritenuta a titolo di imposta del 15 per cento, che si riduce di 0,30 punti percentuali per ogni anno eccedente il 15° anno di partecipazione al Fondo pensione, con un limite massimo di riduzione di 6 punti percentuali. L'imponibile, in questo caso, era costituito dall'ammontare complessivo al netto dei contributi eventualmente non dedotti, dei rendimenti finanziari maturati durante la fase di accumulazione (già tassati in capo al Fondo), nonché, ove determinabili, dei rendimenti di cui all'art. 44, comma 1, lett. g-quinquies), TUIR e tanto ai sensi del D.Lgs. n. 252/2005, entrato in vigore il 1° gennaio 2007.

Il comma 7 del medesimo art. 23, ha stabilito, poi, uno speciale regime fiscale transitorio *«[p]er i lavoratori assunti antecedentemente al 29 aprile 1993 e che entro tale data risultino iscritti a forme pensionistiche complementari istituite alla data di entrata in vigore dalla legge 23 ottobre 1992, n. 421»,* in base al quale: *«a) alle contribuzioni versate dalla data di entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui ai commi 4 e 5 dell'articolo 8; b) ai montanti delle prestazioni entro il 31 dicembre 2006 si applica il regime tributario vigente alla predetta data; c) ai montanti delle prestazioni a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, ferma restando la possibilità di richiedere la liquidazione della intera prestazione pensionistica complementare in capitale [omissis], è concessa la facoltà al singolo iscritto di optare per l'applicazione del regime di cui all'articolo 11».*

Il regime introdotto dal D.Lgs. n. 252/2005, per le contribuzioni successive al 1° gennaio 2007, non ha trovato applicazione nei confronti dei dipendenti di Pubbliche Amministrazioni iscritti a Fondi negoziali di previdenza complementare, e questo perché, secondo l'Amministrazione finanziaria (di recente, ris. 9 settembre 2020, n. 51/E), l'art. 23, comma 6, del citato D.Lgs. n. 252/2005 avrebbe lasciato in vigore, per il settore pubblico, la previgente normativa fino ad un nuovo decreto legislativo contenente il riordino di tale materia: la mancata attuazione della delega ha comportato, quindi, che, fino al 31 dicembre 2017, ai dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni iscritti a Fondi negoziali di previdenza complementare non potesse trovare applicazione, per le prestazioni relative ai montanti maturati dal 1° gennaio 2007, la disciplina fiscale prevista dal D.Lgs. n. 252/2005, trovando, invece, applicazione per gli stessi esclusivamente e integralmente la previgente disciplina.

E questo fino all'approvazione della Legge di bilancio 2018, con la quale è stato previsto che *«A decorrere dal 1° gennaio 2018, ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applicano le disposizioni concernenti la deducibilità dei premi e contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252. Per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che, alla data di entrata in vigore della presente legge, risultano iscritti a forme pensionistiche complementari, le disposizioni concernenti la deducibilità dei contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, sono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2018. Per i medesimi soggetti, relativamente ai montanti delle prestazioni accumulate fino a tale data, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti».*

Trattandosi di una disposizione espressamente non retroattiva, soltanto a partire dall'entrata in vigore della norma si è estesa la disciplina di cui al D.Lgs. n. 252/2005 anche ai dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni, sicché, per i dipendenti che, a tale data, risultavano già iscritti a forme pensionistiche complementari, si è applicata la nuova disciplina, ma limitatamente ai montanti maturati a partire dalla medesima data; per i montanti maturati precedentemente si sono applicate le disposizioni previgenti.

Ecco allora che il trattamento fiscale delle prestazioni previdenziali erogate ai dipendenti pubblici è stato differenziato rispetto a quello applicato ai dipendenti privati per il periodo individuato, con la conseguenza che, alla medesima prestazione, si sono applicate differenti regole di tassazione a svantaggio dei dipendenti pubblici, ai quali sono state precluse le agevolazioni di cui godeva la previdenza complementare dei dipendenti privati.

3. In tale contesto normativo, la Corte costituzionale era già intervenuta, con la sent. 15 luglio 2019, n. 218, depositata in data 3 ottobre 2019, e tanto per dichiarare l'illegittimità del citato art. 23, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005, per contrasto con l'art. 3 Cost., nella parte in cui, per i dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni, assoggettava ad imposta il riscatto della posizione individuale ai sensi dell'art. 52, comma 1, lett. d-ter), TUIR, anziché ai sensi dell'art. 14, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 252/2005.

In tale pronuncia, la Corte aveva respinto l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il trattamento fiscale introdotto dal D.Lgs. n. 252/2005 per le rendite dei Fondi pensione complementari dei dipendenti privati non potesse essere applicato ai dipendenti pubblici «*fino all'esercizio della delega richiamata dalla disposizione citata*» (cioè il comma 6 dell'art. 23 stesso decreto), per applicare nel frattempo a detti dipendenti pubblici il meno favorevole trattamento previgente.

La Corte costituzionale, in altri termini, aveva affermato che, con riguardo alle prestazioni di riscatto volontario erogate dai Fondi negoziali di previdenza complementare in favore dei dipendenti pubblici, doveva applicarsi, per i montanti maturati a partire dal 1° gennaio 2007, la medesima disciplina prevista per i lavoratori dipendenti del settore privato e, cioè, quella di cui all'art. 14 D.Lgs. n. 252/2005. E tanto in ragione della *ratio* della riforma tesa a «*favorire lo sviluppo della previdenza complementare, dando attuazione al sistema dell'art. 38, secondo comma, Cost.*». Analoghe conclusioni potevano essere raggiunte anche rinvenendo la giustificazione del regime agevolativo nella destinazione previdenziale del risparmio, quindi con funzione diversa dal generale risparmio finanziario (sul tema, CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 403 ss.).

Certo è che la pronuncia della Corte si è limitata all'ipotesi di riscatto volontario, non risolvendo espressamente la questione relativa al diverso trattamento delle prestazioni previdenziali periodiche. E tanto ha alimentato ulteriormente il contenzioso in materia, che argomentando dai principi espressi dalla Corte, ha sovente condiviso l'interpretazione costituzionalmente orientata proposta dai contribuenti e volta a superare la discriminazione di trattamento.

Numerose sentenze di merito hanno ritenuto che la disciplina agevolativa prevista dall'art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005 debba trovare applicazione per tutti i soggetti iscritti a forme pensionistiche complementari, alla data di entrata in vigore del decreto. In particolare, la Commissione tributaria regionale del Lazio (CTR Lazio, 16 aprile 2019, n. 2387), con una pronuncia ben argomentata, ha statuito che il trattamento fiscale agevolato è consentito dalla norma per le prestazioni pensionistiche *comunque erogate*, non rilevando la modalità di erogazione della prestazione stessa, né il soggetto erogante, e rimanendo esclusivamente rilevanti la natura e la funzione del cespite soggetto a tassazione. Sicché l'applicazione di tale regime non dovrebbe trovare limitazioni nel comma 6 dell'art. 23 D.Lgs. n. 252/2005 in questione, ove si rinvia l'applicazione della normativa vigente ai dipendenti pubblici fino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'art. 1, comma 2, lett. p), L. 23 agosto 2004, n. 243, e questo perché la delega, che doveva esercitarsi entro 12 mesi, non ha più trovato esecuzione (nel medesimo senso CTR Lazio, 6 marzo 2019, n. 1266; 20 febbraio 2019, n. 2251; 28 gennaio 2019, n. 394; CTP Pescara, 27 maggio 2019, n. 357).

Più di recente, la medesima Commissione (CTR Lazio, 12 luglio 2022, n. 3224), richiamando la *ratio* sottesa alla sentenza della Corte costituzionale n. 218/2019, ha chiaramente affermato che l'aliquota agevolativa prevista dalla norma, nell'individuare il presupposto d'imposta, fa riferimento alle prestazioni pensionistiche *comunque erogate*, e dunque a prescindere dal periodo della loro maturazione; dal che discende che la disciplina, nella specie, si applica con riferimento a tutte le rendite pensionistiche a far data dal 2007. Secondo tale pronuncia, non può dirsi ostativo l'argomento secondo il quale sarebbe esclusa l'estensione del regime agevolativo al personale pubblico, stante il disposto di cui all'art. 23,

comma 6, D.Lgs. n. 252/2005, e questo perché la delega di cui all'art. 1, comma 2, lett. p), L. n. 243/2004 (*ratione temporis* non esercitata), riguarda il diverso ambito materiale concernente il sostegno e lo sviluppo di forme pensionistiche complementari oltreché gli incentivi al posticipo del pensionamento.

Numerose pronunce di merito hanno, quindi, seguito il ragionamento della Corte costituzionale, in merito all'inesistenza di ragioni giustificative di un differente trattamento tributario del lavoro dipendente pubblico rispetto a quello privato, ed enfatizzato il ruolo della disciplina nel sistema, ovvero l'incentivo delle diverse forme di previdenza integrativa e/o complementare con agevolazioni di carattere tributario, comunque erogate, estendendo anche all'ipotesi della rendita il *decisum* in tema di riscatto.

4. Le recenti pronunce di legittimità sul tema affrontano, infine, la questione dell'applicabilità del regime fiscale di cui all'art. 11, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005 ai “vecchi iscritti” ai “vecchi Fondi”, ritenendo decisiva la formulazione della norma transitoria di cui al richiamato art. 23, comma 7.

In particolare, la sentenza 19 luglio 2022, n. 22665, rileva che, in ipotesi di montanti venuti a maturazione fino al 30 settembre 1999, trova applicazione (a mente dell'art. 23, comma 7, D.Lgs. n. 252/2005) il regime tributario anteriore al 31 dicembre 2006 e non il nuovo sistema di tassazione agevolata (nello stesso senso Cass., 30 novembre 2022, n. 35254).

La sentenza 2 settembre 2022, n. 25955, chiarisce, poi, che, ai fini del trattamento fiscale delle prestazioni di previdenza complementare, occorre necessariamente far riferimento al momento della determinazione del montante finale e, in armonia con la circ. 18 dicembre 2007, n. 70/E, ritiene che la nuova disciplina fiscale si applichi alle prestazioni corrispondenti ai montanti maturati a decorrere dal 1° gennaio 2007, mentre per le prestazioni corrispondenti ai montanti maturati prima dell'entrata in vigore del decreto, si rendano applicabili le disposizioni, *pro tempore* vigenti, in relazione al periodo di maturazione.

La Suprema Corte afferma che, nel caso di specie, non incide in alcun modo la pronuncia n. 218/2019 della Corte costituzionale e questo perché limitata all'art. 23, comma 6, e relativa al riscatto della posizione individuale.

La motivazione delle sentenze non affronta la questione della disparità di trattamento, limitandosi a rinviare alla disciplina transitoria delineata dal comma 7 dell'art. 23.

Il fondamento delle pronunce è ravvisato nel collegamento tra pregresse contribuzioni ed importi del trattamento pensionistico integrativo ed, infatti, la sentenza n. 25955/22 ricostruisce il valore finale della posizione individuale, maturata dall'iscritto al Fondo pensione, secondo uno schema rigido e, in base al quale, tale valore sarebbe determinato: dall'entità del montante accumulato nel corso degli anni dall'iscritto; dalla durata dei versamenti; dai costi di gestione che vengono applicati in corso di adesione; dal rendimento economico che l'ente gestore è riuscito a realizzare dagli investimenti effettuati sui mercati finanziari; dall'entità dell'eventuale capitale liquidato nel corso dell'adesione (ad esempio, per anticipazioni e riscatti); dalle condizioni per l'erogazione della rendita applicate dalla compagnia di assicurazione convenzionata con il Fondo pensione (ad esempio, rendita reversibilità). Il montante finale così determinato viene trasformato in rendita, dividendo il suo ammontare per la speranza di vita residua al momento del pensionamento.

Senonché gli schemi fondanti le diverse tipologie di previdenza integrativa non sono tutti conformi a quello individuato dalla Cassazione, come chiaramente ricostruito dalle Sezioni Unite che, con la nota sent. 9 marzo 2015, n. 4684, resa per dirimere il contrasto sorto tra le sezioni semplici circa la natura da attribuire alle contribuzioni versate per la previdenza integrativa, ha ricostruito i diversi schemi di previdenza integrativa.

Si legge nella pronuncia, con riguardo ai Fondi di previdenza complementare preesistenti al 15 novembre 1992, data di entrata in vigore della Legge delega n. 421/1992 (c.d. “Riforma Amato”), attuata con D.Lgs. n. 124/1993, che questi ultimi erano generalmente basati sul sistema “a ripartizione” caratterizzata da un meccanismo di bilancio, in cui i contributi dei lavoratori attivi venivano utilizzati per pagare le prestazioni ai lavoratori in quiescenza. In sostanza, la contribuzione raccolta fra i lavoratori attivi veniva ripartita fra gli aventi diritto sotto forma di prestazioni previdenziali, mancando quindi

una corrispondenza fra contribuzione e prestazione, atteso che la prima non incideva sulla misura delle future prestazioni, ma serviva a finanziare le prestazioni in corso.

Gli stessi Fondi erano normalmente caratterizzati dal regime “a prestazione definita”, nel quale la misura della prestazione è determinata in funzione di particolari parametri, e non strettamente connessa all'ammontare dei contributi versati, con la conseguenza che in tali Fondi prevale la funzione solidaristica sulla corrispettività individuale. E tanto diversamente dai sistemi a capitalizzazione, ove i contributi del lavoratore, accantonati e investiti, vengono successivamente utilizzati per pagare la rendita dello stesso lavoratore al momento del suo pensionamento, realizzando di fatto un collegamento tra ammontare del beneficio e rendimento degli investimenti.

La stessa pronuncia delle Sezioni Unite evidenzia come la disciplina introdotta con la riforma Amato fosse invece ispirata al sistema della capitalizzazione individuale, caratterizzato dall'accumulo dei versamenti in un conto individuale nominativo, e al regime della contribuzione definita, nella quale cioè la contribuzione determina la misura della futura prestazione. In base alla nuova disciplina non si prevede più la costituzione di un unico Fondo alimentato dai contributi di tutti i lavoratori, ma l'accumulo dei versamenti in conti individuali nominativi, con conseguente commisurazione della futura prestazione pensionistica all'entità della contribuzione versata da ciascun lavoratore integrata dai frutti maturati per effetto degli investimenti del capitale operati dal Fondo.

Ecco allora che lo stretto collegamento tra contribuzioni pregresse e importo delle prestazioni previdenziali, che le recenti sentenze di Cassazione hanno assunto a fondamento delle proprie decisioni, mal si adattano a tutte le diverse fattispecie di previdenza complementare e tanto proprio con riferimento ai vecchi iscritti ai vecchi Fondi. Sicché tali decisioni non sono dirimenti per risolvere la questione della mancata applicazione della disciplina di favore anche a tali soggetti e tanto indipendentemente dalla appartenenza al settore pubblico o privato.

5. Stando così le cose, la soluzione interpretativa più corretta sembra essere quella indicata dalla giurisprudenza di merito che ha recuperato le conclusioni adottate dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 218/2019, adattandole in tema di prestazioni previdenziali periodiche.

Non vi è ragione di limitare alla sola ipotesi di riscatto i principi enucleati dalla Corte e che attengono invece al complesso della normativa in parola. E tanto perché il responso della Corte si traduce in una sostanziale parificazione tra lavoro pubblico e privato, in relazione al rapporto di previdenza complementare, e non solo in una circoscritta declaratoria di incostituzionalità della norma di cui all'art. 23, comma 6, D.Lgs. n. 252/2005 (così già D'ANGELO G., *Impiego pubblico e privato pari sono [in relazione al regime fiscale della previdenza complementare]*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2, 591 ss.). Ed infatti l'art. 1, comma 2, lett. p), della Legge delega n. 243/2004, ha indirizzato il legislatore delegato ad applicare gli stessi principi e criteri direttivi di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 1 anche al rapporto di lavoro con le Amministrazioni pubbliche, pur subordinando tale applicazione alle «*necessarie armonizzazioni*».

È evidente allora che, nonostante le cautele del legislatore delegante, nel prevedere tali necessarie armonizzazioni, giustificate per la peculiarità del lavoro pubblico, i principi e criteri direttivi dovevano essere i medesimi ed è analogamente chiaro che l'inerzia del legislatore ha generato una situazione di palese discriminazione del settore pubblico, su cui la Corte è chiaramente intervenuta. Tale intervento non può ritenersi circoscritto alla specifica ipotesi della tassazione del riscatto della quota, dovendosi estendere la *ratio* della pronuncia all'intero regime fiscale della previdenza complementare disciplinato dallo stesso D.Lgs. n. 252/2005.

Ed infatti la norma censurata non limitava il proprio campo di applicazione all'ipotesi del riscatto, poiché affermava solo che ai dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni doveva applicarsi la previgente normativa, anche se la questione sollevata dal giudice *a quo* doveva naturalmente essere circoscritta al caso oggetto di giudizio. La fattispecie in esame, infatti, è esclusivamente l'effetto riflesso della parziale attuazione della delega, che ha condotto al risultato normativo di discriminare due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, con violazione del principio dell'eguaglianza tributaria

e una conseguente incidenza sul contesto sociale. E tanto vale per entrambe le modalità di erogazione della prestazione previdenziale.

Ed ancora, l'argomento principale utilizzato dalla Corte costituzionale attiene proprio al collegamento tra l'agevolazione in esame e l'art. 38 Cost. e all'intento di favorire lo sviluppo della previdenza complementare, che stentava a decollare (sulla crisi del sistema pubblico e sul sistema di incentivi alla previdenza integrativa cfr. LUPI R., *Previdenza integrativa tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali*, in *Rass. trib.*, 2001, 3, 809 ss). La stessa legge-delega conteneva, inoltre, il principio secondo cui il Governo, nell'attuazione della riforma avrebbe dovuto ridefinire la disciplina tributaria (vedi art. 1, comma 2, lett. i), ampliando la deducibilità fiscale della contribuzione e rivedendo la tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche, rendendone più favorevole il trattamento in ragione della finalità pensionistica (sul tema PROCOPIO M., *La riforma dei fondi pensione: prime riflessioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 2, 229 ss.).

Ecco allora che la Corte afferma che la *ratio* del beneficio riconosciuto a favore dei dipendenti privati – quella di favorire lo sviluppo della previdenza complementare, dando attuazione al sistema dell'art. 38, comma 2, Cost. – è identicamente ravvisabile anche nei confronti di quelli pubblici. E del resto, i dipendenti pubblici che possono aderire a un Fondo pensione sono coloro ai quali fin dall'inizio del loro rapporto di lavoro si applicano sia il regime di TFR, sia il nuovo sistema di calcolo contributivo delle pensioni, introdotto dalla L. n. 335/1995, al pari dei dipendenti privati.

Venendo in rilievo per entrambe le categorie di lavoratori il medesimo criterio di quantificazione del trattamento pensionistico obbligatorio, cade il presupposto su cui dovrebbe poggiarsi la giustificazione del differente trattamento tributario delle prestazioni di previdenza complementare, in ragione della natura pubblica o privata del rapporto di lavoro dell'aderente.

Se tale è la ragione sottesa alla declaratoria di incostituzionalità per la disciplina del riscatto è evidente che sussiste allo stesso modo anche per l'ipotesi della rendita. Tale conclusione è conforme a ragioni di coerenza e di uniforme applicazione della disciplina, ivi incluso il periodo intermedio dal 2007 al 2017.

Alla luce di tale finalità e in mancanza di ragioni diverse, le prestazioni in parola, erogate sia in forma di capitale che di rendita, vanno trattate egualmente nel settore pubblico e in quello privato.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, agg. V, Milano, 2002, 48 ss.
- CONTRINO A., *Prime riflessioni sui principi fissati dalle deleghe fiscale e previdenziale in tema di tassazione della previdenza complementare*, in *Boll. trib.*, 2005, 8, 595 ss.
- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001
- D'ANGELO G., *Impiego pubblico e privato pari sono (in relazione al regime fiscale della previdenza complementare)*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2, 578 ss. (pubblicato anche in *Forum* di Quaderni Costituzionali, 2020, 1, www.forumcostituzionale.it)
- GUIDARA A., *Agevolazioni fiscali*, voce in *Enc. giur. Treccani*, online
- LA ROSA S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989
- LUPI R., *Previdenza integrativa tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali*, in *Rass. trib.*, 2001, 3, 809 ss.
- MARCHETTI F. - MARÈ M. (a cura di), *Previdenza complementare e disciplina fiscale*, Bologna, 2009
- PROCOPIO M., *La riforma dei fondi pensione: prime riflessioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 2, 229 ss.
- SANDULLI P., *Pubblici e privati nella previdenza complementare: parità, ma limitata, nel regime fiscale delle prestazioni (Corte cost. n. 218/2019)*, in *Rivista del diritto della sicurezza sociale*, 2020, 1, 87 ss.
- VALLACQUA F., *La legge delega sulle pensioni e le prospettive future. Primi riflessi sulla previdenza complementare*, in *Lavoro e previdenza oggi*, 2004, 6, 964 ss.

Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: attualità e prospettive (*)

Labour models and tax treatment: “as is” and next developments

GIANLUCA STANCATI

Abstract

L'evoluzione del diritto del lavoro lascia ferma la bipartizione dei modelli tra autonomia e subordinazione, tenendo conto che l'obiettivo della disciplina risiede nella protezione del prestatore in ragione della sua maggiore o minore debolezza rispetto al dante causa. Le scelte del legislatore tributario, concentrate sulla capacità contributiva espressa dal rapporto, sono indipendenti dai concetti civilistici e, al di fuori del lavoro subordinato, presentano talune divergenze. Ogni qual volta l'interprete ha trascurato la diversità di prospettiva ne sono derivati risultati insoddisfacenti. De jure condendo, più che introdurre nuove fattispecie reddituali, è opportuno ragionare su quelle esistenti per valutarne una evoluzione qualitativa. In tal senso sembra muoversi la delega fiscale della XIX Legislatura che ha appena avviato il suo iter parlamentare

Parole chiave: modelli di lavoro, qualificazione del reddito, lavoro dipendente, lavoro autonomo, riforma fiscale

Abstract

In the recent evolution of labor law, the framework keeps the alternative between employment and self-employment and the focus is on the protection of the worker depending on its position vis a vis the employer/client. On the contrary, the approach of tax law is based on “ability to pay” of the individual and, except for employment wok, adopts several qualification's mismatch vs labor law. Interpretations not considering such difference in the approach lead to not satisfactory conclusions. Future perspectives, rather than introducing new tax categories, may consider amending current regimse to enable a tax treatment more coherent with the position of the worker. This is the goal of the Tax Reform drafted by current government, currently examined by the Parliament

Keywords: labor's models, qualification of income, employment wok, self-work, tax reform

SOMMARIO: **1.** Il modello di lavoro nell'evoluzione della disciplina civilistica. - **2.** Assetto giuslavoristico ed ordinamento tributario: coordinamento e patologie da sovrapposizione. - **3.** Modelli di lavoro e qualificazione reddituale. - **4.** *De jure condendo*: quali prospettive?

La disamina della prospettiva che i modelli di lavoro assumono dal punto di vista della qualificazione reddituale dei compensi percepiti dal prestatore deve muovere, in via pregiudiziale dal quadro extra

(*) Il presente contributo riprende i contenuti della relazione al 71° Convegno nazionale dell'Unione Giuristi Cattolici Italiani, “Diritto al lavoro. Per un lavoro degno in un'economia sostenibile”, tenutosi presso la LUMSA, Roma 9 - 11 dicembre 2022.

tributario di riferimento, sia per comprenderne le principali indicazioni, che per apprezzare convergenze e divergenze tra i diversi rami dell'ordinamento.

1. In estrema sintesi, il diritto del lavoro ha registrato una parabola di evoluzione normativa che si proietta lungo un significativo arco temporale, indicativamente dal 2003 al 2019 (STANCATI G., *Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: il caso paradigmatico dei riders*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 704 ss.), salvi ulteriori successivi interventi su aspetti accessori o procedurali, tra i quali, da ultimo la disciplina ex D.Lgs. n. 104/2022 in tema di obblighi di informativa ai lavoratori (“decreto trasparenza”. In argomento, *ex multis*, cfr. TURSI A., *Il decreto trasparenza: profili sistematici e problematici*, in *Lavoro, Diritti, Europa*, 2022, 3, 1 ss.).

In questo contesto è rinvenibile un filo conduttore rappresentato dalla tutela dei rapporti socio-economicamente deboli attraverso strumenti di portata variabile, costruiti secondo un approccio negativo-rimediale (cioè fondato su presidi di contrasto a forme di elusione o dissimulazione del lavoro subordinato), ovvero positivo, in termini di disegno di garanzie e tutele, in specie per le forme di autonomia affievolita e, più in generale, per i rapporti fortemente condizionati dal collegamento organizzativo-funzionale (anche attraverso piattaforme tecnologiche) alla struttura dominata dal committente.

Nella visione diacronica di questo percorso il “motore immobile” è rappresentato da tre elementi: la centralità del “modello”; la sua fungibilità; l'immutata valenza della bipartizione autonomia-subordinazione.

All'interno di questo perimetro, qualsivoglia attività umana economicamente apprezzabile può essere svolta secondo modalità autonome ovvero subordinate.

La suddetta dicotomia attualmente identifica, su un primo versante, la “subordinazione pura” che ha come fulcro l'eterodirezione - cioè il vincolo di soggezione al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore (art. 2094 c.c.), cui si affianca la “subordinazione rimediale”, vale a dire la collaborazione etero-organizzata, organizzata dal committente anche mediante piattaforme o piattaforme digitali (art. 2 D.Lgs. n. 81/2015).

Sul fronte contrapposto si colloca l'autonomia che, per usare una efficace espressione di autorevole dottrina, è una *species* che si declina al plurale (così PERULLI A., *Il lavoro autonomo. Contratto d'opera e professioni intellettuali*, Milano, 1996, 76 ss. In argomento, per una visione di insieme, cfr. FIORILLO L. - LAMBERTI M. - LASSANDRI A. - LECCESE V. - LUNARDON F. - PERULLI A. - TULLINI P., a cura di, *I contratti di lavoro. Subordinati ed autonomi*, Torino, 2021; ZILIO GRANDI G. - BIASI M., a cura di, *Commentario breve allo statuto del lavoro autonomo e del lavoro agile*, Milano, 2018; LANOTTE M. a cura di, *Il lavoro autonomo e occasionale*, Milano, 2018), riscontra nel contratto d'opera ex art. 2222 c.c. il suo paradigma e al contempo abbraccia fattispecie negoziali tipiche (ad esempio, agenzia, mandato) ed atipiche, oltre che figure mini-imprenditoriali e ruoli organici (ad esempio, amministratore. Al riguardo va, tuttavia, segnalato l'orientamento che sembra da ultimo prevalere, soprattutto a seguito della sentenza delle SS.UU. della Cassazione n. 1547/2017, secondo il quale la posizione dell'amministratore avrebbe essenzialmente natura organica, con una immedesimazione nell'ente rappresentato tale da escludere qualsivoglia configurazione contrattuale: cfr. PONTE F.V., *Il rapporto tra amministratori e società al vaglio della giurisprudenza, tra subordinazione collaborazione*, in *Argomenti di Diritto del Lavoro*, 2022, 3, 619 ss.). Il livello minimo dell'autonomia è rappresentato dalla collaborazione coordinata e continuativa la quale, a seguito dei più recenti interventi normativi e sulla base della interpretazione prevalente, individua quel prestatore che può essere dotato di minimi-minoritari mezzi “extra-personali” e che, soprattutto, concorda con il committente le modalità di coordinamento funzionale del suo contributo rispetto all'organizzazione dello stesso (sul tema, *ex multis*, RAZZOLINI O., *I confini tra subordinazione, collaborazioni etero-organizzate e lavoro autonomo coordinato*, in *Diritto delle relazioni industriali*, 2020, 2, 345 ss.; FERRARO F., *Studi sulla collaborazione coordinata*, Torino, 2023, spec. 293-340).

2. Quanto sopra accertato in termini generali e sintetici, è possibile rispondere ad un primo e fondamentale interrogativo, cioè su come il quadro giuslavoristico si coniughi con la prospettiva del legislatore tributario.

Per quanto altresì rilevato dalla più autorevole dottrina (CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, *passim*, spec. 22 ss. e 74 ss.), una corretta impostazione metodologica deve prendere le mosse dalla constatazione circa le diverse finalità di fondo che animano i due rami ordinamentali, vale a dire, da un lato, la tutela del prestatore in ragione del grado “di debolezza” connaturato all’essenza del rapporto che lo lega al suo dante causa (diritto del lavoro), dall’altro, la necessità - di matrice costituzionale - di modulare il prelievo attraverso regole sostanziali e procedurali che risultino coerenti con la capacità contributiva espressa dal rapporto e, quindi, dal modello (in argomento, da ultimo, si rinvia a FERRARO F., *op. cit.*, spec. 101-126).

D’altra parte - come si argomenterà meglio nel prosieguo - può affermarsi una sostanziale indipendenza del disposto civilistico da quello tributario, sia per l’aspetto definitorio della fattispecie, che in ordine alla corrispondenza delle “macrocategorie”.

Muovendo da questi presupposti, un’indagine empirica evidenzia tre casi patologici in cui il loro travisamento ha condotto ad approdi interpretativi del tutto insoddisfacenti.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 36362/2021, in una vicenda che trae origine dall’attività di verifica dell’Amministrazione finanziaria, di fronte ad una presunta incompatibilità della posizione di dipendente con il ruolo di amministratore, è giunta a disconoscere la deducibilità dei relativi costi agli effetti dell’IRES, con ciò legittimando effetti distorsivi in termini di doppia tassazione e di violazione del principio di inerenza (sul tema, cfr. MARIANETTI G. - SANTACROCE M., *Dipendente e amministratore: tra tutela pensionistica e deducibilità del costo*, in *il fisco*, 2022, 22, 231 ss.; ID., *Incompatibilità amministratore/dipendente: non convince l’indeducibilità del costo*, *ibidem*, 4316 ss.; ASSONIME, *Sulla compatibilità della carica di amministratore di società di capitali con lo svolgimento di attività di lavoro subordinato per la stessa società. Riflessi fiscali del tema*, in *Note e Studi*, n. 7/2022).

L’Agenzia delle Entrate, con la Risposta ad interpello, n. 273/2021, interpretando l’art. 10-bis del “D.L. Ristori” (n. 137/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 176/2020), che detassa le misure di sostegno erogate nell’emergenza epidemiologica, tra gli altri, ai “lavoratori autonomi”, ne ha negato l’applicabilità ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, confondendo la qualificazione reddituale (assimilazione al lavoro dipendente) con la natura del modello (autonomo) cui evidentemente si riferisce la fattispecie *de qua* (si consenta il rinvio a STANCATI G., *Il trattamento tributario dei “bonus anti-Covid”: note critiche a margine delle risposte dell’Agenzia delle Entrate nn. 84 e 273 del 2021*, in questa *Rivista*, 2021, 2, VIII, 908 ss.).

Con riferimento agli obblighi di notifica preventiva dell’avvio di attività di lavoro autonomo occasionale (art. 13 D.L. n. 146/2021, convertito con modificazioni dalla L. n. 215/2021), allo scopo di meglio identificarne l’ambito oggettivo riferibile alle prestazioni a contenuto materiale/non intellettuale, il Ministero del Lavoro e l’Ispettorato Nazionale del Lavoro (Note nn. 29 e 109/2022) hanno richiamato la categoria dei redditi diversi, *ex art. 67*, comma 1, lett. 1, TUIR (attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente), con ciò trascurando l’ampio dibattito in merito al confine tra lavoro autonomo ed impresa nel sistema delle imposte sui redditi, ivi incluse le posizioni che negano detto inquadramento proprio alle attività di portata materiale/non intellettuale (STANCATI G., *Il lavoro occasionale sul confine tra lavoro e impresa*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 493 ss.).

3. A questo punto ci si può porre un interrogativo di fondo.

Come si articolano i modelli di lavoro nella visione del TUIR e, segnatamente, nella prospettiva delle categorie reddituali?

La migliore convergenza, o comunque quella meno problematica, riguarda il lavoro subordinato.

L’art. 49 TUIR evoca il “lavoro alle dipendenze e sotto la direzione”, dunque la soggezione all’altrui iniziativa.

Come si è avuto modo di rilevare (STANCATI G., *Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: il caso paradigmatico dei riders*, cit.), siffatta qualificazione tributaria appare idonea a coprire, oltre alla “subordinazione pura”, altresì la subordinazione “rimediale”, vale a dire la collaborazione etero-organizzata (in merito da ultimo, cfr. FERRARO F., *op. cit.*, spec. 503-533).

Da questa impostazione deriverebbe, oltre che un generale coordinamento con il diritto del lavoro, una coerenza con il profilo previdenziale, alla luce dell'inquadramento (gestione principale INPS) così come delineato dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro con la circ. n. 7/2020.

Per converso, è nell'area dell'autonomia che le prospettive giuslavoristiche e tributarie riscontrano i più evidenti disallineamenti, almeno sotto due angolature.

In primo luogo ed in via pregiudiziale, si rileva che alcuni “sotto-modelli” di lavoro autonomo non producono redditi di lavoro autonomo, bensì le relative remunerazioni rientrano in altre categorie.

Si pensi al caso della agenzia o mediazione, che integrano la fattispecie del reddito di impresa ovvero alla collaborazione coordinata e continuativa riconducibile a quello assimilato al reddito di lavoro dipendente.

Peraltro, in quest'ultimo esempio, a rimarcare ulteriormente la peculiarità dell'impostazione tributaria, opera la c.d. regola di “attrazione” qualora un medesimo contribuente, titolare di un rapporto di collaborazione, svolga altresì altre attività come libero professionista sulla base di un *know-how* comune, con l'effetto che tutti i redditi dell'uno e delle altre confluiscono nella categoria del lavoro autonomo (STANCATI G., *L'attrazione al lavoro autonomo dei compensi da collaborazione e delle indennità risarcitorie*, in *Corr. trib.*, 2011, 5, 393 ss.).

D'altra parte, emergono scelte di coordinamento sistematico tra il reddito lavoro autonomo e quello di impresa, secondo un'impostazione atteggiata nel senso di dare al primo una sorta di ruolo residuale (PUOTI G. - LOLLIO C., *Profili fiscali dell'attività di lavoro subordinato e parasubordinato*, in SANTORO PASSARELLI G., a cura di, *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale*, Torino, 2020, 340-343).

Nel sistema dell'IRPEF la circostanza che il modello di lavoro guidi (anche) gli orientamenti tributari trova, tra l'altro, riscontro nelle previsioni in tema di esercizio di (i) arti e professioni e (ii) di impresa (SALVINI L., *Le attività economiche nelle imposte sul reddito nell'IVA e nell'IRAP*, in SALVINI L., a cura di, *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 2-25).

In particolare, ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR, si ha riguardo all'esercizio professionale ed abituale, ancorché non esclusivo, di attività di lavoro autonomo “diverse da quelle di impresa”.

Come dianzi accennato, il coordinamento tra gli artt. 53, comma 1 e 55, comma 2, lett. a), TUIR, resta tutt'oggi controverso (FERRANTI G., *L'incerto confine tra reddito di lavoro autonomo e d'impresa*, in *Corr. trib.*, 2011, 6, 433 ss.).

In estrema sintesi, al riguardo è dato riscontrare due linee interpretative.

Secondo un primo orientamento (BEGHIN M., *Il reddito di impresa*, Pisa, 2021, 4-7), anche alla luce della differenza tra “attività industriale di produzione di servizi” e “attività (non industriale) di prestazione di servizi” (per una analisi critica del distinguo, cfr. ZIZZO G., *I redditi di impresa*, in FALSITTA G., a cura di, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016, 247-255), anche le prestazioni di servizi (almeno, prevalentemente) materiali, non rientrando nell'art. 2195 c.c. (in quanto “non industriali”), se non organizzate in forma di impresa, sarebbero suscettibili di produrre redditi di lavoro autonomo.

Per converso, un'altra impostazione riserva l'ambito dell'art. 2195 c.c. alle attività materiali, facendone discendere la conseguenza che i redditi di lavoro autonomo possano abbracciare le sole attività intellettuali (*rectius* le professioni intellettuali) e quelle paraintellettuali (CROVATO F., *op. cit.*, 60, ove per indicazioni esemplificative: prestazioni didattiche, interpreti, esperti di marketing, informatici, investigatori privati, fisioterapisti, gestori di pratiche amministrative), ovvero di ambito “non materiale” (PANSIERI S., *I redditi di lavoro autonomo*, in FALSITTA G., a cura di, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016, 227-229: secondo l'Autrice l'esplicazione di energie intellettuali deve essere preponderante. In senso sostanzialmente analogo, cfr. SALVINI L., *op. cit.*, 20, secondo la quale il caratte-

re intellettuale delle prestazioni sarebbe qualificante del lavoro autonomo in senso tributario) e che non coinvolgono interventi di profilo tecnico-meccanico su beni (a ben vedere la casistica, sia di prassi che di giurisprudenza, sebbene non sempre in merito alla vigente impostazione normativa, sembra riferirsi ad attività a contenuto variamente configurabile, avendo incluso nell'area dell'autonomia fattispecie quali: fotografo; prestatore di servizi di pulizia e vigilanza; chiromante-cartomante; ricamatrice a domicilio. Cfr., per una rassegna in merito, LEO M., a cura di, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2020, 1076-1080).

4. In via conclusiva, si possono svolgere alcune considerazioni sulle prospettive *de jure condendo*.

Senza altro, per così dire, in negativo, si ravvede l'opportunità di non eccedere in interventi a rischio di "ipertrofia specialistica".

In particolare, non appaiono condivisibili quelle iniziative rivolte alla definizione di nuove fattispecie reddituali in ragione dell'evoluzione dei rapporti conseguente allo sviluppo della *gig economy* (*ex multis*, FRAIOLI A.L., *Riflessioni in tema di lavoro digitale, tra autonomia, subordinazione e tutele*, in *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, 2020, 4, 911 ss.).

È il caso della proposta di introduzione, nell'ambito di una più generale disciplina del lavoro tramite piattaforma, di una nuova categoria - "reddito da attività di economia della condivisione digitale" - soggetta a *flat tax* entro una certa soglia (A.C. 3564 del 2016).

Come evidenziato da autorevole dottrina (STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016, 91-92), si sarebbe trattato di una misura palesemente iniqua e viziata sotto il profilo dei principi *ex artt.* 3 e 53 della Costituzione.

Di contro, tra le tante astrattamente configurabili, si possono menzionare tre aree afferenti (i) le aggregazioni professionali, (ii) la collaborazione coordinata e continuativa e (iii) gli incentivi alla condivisione del rischio di impresa

In merito al primo aspetto, è auspicabile l'espressa previsione di un regime di neutralità di ampio respiro (FERRANTI G., *Le lacune normative disincentivano le aggregazioni e le riorganizzazioni degli studi professionali*, in *Corr. trib.*, 2019, 10, 831 ss. Per alcune considerazioni sistematiche in merito alle iniziative intraprese nel corso della XVIII Legislatura, cfr. SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomi e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 58 ss.) che, *inter alia*, abbracci il passaggio a forme societarie (MICELI R., *La natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti*, in questa *Rivista*, 2021, 1, IX, 322 ss.).

Per la "parasubordinazione" si potrebbe valutare un suo "ritorno" tra le fattispecie assimilate al reddito di lavoro autonomo con la deducibilità dei relativi costi di produzione, in via analitica ovvero forfetaria.

Infine, quale strumento che possa coadiuvare le politiche sociali e del lavoro, mutuando con opportuni adattamenti alcune prevenienti discipline, la leva fiscale consentirebbe di incentivare la condivisione del rischio di impresa da parte del dipendente o del collaboratore. In questa prospettiva, si potrebbe valutare la detassazione del *fringe benefit* azionario limitatamente ad un ammontare non eccedente la retribuzione fissa o una sua quota.

Al momento di licenziare il presente contributo, il disegno di legge delega per la riforma fiscale ha avviato il suo *iter* (A.C. 1038, XIX Legislatura). Per quanto qui di interesse, si segnalano:

- la possibilità di consentire la deduzione dal reddito di lavoro dipendente e assimilato, anche in misura forfetizzata, delle spese sostenute per la produzione dello stesso (art. 5, comma 1, lett. a, n. 2.2.);
- la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti (art. 5, comma 1, lett. f, n. 1.4). Si rinvia ai contenuti del Dossier 19 aprile 2023 curato dai Servizi Studi del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ASSONIME, *Sulla compatibilità della carica di amministratore di società di capitali con lo svolgimento di attività di lavoro subordinato per la stessa società. Riflessi fiscali del tema*, in *Note e Studi*, n. 7/2022
- BALLESTRERO M.V., *La dicotomia autonomia/subordinazione*, in *Labour&Law Issues*, 2020, 2, 4 ss.
- BEGHIN M., *Il reddito di impresa*, Pisa, 2021
- CAVALLINI G., *Qualificazione del rapporto di lavoro e nuove tecnologie: il banco di prova della gig economy*, in LUDOVICO G. - FITA ORTEGA F. - NAHAS T.C. (a cura di), *Nuove tecnologie e diritto del lavoro. Un'analisi comparata degli ordinamenti italiano, spagnolo e brasiliano*, Milano, 2021, 53 ss.
- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, *passim*, spec. 22 ss. e 74 ss.
- DE MARCO C. - GARILLI A., *L'enigma qualificatorio dei riders. Un incontro ravvicinato tra dottrina e giurisprudenza*, Working Paper CSDLE “Massimo D’Antona” - IT, 2021, n. 435
- FERRANTI G., *Le lacune normative disincentivano le aggregazioni e le riorganizzazioni degli studi professionali*, in *Corr. trib.*, 2019, 10, 831 ss.
- FERRANTI G., *L'incerto confine tra reddito di lavoro autonomo e d'impresa*, in *Corr. trib.*, 2011, 6, 433 ss.
- FERRARO F., *Studio sulla collaborazione coordinata*, Torino, 2023
- FIORILLO L. - LAMBERTI M. - LASSANDRI A. - LECCESE V. - LUNARDON F. - PERULLI A. - TULLINI P. (a cura di), *I contratti di lavoro. Subordinati e autonomi*, Torino, 2021
- FRAIOLI A.L., *La dipendenza economica tra autonomia e subordinazione: quali tutele?*, Torino, 2022
- FRAIOLI A.L., *Riflessioni in tema di lavoro digitale, tra autonomia, subordinazione e tutele*, in *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, 2020, 4, 911 ss.
- LANOTTE M. (a cura di), *Il lavoro autonomo ed occasionale*, Milano, 2018
- LEO M. (a cura di), *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2020, 913-924
- MARIANETTI G. - SANTACROCE M., *Incompatibilità amministratore/dipendente: non convince l'indeducibilità del costo*, in *il fisco*, 2022, 45, 4316 ss.
- MARIANETTI G. - SANTACROCE M., *Dipendente e amministratore: tra tutela pensionistica e deducibilità del costo*, in *il fisco*, 2022, 3, 231 ss.
- MARINELLI F., *Il lavoro occasionale in Italia. Evoluzione, disciplina e potenzialità della fattispecie lavoristica*, Torino, 2019
- MEZZACAPO D., *Il lavoro autonomo, il contratto d'opera e il contratto d'opera intellettuale*, in SANTORO PASSARELLI G. (a cura di), *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale*, Torino, 2020, 171 ss.
- MICELI R., *La natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 1, IX, 322 ss.
- PANSIERI S., *I redditi di lavoro autonomo*, in FALSITTA G. (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016, 227-229
- PERULLI A., *Il lavoro autonomo. Contratto d'opera e professioni intellettuali*, Milano, 1996
- PONTE F.V., *Il rapporto tra amministratori e società al vaglio della giurisprudenza, tra subordinazione collaborazione*, in *Argomenti di Diritto del Lavoro*, 2022, 3, 619 ss.
- PUOTI G. - LOLLIO C., *Profili fiscali dell'attività di lavoro subordinato e parasubordinato*, in SANTORO PASSARELLI G. (a cura di), *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale*, Torino, 2020, 340-343
- RAZZOLINI O., *I confini tra subordinazione, collaborazioni etero-organizzate e lavoro autonomo coordinato*, in *Diritto delle relazioni industriali*, 2020, 2, 345 ss.
- SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomi e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 58 ss.
- SALVINI L., *Le attività economiche nelle imposte sul reddito nell'IVA e nell'IRAP*, in SALVINI L. (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 2-25
- STANCATI G., *Il lavoro occasionale sul confine tra lavoro e impresa*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 493 ss.
- STANCATI G., *Il trattamento tributario dei “bonus anti-Covid”: note critiche a margine delle risposte dell'Agenzia delle Entrate nn. 84 e 273 del 2021*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, VIII, 908 ss.
- STANCATI G., *Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: il caso paradigmatico dei riders*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 704 ss.
- STANCATI G., *Profili tributari della riforma delle collaborazioni coordinate e continuative*, in *Corr. trib.*, 2016, 3, 221 ss.

- STANCATI G., *I risvolti tributari della riforma del lavoro a progetto*, in *Corr. trib.*, 2012, 46, 3592 ss.
- STANCATI G., *L'attrazione al lavoro autonomo dei compensi da collaborazione e delle indennità risarcitorie*, in *Corr. trib.*, 2011, 5, 393 ss.
- STANCATI G., *Profili tributari del lavoro a progetto*, in *Corr. trib.*, 2004, 15, 1135 ss.
- STANCATI G., *La parasubordinazione*, in FICARI V. (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003, 22 ss.
- STEVANATO S., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016
- TURSI A., *Il decreto trasparenza: profili sistematici e problematici*, in *Lavoro, Diritti, Europa*, 2022, 3, 1 ss.
- URICCHIO A.F., *Flessibilità del lavoro ed imposizione tributaria. Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2004
- VIOTTO A., *Il contributo a favore di imprese e lavoratori autonomi di minori dimensioni, previsto dal c.d. decreto Rilancio: una misura in chiaroscuro*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, I, 616 ss.
- ZILIO GRANDI G. - BIASI M. (a cura di), *Commentario breve allo statuto del lavoro autonomo e del lavoro agile*, Milano, 2018
- ZIZZO G., *I redditi di impresa*, in FALSITTA G. (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016, 247-255

VIII – L'IRES

IL PUNTO SU ...

La natura evasiva o elusiva dell'esterovestizione societaria nell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità e del pensiero della dottrina

DAVIDE ATTILIO ROSSETTI - ANDREA PETRACCA

A. Negli ultimi anni la giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di esterovestizione societaria è risultata oscillante tra due configurazioni alternative del fenomeno: alla tesi tradizionale secondo cui essa avrebbe natura “evasiva”, si è progressivamente affiancata la tesi alternativa secondo cui essa avrebbe natura “elusiva”, in taluni casi assisa sulla libertà di stabilimento.

Quest'ultimo l'orientamento è stato dominante con riferimento alle contestazioni relative a società europee. In relazione alle società non unionali è prevalso invece l'orientamento tradizionale.

Con la recente sentenza Cass. civ., sez. V, 25 novembre 2022, n. 34723, la Suprema Corte, dopo avere dato conto dell'esistenza dei due orientamenti contrapposti, ha aderito alla tradizionale qualificazione dell'esterovestizione come fattispecie evasiva nei confronti di un soggetto localizzato nel territorio della UE, ritenendo irrilevante, stante sussistenza nel territorio dello Stato di uno dei criteri di collegamento previsti dall'art. 73 TUIR, l'indagine sull'eventuale finalità elusiva perseguita dal contribuente.

Per comprendere l'effettiva portata di questa sentenza, anche in chiave prospettiva, è opportuno riassumere i contenuti del dibattito in corso che ha portato la giurisprudenza a polarizzarsi sulle posizioni sopra sintetizzate (sul tema, in chiave critica, 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. e, di recente, 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).

B. Quanto al primo orientamento, secondo cui l'esterovestizione rappresenterebbe un fenomeno evasivo, esso è sostanzialmente assiso sulla violazione dell'art. 73, comma 3, TUIR, quale norma di sistema che prevede tre presupposti alternativi di collegamento del soggetto con il territorio dello Stato e, dunque, di collocamento della residenza fiscale in Italia: il primo, la sede legale, di natura meramente formale e gli altri due, la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale, di natura sostanziale e richiedenti un accertamento di fatto. In base a tali criteri sostanziali, una società estera dovrebbe considerarsi residente ai fini fiscali in Italia in forza del mero accertamento della loro sussistenza in Italia, a prescindere da ogni valutazione in ordine alla natura fittizia del soggetto accertato, all'indebito vantaggio fiscale perseguito, alla consistenza reale dell'attività svolta o alla sussistenza di una condotta fraudolenta. La mancata dichiarazione dei redditi conseguiti dal soggetto formalmente estero ma in concreto collegato fiscalmente al territorio dello Stato rappresenterebbe quindi un fenomeno evasivo.

Tra le pronunce più significative di quest'orientamento spiccano le ordinanze gemelle Cass. nn. 11709 e 11710 dell'11 aprile 2022, con cui una società con sede legale in Cina è stata ritenuta residente fiscalmente in Italia perché qui accertata la presenza della sede dell'amministrazione: decisiva, in tale senso, è stata ritenuta la presenza di tre amministratori fiscalmente residenti nel nostro Paese, che occupavano ruoli apicali nella controllante italiana.

Secondo la Corte di Cassazione, i criteri di collegamento individuati dall'art. 73 «svolgono la loro naturale funzione selettiva dei soggetti passivi dell'imposizione nazionale in ogni fattispecie nella quale, per elementi oggettivi transnazionali che emergano nel caso concreto ed a prescindere da qualsiasi ipotetica manovra elusiva dell'ente accertato, sorge l'esigenza di verificare, ai fini fiscali, la residenza in Italia di quest'ultimo». E ancora «non vi è necessaria coincidenza tra accertamento della residenza in Italia di una società ai sensi dell'art. 73, c. 3, del TUIR ed accertamento della c.d. esterovestizione elusiva, trattandosi di concetti che possono, ma non debbono inevitabilmente presentarsi contemporaneamente in ogni fattispecie di rilevanza transnazionale. Con la conseguenza, quindi, che la verifica della residenza in Italia di una società, ai sensi del ridetto art. 73, non richiede necessariamente l'imputazione alla contribuente, e l'accertamento, di una finalità elusiva volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe» (l'inciso è replicato nell'ordinanza Cass. civ., sez. V, 25 luglio 2022, n. 23150).

C. Quanto al secondo orientamento, sviluppatosi in parallelo al primo, esso fa riferimento, sia pur con diverse sfumature, al concetto di abuso del diritto, senza una distinzione netta, nella maggior parte dei casi, tra la disciplina interna di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 e il concetto unionale di abuso della libertà di stabilimento.

In questa seconda accezione, l'attrazione in Italia della residenza delle società costituite all'estero è subordinata all'accertamento della loro "artificiosità", con la conseguenza che una società estera operante con una struttura effettiva non potrebbe essere considerata residente fiscalmente in Italia, neppure se quivi amministrata. Quest'orientamento, rappresentando l'applicazione delle regole unionali in tema di libertà di stabilimento, ha trovato applicazione solo con riferimento alle società costituite nella UE.

Il più celebre in materia è – come noto – il caso "*Dolce & Gabbana*" (Cass. civ., sez. V, nn. 33234 e 33235 del 2018; queste sentenze erano state anticipate da diverse pronunce aventi analoga impostazione; cfr., *ex plurimis*, 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 e 27113 del 2016; Cass. civ., sez. V, n. 32642/2018), ove l'esterovestizione della società di diritto lussemburghese del gruppo, detentrica del celebre marchio, è avvenuta sul presupposto che la sede dell'amministrazione fosse in Italia, in virtù dell'interessenza nella sua gestione da parte della controllante italiana, con assunzione delle decisioni di rilievo. In tale occasione, la Corte di Cassazione negò la sussistenza di un fenomeno di esterovestizione societaria in ragione del fatto base del fatto che la società lussemburghese svolgeva un'attività economica effettiva, non di puro artificio, ancorché l'amministrazione avvenisse dall'Italia (sul tema, fra gli altri, ZIZZO G., *Esterovestizione della società o esterovestizione del reddito?*, in *Rass. trib.*, 2019, 3, 653 ss. e ZANOTTI N., *La Cassazione nega che nel caso "Dolce & Gabbana" si configuri un'ipotesi di esterovestizione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, VIII, 101 ss.)

Nel medesimo filone giurisprudenziale s'innesta l'ordinanza Cass. civ., sez. V, 11 febbraio 2022, n. 4463 (pronuncia, questa, che è stata seguita dalla Cass. civ., 15 marzo 2022, n. 8297, tra le medesime parti): anche in questo caso, oggetto di contestazione è stata la residenza fiscale di una società di diritto lussemburghese ed è stata valorizzata l'omessa prova, da parte dell'Ufficio, del vantaggio fiscale conseguito dalla società nella propria localizzazione all'estero.

D. Nella maggior parte delle sentenze citate, la riconduzione dell'esterovestizione al fenomeno dell'abuso rappresenta una declinazione da parte della Corte di Cassazione dei principi unionali in tema di libertà di stabilimento.

Secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è concesso ai cittadini dell'Unione di poter costituire e gestire società o sedi secondarie in un altro Stato membro, alle stesse condizioni riservate da quest'ultimo ai propri cittadini e imprese. A tal fine, la libertà di stabilimento deve essere tutelata anche laddove lo stabilimento in un altro Stato fosse motivato da un mero vantaggio fiscale, derivante da un regime impositivo estero più favorevole.

Tale libertà può essere limitata soltanto con riguardo a costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. La Corte europea ha individuato l'artificiosità nell'assenza di insediamento effettivo e nel mancato esercizio di un'attività economica reale (*Cadbury Schweppes*, CGCE, 12 settembre 2006, causa C-196/04; per un commento, ROLLE G., *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento*, in *Fisc. intern.*, 2006, 6, 534).

È interessante notare che la giurisprudenza della CGUE citata riguardava la disciplina in tema "Controlled Foreign Companies" (cfr. art. 167 TUIR), e non l'esterovestizione: l'applicazione di tali principi ai casi di residenza fiscale rappresenta un'interpretazione propria della Corte di Cassazione.

E. Una parte della dottrina, in adesione ai principi espressi nelle citate ordinanze Cass. nn. 11709/2022 e 11710/2022, ha sostenuto che la fenomenologia dell'abuso del diritto avesse poco o nulla a che fare con la fattispecie dell'esterovestizione, argomentando che i criteri di cui all'art. 73 TUIR hanno la preminente funzione di stabilire il livello minimo di collegamento di un ente con il territorio dello Stato e, per tale ragione, nulla osta a che essi possano operare anche nei casi in cui l'ente svolga all'estero un'attività effettiva o sia, più in generale, un'entità c.d. "genuina" (in questo senso v. MIELE L., *L'esterovestizione tra abuso ed evasione*, in *La Gestione straordinaria delle imprese*, 2022, 4, 145). Nel medesimo senso è stato evidenziato che non ricorre elusione ove l'azione del contribuente possa essere contestata attraverso il richiamo a norme che hanno la finalità precipua di censurare una certa condotta e che, in tali casi, la contestazione di evasione può e deve essere avanzata anche ove il contravventore sia privo di sostanza economica, ritenendo pertanto erronea la conclusione della Corte Cassazione nel senso di concepire l'esterovestizione in chiave elusiva, considerato che il nostro ordinamento conosce un'apposita disciplina di censura del fenomeno (cfr. FAZIO A., *L'esterovestizione societaria quale fenomeno puramente evasivo: la ragionevole fine di un equivoco?*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2207 ss.).

Altri Autori (cfr. MORRI S. - F. NICOLOSI F., *Esterovestizione societaria: dalla nozione di abuso del diritto a quella di costruzione artificiosa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XIV, 964 ss.), pur evidenziando la sussistenza di talune criticità, hanno tentato di ricondurre a unità le ondivaghe pronunce della Suprema Corte. In particolare, muovendo dalla premessa per cui all'interno dell'Unione Europea la libertà di stabilimento troverebbe applicazione anche con riferimento all'esterovestizione, è stato sostenuto che sua natura (elusiva o evasiva) della relativa contestazione dipenderebbe dal luogo di formale localizzazione del soggetto asseritamente esterovestito. Più in particolare, nel caso in cui l'ente estero sia localizzato nel territorio dell'Unione Europea, la disciplina nazionale in tema di esterovestizione troverebbe come limite e, allo stesso tempo, come presupposto l'artificiosità della costruzione, identificata dalla CGUE come l'unica ipotesi in relazione alla quale possono essere disconosciuti i vantaggi fiscali connessi alla fruizione della libertà di stabilimento: conseguentemente, le contestazioni di esterovestizione non potrebbero prescindere dalla prova dell'artificiosità dell'entità estera, anche laddove la sede di direzione effettiva della società venisse individuata nel nostro Paese. Al contrario, ove l'entità asseritamente esterovestita sia localizzata in uno Stato non aderente all'Unione Europea, ai fini della rettifica della residenza sarebbe sufficiente accertare la sussistenza di uno dei criteri di collegamento individuati dall'art. 73, comma 3, TUIR.

Interessante è, infine, la posizione assunta da altra parte della dottrina che si è chiesta se le conclusioni della Corte di Cassazione rappresentassero una corretta applicazione del principio di libertà di stabilimento all'interno della Unione Europea. Al riguardo, è stato evidenziato 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 al riguardo (cfr. ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno dell'esterovestizione societaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699). Di conseguenza, l'attrazione in Italia della residenza di un soggetto estero sulla base del criterio dell'oggetto principale o della sede dell'amministrazione non rappresenterebbe una discriminazione dei soggetti esteri rispetto ai soggetti nazionali, posto che i predetti trovano applicazione a prescindere dal luogo di localizzazione dell'impresa.

F. La vicenda oggetto della sentenza in commento riguardava una società di diritto sloveno, controllata da una società italiana e avente lo stesso legale rappresentante della controllante. La contestazione si basava sulla presenza della sede effettiva nel nostro Paese: a supporto della contestazione v'era una serie di indici sintomatici dell'ingerenza nell'amministrazione della società di diritto estero da parte della controllante italiana. La società eccepiva la mancata prova da parte dell'Ufficio sia della configurabilità di una costruzione di puro artificio sia dell'esistenza di un indebito vantaggio fiscale (sul tema, CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468).

Nel merito, tra i due orientamenti presenti nella giurisprudenza di legittimità e sopra sintetizzati, la Suprema Corte valorizza quello che «*richiede comunque un esame concreto dei criteri di collegamento previsti dall'art. 73, c. 3 TUIR [...] a prescindere dal rilievo sul carattere abusivo della collocazione estera della società controllata*» ed il Collegio «*ritiene di dover dare continuità al secondo orientamento*».

In particolare, la Corte argomenta che: *a)* il carattere della “artificiosità” rileva nella tesi dell'esterovestizione societaria quale fattispecie elusiva, essendo ivi funzionale a disinnescare qualsivoglia rettifica della residenza fiscale provando meramente la “non abusività” del soggetto accertato, ossia la sua reale consistenza economica (ciò anche allorquando i criteri di collegamento indicati dall'art. 73 inducano manifestamente a ritenere che la sede dell'entità sia in Italia); *b)* la norma in base alla quale l'Ufficio procede alla rettifica della residenza fiscale (art. 73) non contempla e non implica alcun accertamento della finalità elusiva eventualmente perseguita dal contribuente. E conclude, in modo coerente, nel senso che: «*In materia di imposte sui redditi delle società, l'applicazione dei concorrenti criteri di collegamento di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3, della sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia è compatibile con la contestazione da parte della Amministrazione finanziaria alla parte contribuente di un'evasione fiscale, 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*».

Per la prima volta la Suprema Corte, sia pur con riferimento ad una società residente nella UE, ha negato la rilevanza della tesi per cui l'esterovestizione andrebbe valutata alla luce della libertà di stabilimento. E lo ha fatto non già prospettando la coesistenza delle due tesi nel nostro ordinamento (come fatto nelle precedenti pronunce), ma aderendo a uno dei due orientamenti e negando la fondatezza dell'altro per assenza di supporto normativo.

G. L'espresso rigetto di qualsiasi connotazione abusiva nell'esterovestizione societaria dovrebbe portare a ritenere oramai superato l'orientamento divenuto celebre con il caso “Dolce & Gabbana”, ma la pronuncia in esame presenta delle peculiarità che non ne permettono la generalizzazione.

E infatti, com'è stato evidenziato, le altre pronunce di legittimità che negano la rilevanza dei profili di abuso della libertà di stabilimento riguardavano società estere che erano collocate al di fuori dell'Unione Europea.

Nel contrasto delle posizioni oggi esistenti, che non vanno certamente a beneficio della certezza del diritto e della prevedibilità degli esiti dei contenziosi sul tema, va evidenziato che l'orientamento assiso sulla libertà di stabilimento, pur non privo di criticità, ha apportato un significativo contributo alla ricostruzione del fenomeno, e in particolare nei casi in cui la controllata estera si supponeva esterovestita in virtù di un'ingerenza nella gestione da parte della controllante italiana, valorizzando, in aderenza con la realtà economico-commerciale dei gruppi multinazionali, la sostanza economica e l'esercizio di un'attività effettiva del soggetto estero

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ARGINELLI P., *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno dell'esterovestizione societaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 699 ss.
- 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.
- 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.
- CORDEIRO GUERRA R. - BONAZZA C., *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 468 ss.
- FAZIO A., *L'esterovestizione societaria quale fenomeno puramente evasivo: la ragionevole fine di un equivoco?*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2200 ss.
- MIELE L., *L'esterovestizione tra abuso ed evasione*, in *La Gestione straordinaria delle imprese*, 2022, 4, 145 ss.
- MORRI S. - F. NICOLOSI F., *Esterovestizione societaria: dalla nozione di abuso del diritto a quella di costruzione artificiosa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XIV, 964 ss.
- ROLLE G., *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento*, in *Fisc. intern.*, 2006, 6, 534 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, 101 ss.
- ZIZZO G., *Esterovestizione della società o esterovestizione del reddito?*, in *Rass. trib.*, 2019, 3, 653 ss.

Lavoro “a distanza” e stabile organizzazione: profili evolutivi e stato dell’arte

CLAUDIA STRADIOTTI

A. Il fenomeno del lavoro a distanza e i rischi di individuazione di una stabile organizzazione: considerazioni introduttive. - Le misure di contenimento della pandemia da Covid-19, attuate su scala mondiale per superare l'emergenza, oltre a incidere drasticamente sulla crescita economica mondiale hanno altresì innescato dei processi di trasformazione sociale derivanti da comportamenti nati durante l'emergenza sanitaria. Si tratta di comportamenti che, attuati nel periodo di “*global lockdown*” come temporaneo rimedio alla condizione di isolamento, si sono cementati nella fase successiva alla pandemia, testimoniando la spontanea ed automatica prosecuzione di detti comportamenti.

Ne è un esempio centrale l'ampio utilizzo del lavoro agile (c.d. “*remote working*”): principalmente nato come rimedio temporaneo e conforme alle restrizioni imposte dagli stati, è oggi diventato una modalità di esecuzione del lavoro ordinaria e ampiamente diffusa.

L'attecchire così rapido di questa tendenza, da una parte è stato indubbiamente facilitato da un concomitante sviluppo dell'economia digitale, dall'altro ha fatto sorgere dubbi, da un punto di vista fiscale, in merito al corretto trattamento del reddito prodotto da un soggetto in *remote working*. Difatti, l'attuale mancanza di una legislazione nazionale ed internazionale in relazione al lavoro a distanza, non solo rende evidente le carenze normative in merito, ma solleva altresì dubbi sotto il profilo della configurazione o meno, nel territorio da cui viene eseguito il lavoro, di una stabile organizzazione di società non fiscalmente residenti nel medesimo territorio.

L'attuale incertezza sul tema richiede di analizzare, nei limiti di spazio consentiti da questo intervento, il fenomeno dell'*home office* (o telelavoro) e i correlati rischi fiscali in punto di eventuale individuazione di una stabile organizzazione.

Propedeutica è l'illustrazione delle posizioni dell'OCSE e dell'Amministrazione finanziaria italiana che si sono consolidate negli ultimi anni. A tale illustrazione seguirà la disamina dello stato attuale della normativa nazionale e internazionale per verificarne l'idoneità rispetto al nuovo contesto economico e sociale, tenendo in considerazione le soluzioni ad oggi predilette dalle imprese italiane.

B. I primi interventi dell'OCSE in materia. - Le origini del fenomeno del telelavoro sono da ricercare nella digitalizzazione. E infatti, le nuove tecnologie hanno innescato un progressivo cambio di rotta nelle modalità di svolgimento delle attività economiche e sotto il profilo dell'ottimizzazione del tempo, ma anche, parallelamente, nelle modalità di svolgimento della propria attività da parte dei singoli lavoratori nella direzione del lavoro a distanza; il *remote working* – inteso come prestazione flessibile e a distanza dell'attività lavorativa – nasce, dunque, prima della pandemia.

Tale rivoluzione ha avuto immediati impatti sul piano tributario. Si pensi al principio di territorialità, che di regola impone a ciascuno Stato di esercitare la potestà impositiva entro determinati confini e solo in presenza di un collegamento soggettivo od oggettivo del contribuente (persona fisica o ente) con il territorio dello Stato: la ricchezza prodotta in digitale non prevede, tuttavia, un legame fisico con il territorio dello Stato, così come la modalità di prestazione del lavoro a distanza non permette di individuare facilmente un criterio di collegamento con il territorio.

Alla luce di queste considerazioni, anche il tema stabile organizzazione-*home office* finisce con l'assumere confini sfumati e, già in passato, l'OCSE si era pronunciato in materia, assumendo una posizione prudentiale (cfr. *OECD Model Tax Convention: revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 [Permanent Establishment]*, ottobre 2011): la possibilità di ravvisare l'esistenza di una stabile organizzazione nel caso di dipendenti che svolgono l'attività lavorativa da casa deve essere analizzata caso per caso. In particolare, solo nel caso in cui l'*home office* è utilizzato su base regolare e continuativa, e, per altro, risulta chiaro dai fatti e dalle circostanze del caso che è l'impresa multinazionale ad aver richiesto al proprio dipendente di svolgere l'attività dalla propria abitazione, allora è possibile ritenere che l'*home office* sia a disposizione dell'impresa estera (sul tema, v. AVOLIO D. - SANTACROCE B., *Clausola aperta per il time requirement della stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2013, 1, 47 ss.).

In linea con tale impostazione, il lavoro da remoto è stato regolamentato dall'OCSE nel 2017, con l'introduzione nell'art. 5 del Commentario OCSE dei paragrafi 18 e 19. Scoppiata la pandemia da Covid-19 e preso atto delle restrizioni attuate dai Governi per contenerne la diffusione, l'OCSE ha valutato quale improbabile la configurazione per l'impresa estera di una stabile organizzazione nel caso in cui il cambiamento del luogo di lavoro in *home office* sia eccezionale e temporaneo, precisando che, così come l'allestimento della propria dimora ad ufficio non può integrare una stabile organizzazione materiale, allo stesso modo la temporanea conclusione di contratti dall'abitazione del soggetto lavoratore non può costituire una stabile organizzazione personale (v. *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, 2020; v. *Updated guidance on tax treaties and the Impact of the COVID-19 pandemic*, 2021).

C. La posizione assunta dall'Amministrazione fiscale italiana durante la pandemia da Covid-19. - Per una migliore comprensione del binomio stabile organizzazione-*home office*, è necessario soffermarsi sul concetto più ampio di esercizio della potestà impositiva di uno Stato. Quest'ultimo tema, infatti, apre diversi profili d'indagine che vanno dalla determinazione della residenza fiscale del lavoratore alla corretta ripartizione della competenza tributaria tra Stati in relazione al reddito prodotto in più territori: entrambi i concetti possono delineare i singoli presupposti che integrano una stabile organizzazione (sul tema, da ultimo, GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino 2021, capitolo 4).

Partendo dal concetto di residenza fiscale, se lo si cala nel periodo di emergenza sanitaria, risulta evidente che, in assenza di disposizioni derogatorie, l'applicazione della normativa interna (art. 2 TUIR) comporta l'acquisizione della residenza fiscale in Italia per le persone che, quivi rientrate, siano rimaste per almeno 183 giorni l'anno. Specularmente, dovrebbe essere oggetto di analisi il caso di un soggetto residente in Italia che si trovi obbligato a risiedere all'estero per un periodo prolungato (si pensi, a titolo di esempio, ai lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza in Italia al fine di usufruire del regime fiscale di tassazione agevolata ma che, per cause prettamente esterne, si ritrovano a prestare il lavoro fuori dall'Italia).

Nel periodo della pandemia vi è stata, in data 3 dicembre 2020, la risposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze ("MEF") all'interrogazione parlamentare n. 5-04654 - Commissione VI Finanze, relativa alle iniziative che il Governo intendeva adottare - visti i rigidi criteri domestici previsti dall'art. 2 TUIR - per i lavoratori italiani residenti all'estero e iscritti all'AIRE, rientrati temporaneamente in Italia e quivi rimasti a causa dell'emergenza sanitaria. In maniera piuttosto apodittica, il MEF ha richiamato l'art. 4 (c.d. "*tie breaker rules*") del Modello di Convenzione OCSE e, dopo aver passato in rassegna i singoli criteri ivi previsti, ha concluso che la valutazione finale doveva «*tenere in considerazione il carattere di circostanza eccezionale rivestito dall'emergenza da Covid-19*» (cfr., sul tema, D'ANGELO G., *Residenza fiscale delle persone fisiche e lockdown da Covid-19*, in CONTRINO A. - FARRI F., *Pandemia da Covid-19 e sistema tributario*, Pisa 2021).

Mentre l'OCSE aveva invitato gli Stati membri a valutare i requisiti di territorialità con una certa prudenza, viste le misure restrittive imposte dagli Stati, l'Agenzia delle Entrate italiana, con la Risposta

n. 34 resa nel corso di Telefisco 2021, ha assunto una posizione più rigorosa, affermando che le misure previste a livello OCSE potevano valere unicamente in presenza di appositi accordi tra gli Stati in relazione all'art. 15 del Modello OCSE e solo in caso di reciprocità. Lo Stato italiano ha siglato un numero esiguo di accordi, che hanno riguardato essenzialmente i lavoratori c.d. frontalieri e hanno statuito la possibilità di esercitare il *remote working* senza perdere i benefici del proprio *status* (accordo Italia-Francia, siglato a Parigi il 16 luglio 2020 e a Roma il 23 luglio 2020 e prorogato fino al 30 giugno 2022; accordo Italia-Austria; siglato il 24 giugno 2020 con cessazione degli effetti della proroga a partire dal 30 giugno 2022; accordo Italia-Svizzera, siglato il 19 giugno 2020 con cessazione definitiva avvenuta in data 31 gennaio 2023).

Durante il periodo della pandemia, l'Amministrazione finanziaria italiana è altresì intervenuta in relazione al tema *remote working*-stabile organizzazione, con la circ. 28 dicembre 2020, n. 33/E. L'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto che, pur nel rispetto di quanto previsto dalla normativa nazionale (art. 162 TUIR) e internazionale (art. 4 Convenzione OCSE) in tema di stabile organizzazione, non era possibile prescindere dal fenomeno del *remote working*, aprendo una piccola parentesi nel più ampio contesto della disciplina dei lavoratori impatriati: in particolare, l'Agenzia ha confermato l'accesso all'agevolazione fiscale prevista dal regime speciale di cui all'art. 16, comma 1, D.Lgs. n. 147/2015 anche nel caso di lavoratore che esercita la propria attività lavorativa alle dipendenze del medesimo datore di lavoro estero per cui prestava attività prima del trasferimento in Italia, aprendo all'ipotesi che l'attività in *remote working* del lavoratore possa configurare una stabile organizzazione italiana della società non residente per cui lavora (v., in tema, VALENTE A. - VIOLA I., *Stabile organizzazione e remote working: orientamento dell'OCSE vs prassi dell'Agenzia delle Entrate*, in *Fisc. comm. int.*, 2022, 2, 20 ss.).

D. L'evoluzione della disciplina nella fase post-emergenziale e i contributi giurisprudenziali a riguardo. - A completamento delle considerazioni sin qui svolte, è necessario vagliare il tema della fiscalità del *remote working* nella fase post-emergenziale.

Nel gennaio 2021, l'OCSE è nuovamente intervenuta in materia richiamando la necessità di verificare, anche dopo la fine della situazione pandemica, se l'*home office* sia «*at the disposal of the enterprise following this permanent change to the individual's working arrangements*» (cfr. OCSE, *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*, 21 gennaio 2021, par. 17), ossia, in altri termini, valutare se e quando l'*home office* sia a disposizione dell'impresa estera anche nel lungo periodo.

Dal canto suo, l'Agenzia delle entrate, in applicazione del principio espresso con la sopra citata circ. n. 33/E/2020, con la successiva Risposta ad interpello n. 596 del 16 settembre 2021 ha confermato l'applicabilità del regime speciale per lavoratori impatriati anche per i soggetti che svolgono l'attività lavorativa a distanza e, pur non affrontando la questione dei rischi fiscali in punto di stabile organizzazione, ha rimandato espressamente ai chiarimenti forniti dalla circ. n. 33/E/2020 «*per una completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame*» (v. anche Risposta ad interpello n. 621 del 23 settembre 2021, Risposta n. 3 del 7 gennaio 2022, Risposta n. 55 del 31 gennaio 2022 e Risposta n. 223 del 24 aprile 2022: sul tema, BUSCHINI P. - BONAVITACOLA S., *Smart working e regime dei lavoratori impatriati*, in *Fisc. comm. int.*, 2022, 2, 13 ss.).

Diverso il contributo della giurisprudenza in materia, la quale, pur in sede di vaglio di accertamenti relativi a periodi di imposta precedenti allo scoppio della pandemia da Covid-19, suggerisce un certo percorso interpretativo e critico in materia di telelavoro e stabile organizzazione.

Una pronuncia guida è l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 1977 del 29 gennaio 2020, in cui i giudici di legittimità hanno ravvisato una stabile organizzazione in Italia di una società della Repubblica Ceca dopo aver verificato sia la sussistenza dell'elemento oggettivo della "sede fissa di affari", sia l'elemento dinamico relativo all'esercizio, in tutto o in parte, dell'attività sul territorio dello Stato italiano, così come disposto dall'art. 5 della Convenzione OCSE. Nel caso di specie, la Guardia di Finanza aveva rinvenuto nell'abitazione italiana del legale rappresentante della società: a) una segnaletica riferita all'organizzazione ceca; b) uno spazio all'interno dell'abitazione solo apparentemente adibito a cucina

ma fornito di collegamenti e della strumentazione necessaria alle operazioni commerciali; e c) un numero rilevante di fatture emesse nei confronti di imprenditori residenti in Italia.

Lo stesso approccio è stato recentemente condiviso dalla Corte tributaria finlandese, che, chiamata a pronunciarsi in merito al *remote working* svolto da dipendenti in Finlandia, ha ritenuto fossero integrati i presupposti di una stabile organizzazione della società contribuente svedese (v. *Korkein hallinto-oikeus*, Suprema Corte Amministrativa della Finlandia, No. 22072/2020, ECLI:FI:KHO:2021:171, 3 dicembre 2021): per la Corte finlandese, sebbene non fossero responsabili della vendita dei prodotti, i dipendenti finlandesi non svolgevano una mera attività a carattere preparatorio o ausiliario. Diversamente, in una vecchia pronuncia sul tema, la Corte Tributaria del Canada (v. *Knights of Columbus v. The Queen*, 2008 DTC 3648; 2008 TCC 307, 16 maggio 2008) aveva ritenuto che gli agenti dipendenti canadesi non costituissero stabili organizzazioni di una società americana sul presupposto che quest'ultima concludeva negli Stati Uniti i contratti procacciati dai propri agenti.

E. Considerazioni conclusive. - Alla luce delle riflessioni sin qui esposte, è evidente che l'attuale definizione di stabile organizzazione non permetta ancora di dirigere, in maniera chiara e univoca, il comportamento dei contribuenti: il nesso tra la pratica del telelavoro e la configurabilità di una stabile organizzazione è molto sfumato e va vagliato di volta in volta in base alle caratteristiche del caso concreto.

E non è certamente di aiuto il fatto che, sebbene il fenomeno del *remote working* abbia subito una rapida ascesa con la pandemia da Covid-19, la posizione più lineare e morbida assunta sia dall'OCSE sia dall'Amministrazione italiana durante la crisi emergenziale sia stata abbandonata nella fase post-emergenziale.

Ad oggi, la soluzione – risolutiva di ogni questione – sarebbe l'emanazione di regole chiare, complete e omogenee sia in ambito nazionale che internazionale, magari emendando quelle già presenti in materia di *home office/remote working* e stabile organizzazione (sul tale possibilità, e per approfondimenti, REGGIANI S., *Stabile organizzazione e Home Office: alcune riflessioni*, in *Amm. fin.*, 2022, 7, 3 ss.; BERETTA G., *International – work on the Move: rethinking Taxation of labour income under tax Treaties*, in *International Tax Studies*, Vol. 5, No. 2, che suggerisce specifiche modifiche alla normativa convenzionale), così da consentire a imprese e lavoratori il compimento di scelte ponderate.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AVOLIO D. - SANTACROCE B., *Clausola aperta per il time requirement della stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2013, 1, 47 ss.

BERETTA G., *International – work on the Move: rethinking Taxation of labour income under tax Treaties*, in *International Tax Studies*, Vol. 5, No. 2

BUSCHINI P. - BONAVITACOLA S., *Smart working e regime dei lavoratori impatriati*, in *Fisc. comm. int.*, 2022, 2, 13 ss.

D'ANGELO G., *Residenza fiscale delle persone fisiche e lockdown da Covid-19*, in CONTRINO A. - FARRI F., *Pandemia da Covid-19 e sistema tributario*, Pisa 2021).

GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino 2021, capitolo 4

OECD, *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, 2020

OCSE, *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*, 2021

REGGIANI S., *Stabile organizzazione e Home Office: alcune riflessioni*, in *Amm. fin.*, 2022, 7, 3 ss.

VALENTE A. - VIOLA I., *Stabile organizzazione e remote working: orientamento dell'OCSE vs prassi dell'Agenzia delle Entrate*, in *Fisc. comm. int.*, 2022, 2, 20 ss.

IX – IL REDDITO D’IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

ELEMENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

La deduzione dei costi per “attività di ricerca” nel reddito d'impresa

Deduction of costs related to “research activities” in business income

FRANCESCO CROVATO

Abstract

Il contributo si sofferma sulla deduzione dei costi per attività di ricerca. Queste attività in tutte le imprese hanno come scopo principale stimolare l'innovazione sia delle tecniche produttive sia dei prodotti. Appare interessante in questo contesto “leggere” la disposizione fiscale dell'art. 108, comma 3, TUIR, alla luce del concetto di immobilizzazione in corso e nella prospettiva di cogliere gli esiti dell'innovazione, senza duplicare deduzioni e al tempo stesso preservando costi fiscalmente riconosciuti non ancora “spesi” sul piano del reddito imponibile. Le interrelazioni fra diritto industriale, tributario e contabile, possono in questo senso migliorare l'informativa di bilancio su investimenti duraturi, talvolta veri e propri fattori industriali distintivi, valorizzando ed esprimendo al meglio l'innovazione e i beni immateriali delle imprese.

Parole chiave: costi di ricerca, sviluppo, immobilizzazioni in corso, innovazione

Abstract

The article focuses on the deduction of costs for research activities. The main aim of these activities in all companies is to stimulate innovation in both production techniques and products. It is interesting in this context to “interpret” the fiscal provision of art. 108, paragraph 3, TUIR, in the light of the concept of immobilization in progress and in the perspective of capturing the output of innovation, without duplicating deductions and at the same time preserving eligible tax costs, which are not yet deducted on the taxable income. The interrelations between industrial law, tax law and accounting law may improve financial reporting on long term investments, that may sometimes represent the real distinctive industrial factors, enhancing and stressing the innovation and the intangible assets in these companies.

Keywords: research costs, development, intangible assets under development, innovation

SOMMARIO: **1.** Ricerca e innovazione tra deduzioni e crediti d'imposta. - **2.** Gli investimenti in “attività di ricerca” nell'art. 108 TUIR. - **3.** Il ruolo delle immobilizzazioni in corso per comprendere la disposizione fiscale. - **4.** La possibilità che la ricerca abbia esito negativo. - **5.** La scarsa percezione dell'innovazione nel bilancio. - **6.** Una prospettiva combinata (diritto industriale, diritto tributario e modelli contabili) per valorizzarla.

1. La ricerca è divenuta attività imprescindibile in tutti i settori produttivi ed in particolare per le imprese proiettate sull'inventiva, sulla progettazione, dalle quali dipendono anche le efficienze produttive e distributive dei beni. L'attenzione ai temi della ricerca e dell'innovazione è cresciuta di pari passo anche a livello istituzionale, con un incremento significativo degli incentivi pubblici (si possono qui ricordare il Piano Transizione 4.0 e in precedenza il Piano Industria 4.0). Tanto che non è facile compren-

dere in quale misura sia l'interesse pubblico a stimolare quello privato o sia quest'ultimo a sollecitare, e trainare, l'attenzione istituzionale.

Comunque sia, lo sviluppo tecnologico degli ultimi decenni ha trasformato radicalmente il modo di “fare impresa” e si è manifestata l'esigenza di sostenere, da un lato, gli investimenti delle imprese più innovative che accelerano lo sviluppo del sistema e, dall'altro, i processi di rinnovamento delle imprese tradizionali. Tra i numerosi strumenti pubblici che fungono da “acceleratori” dei processi di ricerca e innovazione si può qui ricordare il credito d'imposta per le attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design (CIRSI) introdotto dalle Legge di bilancio 2020, e modificato dalla Legge di bilancio 2021 (in generale, sulle misure fiscali di favore riservate all'innovazione industriale e alla ricerca si vedano BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 5, I, 1869 ss.; LEONE F., *La fiscalità di vantaggio tramite il regime del credito d'imposta per ricerca e sviluppo*, in CROVATO F., a cura di, *La fiscalità del food and beverage*, Rimini, 2021, 289 ss., quest'ultimo Autore sia in generale sia con esempi concreti riferiti a un settore d'impresa).

Nonostante questa attenzione da parte delle istituzioni, l'attività di ricerca agevolabile non trova una precisa definizione nel nostro ordinamento (come sottolinea BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale*, cit., par. 4.1).

Il più delle volte non vi è comunque necessità di rigide definizioni, soprattutto quando si tratta di aiuti finanziari tradizionali alle imprese con identificazione di alcune attività e alcuni costi agevolabili. In questo caso siamo infatti di fronte incentivi che presuppongono una procedura di assegnazione e una valutazione dei progetti presentati; l'ente gestore dell'aiuto ha il compito di verificare la coerenza del progetto con le attività ammesse, senza che si renda necessario qualificare preventivamente il progetto.

Questa necessità emerge invece con forza per gli incentivi automatici, come i crediti di imposta sopra ricordati, dove per di più si associa una misura agevolativa diversa a seconda che l'attività svolta sia classificabile come ricerca e sviluppo, innovazione e via enumerando. La loro autoliquidazione comporta infatti assenza di analisi preventiva da parte delle Autorità fiscali competenti. Questo senza dubbio diminuisce gli aspetti burocratici, ma costringe il contribuente a compiere scelte interpretative di inquadramento giuridico *ex ante*, che potrebbero in seguito essere sconosciute dagli uffici tributari, soprattutto quando vi è una certa carenza definitoria (un ausilio per il credito ricerca e sviluppo viene comunque dal decreto attuativo del Mi.SE del 2020 che rinvia anche a documenti internazionali come la comunicazione della Commissione – 2014/C 198/01 – del 27 giugno 2014, concernente la “*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*” e i Manuali di Oslo e Frascati).

I meccanismi di incentivazione tramite credito d'imposta operano in ogni caso sul piano della riscossione dei tributi e non incidono sulla deduzione dei costi sostenuti dal reddito d'impresa che rimangono ordinariamente deducibili, dovendo passare al vaglio del principio di inerenza e delle regole ordinarie contenute nell'art. 108 TUIR (sul tema si veda FALSITTA G. - MOSCHETTI F., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, Milano, 1988), oggetto di approfondimento in questo contributo.

Anche la disposizione dedicata a questa tipologia di investimenti nel reddito d'impresa si limita a richiamare il concetto di “attività di ricerca” senza definirlo. Ma in questo caso una definizione legislativa non è necessaria e per la ricostruzione della nozione di spesa di ricerca viene in ausilio la tecnica contabile per il rapporto di intima derivazione che ormai connota la determinazione del reddito d'impresa.

2. Da alcuni anni infatti il diritto tributario rinvia sempre più ai criteri civilistici e ai principi contabili sulle valutazioni di bilancio. Dopo un avvio riservato alle grandi aziende che utilizzavano i principi contabili internazionali (c.d. IAS/IFRS), oggi per tutte le società, salvo quelle “minori”, la qualificazione delle operazioni e la loro classificazione in bilancio (oltre che la loro imputazione temporale) seguono anche fiscalmente i principi contabili (sul tema, ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018; CROVATO F., a cura di, *La fiscalità degli IAS*, Milano, 2011; TINELLI G., *Bilancio di esercizio, principi contabili internazionali ed accertamento tributario [parte II]*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 3, I, 283; SALVINI L., *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA. VV., *IAS/IFRS, La modernizza-*

zione del diritto contabile in Italia, del diritto contabile, Milano, 2007, 193; STEVANATO D., *Dal principio di derivazione alla diretta rilevanza dei principi contabili internazionali nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Dialoghi tributari*, 2008, 1, 72 ss.; CORASANITI G., *I principi contabili internazionali nel Testo Unico delle imposte sul reddito*, in CAMODECA R., a cura di, *Bilancio di esercizio ed imposizione tributaria*, Padova, 2014, 231; GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, Padova, 2016, 176). Sarà quindi in base ai principi contabili che occorrerà inserire nella contabilità e nel bilancio anche i costi legati alle attività di ricerca.

A questo proposito, nei documenti che contengono i criteri di redazione del bilancio ovvero i principi contabili nazionali – OIC – e i principi contabili internazionali – IAS/IFRS, emerge che l'attività di ricerca è diretta a un arricchimento delle conoscenze utili all'impresa riferibili ai prodotti, al processo produttivo, e via enumerando, con due fasi principali, la “ricerca” e lo “sviluppo”.

Questa distinzione fra le due fasi diventa significativa anche per il diritto tributario. Tra l'altro, la disposizione fiscale attuale ha abbandonato la precedente impostazione che lasciava scegliere al contribuente fra la deduzione nell'esercizio di sostenimento e la deduzione in quote costanti nell'esercizio e in quelli successivi ma non oltre il quarto. L'art. 108 TUIR disciplina ora esplicitamente solo l'eventuale risultato degli studi e delle ricerche. Le quote di ammortamento dei beni eventualmente ottenuti a seguito della ricerca – stabilisce la disposizione – «sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto».

Se ne desume dunque che quando le attività di ricerca sono prive di utilità pluriennale dovranno essere necessariamente dedotte come costo d'esercizio. La ripartizione in più esercizi è ammessa solo nel caso di utilità pluriennale effettiva e non in ragione di una scelta del contribuente. E diventa dunque determinante distinguere i “costi di ricerca” dai “costi per lo sviluppo” vero e proprio. Solo questi ultimi, a determinate condizioni, possono infatti essere capitalizzati. Si tratta in questo caso di una facoltà per i principi contabili nazionali, di un obbligo solo per gli IAS. Così in particolare l'OIC 24 richiede, ai fini della capitalizzazione, che i costi di sviluppo siano relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, identificabile e misurabile; siano riferiti ad un progetto tecnicamente realizzabile per il quale la società possa disporre delle necessarie risorse; siano recuperabili attraverso i ricavi che si prevede di realizzare grazie al progetto. I ricavi dovrebbero essere almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio del progetto, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita.

Dunque, la fase della ricerca comprende tutte le attività di studio antecedenti all'eventuale sviluppo, prima che l'attività sperimentale permetta eventualmente di individuare con chiarezza un prodotto o un processo da realizzare. Tanto che la ricerca può anche rimanere tale se si tratta di studi, esperimenti e indagini che non hanno o non approdano a un obiettivo specifico. La fase dei costi di sviluppo comincia in un momento eventuale e successivo, quando si è individuato il prodotto o il processo da sviluppare.

L'esito della ricerca potrebbe essere anche un bene immateriale individuato e protetto giuridicamente in modo idoneo in quanto innovativo e originale. La disposizione fiscale si occupa esplicitamente – come anticipato – proprio di eventuali “beni” esito della ricerca e della loro valorizzazione che deve avvenire in base ai costi non ancora dedotti. Si tratta dunque, una volta ottenuto il bene, di capitalizzare su di esso i costi di ricerca non ancora dedotti ai fini reddituali e seguire a quel punto il regime di ammortamento previsto per il bene ottenuto (ad esempio, un brevetto, una forma, un modello, design di confezionamento, e via enumerando). Per comprendere appieno il significato della disposizione tributaria occorre però fare una digressione sul concetto di immobilizzazione in corso, come segue.

3. Dal punto di vista civilistico le immobilizzazioni in corso hanno un ruolo significativo per il tema trattato in questo contributo. Sono infatti rappresentate «dai costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione di un bene immateriale per il quale non sia stata ancora acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di sviluppo)» (OIC 24, par. 14). I costi interni ed esterni sono ad esempio costi del lavoro, materiali, consulenza, e via enumerando.

Non è detto dunque che i costi di sviluppo possano essere direttamente iscritti fra le immobilizzazioni immateriali, e ammortizzati. Il costo di sviluppo in quanto tale non “esiste” ancora dal punto di vista civilistico, e naturalmente anche da quello fiscale per il principio di derivazione, se il progetto non è stato completato; si tratta per il momento di un’immobilizzazione in corso.

Solo una volta ricorrano tutti i requisiti richiesti dai principi contabili, i costi sostenuti possono essere “trasferiti” nella classe di riferimento dell’attivo immobilizzato e comincia il processo di ammortamento. Detto altrimenti, fino a quel momento (ovvero finché il progetto non è portato a termine) è come ci trovassimo di fronte a una crisalide a uno stadio non ancora sufficientemente maturo per divenire costo di sviluppo o diritto immateriale.

Se l’obiettivo è realizzare un prodotto o un processo che l’impresa non può, o non intende, proteggere giuridicamente, i costi vengono sospesi nelle immobilizzazioni in corso per essere in seguito trasferiti nell’ambito dei costi di sviluppo. Se scopo del progetto è, invece, approdare a un diritto, come per esempio un brevetto, l’impresa sospende i costi finché non lo ottiene, iscrive il diritto nell’attivo dello stato patrimoniale e a quel punto inizia l’ammortamento in ragione della disciplina di riferimento.

In entrambi i casi dunque si sospendono i costi, ma il costo di sviluppo è assoggettato a una diversa e più restrittiva regola di ammortamento, la cui durata (quando la vita utile non è stimabile attendibilmente) è tassativamente fissata in cinque anni; per la capitalizzazione occorre inoltre il consenso del collegio sindacale. Se la ricerca approda invece a un brevetto o a un altro diritto immateriale, l’impresa deve programmare il processo di ammortamento stimando la vita utile del bene, tenendo conto dei vincoli collegati a sistemi di registrazione funzionali alla protezione giuridica; e anche ai fini fiscali dovrà applicare specifiche discipline.

Il costo di sviluppo potrebbe riferirsi ad esempio a una ricerca finalizzata a un nuovo tipo di pellicola protettiva per il confezionamento di prodotti alimentari. La ricerca inizierà studiando un imprecisato numero di materiali e fino a quel punto rimarrà tale, generando costi di periodo. Quando la sperimentazione porterà ad individuare un materiale interessante, con una data composizione, e si inizierà a lavorare a uno specifico progetto con lo scopo di ottenere un nuovo tipo di *packaging* da immettere sul mercato, ecco cominciare la fase di sviluppo. Il progetto partirà come immobilizzazione in corso e quando lo sviluppo del bene sarà terminato, ottenendo il nuovo prodotto, i costi sospesi sul progetto potranno essere riclassificati fra i costi di sviluppo (nell’esempio, riferiti al nuovo *packaging*) e inizierà l’ammortamento, di regola di durata quinquennale.

Se invece il progetto ha dato luogo ad un intangibile, come un brevetto per il nuovo materiale, informazioni riservate di processo (il c.d. know-how) o design di confezionamento, i costi sospesi verranno riclassificati sul bene immateriale ottenuto, e l’ammortamento seguirà le regole previste per quella specifica categoria di bene.

La norma tributaria si adatta, a ben vedere perfettamente, a questo percorso.

La ricerca potrebbe nascere senza essere ancora finalizzata a uno progetto definito, con la deduzione di costi di periodo. Potrebbe proseguire con l’individuazione di un programma specifico e di una *timeline* dedicata, nel qual caso viene “abbandonata” la fase della ricerca e inizia quella dello sviluppo. Tutti i costi sostenuti per il progetto sono immobilizzazioni in corso fin quando il progetto non viene completato, e i costi sono dunque sospesi anche ai fini fiscali per effetto dell’impostazione contabile adottata in bilancio.

Il progetto potrebbe infine sfociare in un prodotto, in un processo o finanche in un diritto oggetto di privativa. Quando nasce il vero e proprio costo di sviluppo capitalizzato, o viene iscritto un diritto fra le immobilizzazioni immateriali, ci sarà dunque una storia pregressa di costi già dedotti, e solo in parte sospesi, oppure fin dall’inizio sospesi perché relativi a un progetto specifico.

Appare molto interessante in questo contesto la disposizione fiscale dell’art. 108, comma 3, TUIR, che può essere letta nella prospettiva di cogliere gli output dell’innovazione, senza duplicare deduzioni e al tempo stesso preservando costi fiscalmente riconosciuti non ancora “spesi” sul piano del reddito imponibile. Questa disposizione assicura infatti che il risultato degli studi e delle ricerche, ovvero i beni

acquisiti al termine di tali attività (come processi e prodotti, nonché diritti), abbiano un valore fiscale pari al «costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto».

Dunque, se nel processo di studio e ricerca l'impresa aveva inizialmente speso dei costi imputandoli direttamente a conto economico, ad esempio perché riteneva l'esito della ricerca ancora incerto, non potrà più utilizzare quei costi che non potranno coerentemente più far parte del valore del bene o diritto ottenuto: diversamente, determinerebbero una doppia deduzione. I costi che erano invece rimasti "sospesi" nelle immobilizzazioni in corso verranno trasferiti, anche fiscalmente, sullo sviluppo o sul diritto esito degli investimenti effettuati. Si tratta dunque di una disposizione che assicura un allineamento convincente col concetto di costi di ricerca e sviluppo della contabilità.

4. Ovviamente se il progetto di ricerca e innovazione porta a un nulla di fatto, l'intero importo dei costi sospesi sarà imputato a conto economico; e anche fiscalmente la deducibilità dei costi non potrà essere rimessa in discussione per difetto di inerenza sulla base di una valutazione a posteriori. La contestazione è però possibile tanto che la stessa giurisprudenza è dovuta intervenire per ribadire, ove ve ne fosse bisogno, che le spese per l'attività di ricerca e sperimentazione possono essere pienamente dedotte anche quando abbiano avuto un esito deludente (si veda, in questa direzione, Cass., 23 ottobre 2006, n. 22786 su cui si leggano le considerazioni di GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, 2020, Torino, 172). Cosa che potrebbe verificarsi con una certa frequenza proprio per le imprese più innovative e per i beni immateriali: una ricerca nuova e originale, e perciò più rischiosa e dagli esiti incerti, potrebbe rivelarsi qualche volta fallimentare e non portare ad alcun risultato. L'insuccesso tecnico potrebbe anzi paradossalmente avvalorare l'esistenza di un'attività di ricerca e sviluppo inerente, provando le incertezze scientifiche e tecnologiche dell'attività svolta. Una conferma a quanto sopra si rinviene, da ultimo, anche nella normativa sull'incentivo per ricerca, sviluppo e innovazione dove si legge che «Si considerano ammissibili al credito d'imposta le attività svolte in relazione a un progetto di ricerca e sviluppo che persegua tale obiettivo anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato» (cfr. art. 2, decreto Mi.SE 26 maggio 2020).

5. Un ruolo basilare nelle attività di ricerca ha l'innovazione, decisiva per apportare conoscenze incrementali, come emerge anche nella prospettiva europea (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, V, 60 s.) e in particolare nei documenti internazionali sulla promozione – anche tributaria – della ricerca (si veda Commissione UE, *Oslo Manual*, Bruxelles, 2005, 9 e 31 ss.).

In Italia, di regola, la ricerca innovativa nella maggior parte dei settori d'impresa è considerata però dal lato degli input nell'aggregato spese di ricerca e sviluppo, più che da quello degli output. Insomma, i costi non vengono isolati come tali e capitalizzati, ma trattati insieme agli altri costi di periodo e confluiscono in una voce complessiva che non porta a identificare la capacità innovativa delle imprese, al di là di quanto possa fare la semplice evidenziazione delle spese di R&S.

Naturalmente vi sono eccezioni. Nel settore farmaceutico, ad esempio, esistono prassi consolidate nel gestire i costi sviluppo, così come nelle società di scopo appositamente costituite per realizzare nuovi progetti industriali. In questi casi esiste una "storia" di capitalizzazione dei costi di sviluppo e procedure sperimentate e stabili.

In altri settori d'impresa, la tendenza generale sullo sviluppo e sugli intangibili è invece ben diversa. Spesso gli output della ricerca (know-how, modelli, forme, ecc.) non trovano valorizzazione nell'attivo dello stato patrimoniale. Nei bilanci delle imprese si vede il marchio, di rado il know-how, ancor più raramente forme e modelli, denotando una scarsa abitudine a riconoscere l'output dell'attività immateriale.

Questa tendenza è in parte ascrivibile ai modelli contabili generalmente applicabili che limitano la capitalizzazione dei costi sostenuti. Inoltre, per coloro che redigono il bilancio secondo le regole del

codice civile, inserire i costi di sviluppo fra le attività immateriali rimane comunque un comportamento facoltativo, anche quando vi siano i presupposti per farlo.

Si pone anche una questione di valore. Il sistema italiano infatti è notoriamente ancorato al concetto di costo storico, e pure quando gli intangibili sono rilevati si crea una grossa forbice fra il loro valore di mercato e i costi sostenuti (a volte questo costo è molto ingente, ma spesso – pensiamo a un marchio – consiste nel costo del deposito e poco altro, anche se dal punto di vista degli investitori e del mercato è molto importante), tanto che solo in caso di *business combination* (più rara l'eventualità di "cessioni" di singoli diritti, non sussistendo un mercato attivo per tali attività) il valore reale degli *intangible* può emergere anche dal punto di vista del bilancio nella società acquirente.

Se da un lato c'è questo aspetto, il punto vero tuttavia è che spesso questi costi non vengono proprio capitalizzati anche quando un progetto è identificato e un effettivo sviluppo è realistico e individuabile. Rilevarli nel bilancio sarebbe il comportamento più coerente, ma i principi contabili e le indicazioni normative lasciano un ampio margine di discrezionalità, per cui spesso le imprese privilegiano la soluzione più semplice imputando direttamente i costi a conto economico.

Probabilmente non si è lontani dal vero nell'affermare che i modelli contabili non riescono attualmente a misurare compiutamente l'output delle attività di R&S e a seguire l'innovazione di prodotto e di processo. Questa impostazione dipende anche dalle diverse finalità del reporting bilancistico rispetto a un *reporting* di tipo valutativo. In ogni modo, spesso le opportunità di migliorare la percezione del valore dell'azienda esisterebbero lo stesso – pur considerando le differenti finalità – anche attraverso uno strumento di rendicontazione consuntiva, e in parte statica, quale il bilancio d'esercizio ordinario. Ma cedono il passo a favore di soluzioni contabili meno sofisticate e in ottica di mera *compliance*.

L'aggregato "spese di R&S" nel suo insieme in questo senso non è significativo nel fornire informazioni sui risultati e nel mettere in evidenza le capacità di innovazione delle imprese; non riesce cioè ad esprimere i livelli di efficienza ed efficacia dei processi di ricerca evidenziando, quando è il caso, gli esiti di queste attività, al di là – lo ripetiamo – di quanto possa fare la semplice evidenziazione in bilancio delle spese di R&S sostenute nell'anno. Talvolta si registra, almeno nelle società non quotate, un approccio "minimale" anche nella stesura della relazione sulla gestione che, a corredo del bilancio, secondo l'art. 2428 c.c. avrebbe il compito di fornire informazioni sull'andamento della gestione e le attività di ricerca e sviluppo.

6. Una strada da percorrere in futuro potrebbe essere allora quella di concentrare l'attenzione sulle fasi dove le attività sperimentali si realizzano, utilizzando metodi di rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio dei costi che consentano di apprezzare l'efficacia degli investimenti sia nella fase di ideazione sia in quella di realizzazione di nuovi prodotti, processi, brevetti, forme, modelli e altri *intangible*.

Del resto sul piano dei principi contabili, sia nazionali che internazionali, le possibilità di capitalizzare esistono eccome. I principi contabili nazionali (in particolare, l'OIC 24) inseriscono nella voce B.I.2 ("Costi di sviluppo") i costi sostenuti dall'impresa per la costruzione o la realizzazione interna di immobilizzazioni immateriali, costi che rilevati nel corso dell'esercizio possono essere stornati dai componenti di reddito e rilevati tra le attività patrimoniali. Ancora includono in questa posta i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi. Sempre il principio contabile nazionale sulle immobilizzazioni immateriali (OIC 24) inserisce poi nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" i costi, sia di produzione interna sia di acquisizione esterna, dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, di brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali (nella voce B.I.4 troviamo invece "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili"). Naturalmente in presenza delle condizioni previste, come la recuperabilità dei costi di iscrizione tramite i benefici economici futuri derivanti dall'applicazione dei diritti, la possibilità di determinare in maniera attendibile il costo per l'impresa, e via enumerando.

Anche per i principi contabili internazionali nella fase di sviluppo è possibile identificare l'attività immateriale e dimostrare che genererà probabili benefici economici in futuro. Si tratta, anche qui, di una fase più avanzata rispetto a quella di ricerca, e quando ci si trova a questo stadio le spese sostenute devono essere rilevate in bilancio iscrivendo l'attività immateriale, sempreché l'impresa sia in grado di dimostrare alcune condizioni relative all'attività. Soddisfatte queste condizioni, il valore dell'attività immateriale corrisponderà a tutte le spese necessarie per creare, produrre e preparare l'attività in modo che essa sia in grado di operare. Sotto il profilo definitorio (si veda lo IAS 38) vi sono dunque sostanziali punti di contatto con i principi contabili nazionali, mentre resta la divergenza sulla necessità/possibilità di iscrivere l'attività immateriale (perché lo IAS 38 obbliga a iscrivere il costo di sviluppo come attività immateriale in bilancio, mentre per l'OIC 24 l'iscrizione dell'attività è una mera facoltà).

Occorre dunque apprezzare l'aspetto contabile non solo come semplice compliance con il set di regole previste, ma con una visione di insieme anche del business e delle strategie portate avanti dal *management* di un'impresa. In particolare, è opportuno soffermarsi su modelli di analisi più sofisticati che trasmettano tutte le informazioni per formulare una valutazione fondata della capacità dell'impresa di creare valore. *Framework* che consentano di rappresentare al meglio i fattori produttivi strumentali dell'azienda, fattori che spesso sono distintivi e indicatori di innovazione.

Evidenziare un fattore distintivo (al di là dell'aspetto costo/valore di mercato) significa inviare un messaggio importante ai lettori del bilancio, che finisce per mancare del tutto se i costi finiscono genericamente nel "calderone" del conto economico (dunque rappresentati, sostanzialmente, solo come supporto ordinario all'attività d'impresa della società). In questo caso non verranno mai commentati e, anche nel caso lo fossero, nel bilancio successivo saranno inevitabilmente già dimenticati. Se invece i fattori distintivi vengono rilevati e rimangono iscritti per cinque o sei bilanci nel caso di un costo di sviluppo, o per un periodo più lungo quando l'impresa decide di registrare un diritto di privativa (con un *asset* all'attivo dello stato patrimoniale collocato fra le immobilizzazioni immateriali e con un periodo di ammortamento che evidenzia anche a conto economico la presenza dell'*intangible*), la rappresentazione contabile consente di restituire un'immagine più precisa dei punti di forza dell'impresa, con informazioni di carattere strategico.

A livello di singola impresa, questo aiuterebbe a comprendere meglio la capacità delle scelte aziendali di creare valore. Le informazioni che assumono rilievo per valutare i contenuti delle attività di R&S dipendono naturalmente dalle peculiarità del settore osservato che ha proprie caratteristiche e specificità. Ad esempio, riferendoci alle direttrici dell'innovazione in concreto settore d'impresa (su cui *La fiscalità del food and beverage*, a cura di CROVATO, Rimini, 2021, capitoli 11, 12 e 13), l'industria alimentare italiana è in grado di esprimere brevetti e generare know-how di grande rilevanza competitiva e in molti segmenti di mercato, dal vitivinicolo al caseario, dagli integratori alimentari alle bevande energetiche. Anche il *packaging* alimentare può essere oggetto di diverse privative, dal brevetto per un materiale innovativo al marchio tridimensionale fino al profilo di privativa – più interessante da approfondire sul tema – del design di confezionamento.

Rilevare nel bilancio gli sforzi innovativi dell'impresa, sempre chiaramente nel rispetto di tutti i postulati di bilancio, apre anche altre prospettive interessanti, se si tiene presente che l'informazione sulle attività di R&S riveste un significato che va ormai ben oltre i confini della mera tecnica contabile.

Sul piano fiscale è possibile accedere alle agevolazioni previste per favorire l'innovazione come nel caso della Patent Box, o alla rivalutazione dei beni d'impresa che in alcune finestre temporali la legislazione fiscale consente. A ben vedere, proprio dal lato tributario, con l'introduzione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, le società hanno cominciato ad acquisire una maggiore consapevolezza sugli output di queste attività. Le opportunità non colte sono molte anche sul piano del diritto industriale.

Ma non si tratta di guardare a queste discipline solo per cogliere opportunità. Le interrelazioni fra diritto industriale, tributario e contabile, possono migliorare l'informativa di bilancio e la stessa gestione aziendale. Se il business punta su investimenti duraturi, questi dovrebbero essere valorizzati e considerati come fattori industriali distintivi, con necessità di un monitoraggio costante e puntuale dei risultati ottenuti per dimostrare la loro recuperabilità con finalità bilancistiche (di *impairment*) e appunto stra-

tegiche. Proprio queste interrelazioni e sinergie sembrano essere la chiave per valorizzare ed esprimere al meglio l'innovazione e i beni immateriali delle imprese italiane, anche perché non sempre vi è una diffusa consapevolezza della loro esistenza e rilevanza. Con una serie di indicatori inseriti all'interno dei documenti di bilancio, al di là della semplice evidenziazione delle spese di R&S, si potrebbe invece far percepire la creazione di valore conseguita dall'impresa; e consentire che essa sia opportunamente riflessa anche all'esterno nelle quotazioni di mercato e nei prezzi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Sulle spese di ricerca al vaglio del principio di inerenza e delle regole ordinarie di deduzione dal reddito d'impresa si veda FALSITTA G. - MOSCHETTI F., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, Milano, 1988. Più di recente, GIORGI S., *I beni immateriali nel sistema del reddito d'impresa*, 2020, Torino.

In linea generale, sulle misure fiscali di favore riservate all'innovazione industriale e alla ricerca BORIA P., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, I, 1869 ss.; LEONE F., *La fiscalità di vantaggio tramite il regime del credito d'imposta per ricerca e sviluppo*, in CROVATO F. (a cura di), *La fiscalità del food and beverage*, Rimini, 2021, 289 ss. e capitolo 7, quest'ultimo Autore sia in generale sia con esempi concreti riferiti a un settore d'impresa. Per una lettura in materia di innovazione nella prospettiva europea si veda 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, V, 60 ss.)

Sul tema della derivazione (importante per cogliere anche il concetto di attività di "ricerca e sviluppo"), in generale fra molti ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018; CROVATO F. (a cura di), *La fiscalità degli IAS*, Milano, 2011; TINELLI G., *Bilancio di esercizio, principi contabili internazionali ed accertamento tributario (parte II)*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 3, I, 267 ss.; SALVINI L., *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV., *IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia, del diritto contabile*, Milano, 2007, 193 ss.; STEVANATO D., *Dal "principio di derivazione" alla diretta rilevanza dei principi contabili internazionali nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Dialoghi tributari*, 2008, 1, 72 ss.; CORASANITI G., *I principi contabili internazionali nel Testo Unico delle imposte sul reddito*, in CAMODECA R. (a cura di), *Bilancio di esercizio ed imposizione tributaria*, Padova, 2014, 231 ss.; GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, Padova, 2016, 176 ss.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Remissioni di debito o liberalità dissimulate in accordi transattivi d'impresa e inesistenza del nesso funzionale di deducibilità del relativo costo (Cass., 12 gennaio 2023, n. 661)

FRANCESCO FARRI

La massima della Suprema Corte

Le somme versate per coprire i costi delle transazioni stipulate al fine di prevenire contenziosi giudiziari sono deducibili come sopravvenienze passive, nell'esercizio in cui intervengono, trattandosi di componenti negativi attinenti al concreto svolgimento dell'attività di impresa a titolo di responsabilità contrattuale o precontrattuale e, dunque, inerenti ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR. Tuttavia, laddove il contratto di transazione debba essere riqualificato come una mera remissione di debito da parte del creditore, o altra forma di liberalità, la spesa sostenuta (o altro componente negativo maturato) perde il collegamento funzionale con l'attività d'impresa dell'erogante, si traduce in una disposizione di reddito e, come tale, risulta indeducibile.

Il (tentativo di) dialogo

Negli ultimi anni si sono registrati orientamenti discordanti nell'ambito della giurisprudenza della Sezione tributaria della Suprema Corte in merito alla deducibilità o meno dei costi sostenuti da una società per transigere controversie in cui detta società veniva tacciata di inadempimenti contrattuali o responsabilità per fatti avvenuti nell'esercizio dell'impresa.

In base a un primo orientamento (Cass., sez. trib., 5 novembre 2019, n. 28355), tali costi devono ritenersi deducibili come sopravvenienze passive, essendo l'inerenza garantita dall'appartenenza del relativo fatto generatore alla dinamica dell'attività d'impresa e dall'utilità della corrispondente spesa, non foss'altro perché limitativa di maggiori, possibili costi. Secondo un altro orientamento (Cass., sez. trib., 8 giugno 2021, n. 15932; Cass., sez. trib., 5 novembre 2021, n. 31930), il carattere anti-giuridico del fatto generatore delle richieste oggetto poi dell'accordo transattivo spezzerebbe, in sé, il collegamento con la sfera imprenditoriale, precludendo alla radice la deducibilità del costo.

La sentenza in commento si inserisce in modo originale nel dibattito: essa, infatti, aderisce al primo orientamento, che puntualmente richiama in motivazione, ma giunge ugualmente alla negazione dell'inerenza per il fatto che nell'ipotesi vagliata la transazione doveva ritenersi simulata e dissimulante una mera remissione del debito o altra liberalità, con l'effetto di atteggiarsi ad atto di mera disposizione di reddito, come tale indeducibile.

(*) 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 soluzione fornita dalla sentenza al caso oggetto di giudizio deve ritenersi condivisibile per un duplice e concorrente ordini di ragioni, al di là di alcune imperfezioni nel tessuto motivazionale.

In primo luogo, è condivisibile la scelta di aderire al primo degli orientamenti sopra tratteggiati, ossia a quello secondo cui i costi sostenuti da una società per adempiere una transazione devono ritenersi inerenti e deducibili. Invero, la circostanza che il fatto generatore del costo abbia una colorazione illecita non ne fa venir meno l'inserimento nella dinamica di svolgimento dell'attività d'impresa, come d'altronde testimonia l'art. 14 L. n. 537/1993, che soltanto per i costi correlati ad alcune tipologie di illeciti penali nega la deducibilità, con ciò affermando chiaramente *a contrariis* che negli altri casi i costi dovranno ritenersi ordinariamente deducibili (per una più compiuta dimostrazione di questo assunto, sia consentito rinviare al mio *Pagamento transattivo di somme per il risarcimento di illeciti civili e inerenza del relativo costo all'attività d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, II, 54 ss. nonché, e prima, a ZIZZO G., *Il lato oscuro dell'impresa e l'inerenza degli oneri*, in *Riv. dott. Comm.*, 2022, 1, 133 ss.).

In secondo luogo, la soluzione cui la sentenza giunge è condivisibile perché ha tratto dal suddetto orientamento conseguenze razionali in un caso peculiare, ossia quello della simulazione relativa oggettiva. Invero, in una delle transazioni si indicava la causa della rinuncia della società sportiva a una parte dei canoni di locazione, che avrebbe avuto titolo a riscuotere da altra società collegata, nel fatto che l'immobile avrebbe presentato dei vizi, dei quali tuttavia nessun altro atto circolato tra le parti dava conto e che mai erano stati dimostrati. Nell'altra transazione, la rinuncia parziale al credito da parte della società accertata si collegava alla presunta necessità di indennizzare controparte per il sostenimento di oneri maggiori del previsto nello svolgimento dell'attività dedotta in contratto, senza tuttavia specificare di quali oneri si trattasse ed evidenziando, anzi, l'esigenza di sovvenire alle esigenze della società collegata in un momento di difficoltà finanziaria della stessa.

Risulta, quindi, chiaro che i rapporti di cui si discute fossero privi della causa della transazione (art. 1965 c.c.) e dovessero essere riqualificati come remissione del debito o altre liberalità.

Unica sbavatura della sentenza, se si vuol essere pignoli, è non aver sviluppato fino in fondo questo ragionamento: nella motivazione, infatti, non si parla mai simulazione e ci si appella a un concetto di "certezza" dei costi appare fuor d'opera, poiché non risulta messa in dubbio la certezza del componente negativo in quanto tale, quanto piuttosto quella del presunto debito risarcitorio che l'erogazione sarebbe andata a transigere: ma non è questo il senso del richiamo al concetto di "certezza" dei costi operato dall'art. 109 TUIR.

In questo contesto, la sentenza, pur con una motivazione non del tutto compiuta, è comunque giunta al risultato corretto, poiché ha ritenuto che, laddove la transazione debba ritenersi simulata, il regime fiscale dei costi sostenuti a fronte di essa non andrà determinato in rapporto al contratto simulato di transazione, bensì in base al contratto dissimulato effettivamente posto in essere tra le parti. E, nel caso esaminato dalla Suprema Corte, il componente negativo maturato in base al contratto dissimulato, ossia il frutto di una liberalità, doveva ritenersi a tutti gli effetti indeducibile, costituendo atto di disposizione di reddito per la quale non solo non veniva provata l'utilità per l'impresa erogante, ma neppure un possibile riflesso positivo per essa in termini d'immagine. Una semplice remissione parziale del debito, dunque, senza alcuna utilità per il creditore.

Da una prospettiva schiettamente civilistica, si tratta di un'applicazione in materia di imposte sul reddito dei principi di cui agli artt. 1414 e 1415 c.c., secondo cui «*i terzi possono far valere la simulazione in confronto delle parti, quando essa pregiudica i loro diritti*». E siccome tra i diritti dei terzi possono agevolmente essere ricompresi anche quelli dell'Amministrazione finanziaria alla riscossione dei propri crediti tributari, risulta agevole dimostrare la possibilità per il Fisco di far valere la simulazione anche a prescindere da regole specifiche (quali l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 per la simulazione soggettiva relativa in materia di imposte sui redditi, oppure l'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 in materia di qualificazione del contratto ai fini dell'imposta di registro). Ciò senza alcun bisogno di evocare forme di inopponibilità derivanti da elusione o abuso del diritto.

D'altronde, il "far valere la simulazione nei confronti delle parti", cui opera riferimento l'art. 1415 c.c., non implica affatto la necessità di una declaratoria giudiziaria della simulazione, ben potendo essa

essere contestata ed eventualmente riconosciuta anche sul piano stragiudiziale. Ciò che all'Amministrazione finanziaria sembra correttamente consentito fare in sede di avviso di accertamento, salvo controllo giurisdizionale, possibile di fronte al giudice tributario alla luce del potere che gli spetta di cognizione e risoluzione in via incidentale di ogni questione pregiudiziale eccetto quelle di stato delle persone e querela di falso (art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992).

Dalla lettura della sentenza in commento sorge l'auspicio che la Cassazione abbia definitivamente abbandonato l'idea che i costi sostenuti per far fronte a una transazione siano indeducibili perché derivanti da un prospettato illecito civile da parte dell'impresa. Sorge l'auspicio, in altre parole, che sia stato definitivamente superato all'interno della stessa Sezione tributaria, senza bisogno dell'invocazione delle Sezioni Unite, l'orientamento esternato da Cass., n. 15932/2021 e n. 31930/2021.

Da questo primario auspicio, due ulteriori ne discendono.

Il primo è che l'orientamento in esame venga tenuto saldo, non soltanto laddove il recupero erariale possa comunque essere salvaguardato per altre ragioni, come correttamente avvenuto nel caso di specie, ma anche laddove da esso discenda che il recupero erariale debba considerarsi infondato, come avviene nella generalità e fisiologia dei casi di costi da transazione.

Il secondo auspicio è che le eccezioni alla regola generale vengano individuate con ragionevolezza da parte della giurisprudenza. La simulazione della transazione è, infatti, un caso estremo e non bisogna sindacare in questa prospettiva ogni transazione per giudicare se e quanto sia concreto il rischio di un pregiudizio da parte dell'impresa che vi addivene.

Al di fuori dei casi di radicale insussistenza di tale rischio, come quella che emerge nelle vicende decise dalla Cassazione nella sentenza in commento, sarà infatti l'imprenditore nella sua insindacabile discrezionalità a giudicare l'esistenza di un rischio di contenzioso, a ponderare gli effetti che da esso possono derivarne e a trarne le conseguenze in termini di possibili concessioni alle controparti. In questa prospettiva, come già segnalato, è fuorviante il riferimento operato dalla sentenza al criterio della "certezza" del costo, mentre il ragionamento deve essere compiuto in termini giuridici confermando che solo a fronte di una oggettiva simulazione il regime fiscale proprio della transazione (deducibilità degli elementi negativi che da essa discendono) debba essere superato a vantaggio del regime fiscale proprio del contratto dissimulato.

X - L'IVA

IL PRESUPPOSTO

Le piattaforme *online* come intermediari necessari ai fini IVA: l'Avvocato generale salva l'art. 9-bis del Regolamento di attuazione n. 282/2011

Online platforms as necessary intermediaries in the VAT system: Advocate General saves Article 9a of Implementing Regulation no. 282/2011

ALESSIA FIDELANGELI

Abstract

Nelle conclusioni che si annotano l'Avvocato generale Rantos si esprime su una questione rilevante in ragione della crescente influenza esercitata dalle piattaforme *online* nelle prestazioni di servizi. In particolare, l'analisi si concentra sul terzo comma dell'art. 9-bis del Regolamento (UE) n. 282/2011 e sulla validità della presunzione assoluta stabilita in detto comma rispetto all'art. 28 della Direttiva IVA. Secondo l'Avvocato generale, l'art. 9-bis è valido in quanto si limita a chiarire e attuare l'art. 28 della Direttiva IVA senza integrarla o modificarla. Infatti, i casi elencati dal terzo comma dell'art. 9-bis valgono ad individuare ipotesi in cui l'intermediario interviene effettivamente nella prestazione. Dunque, la presunzione è giustificata dalla realtà economica e commerciale, in coerenza con la precedente giurisprudenza della Corte avente ad oggetto l'art. 28, e l'art. 9-bis non è stato adottato oltrepassando il potere di esecuzione conferito al Consiglio.

Parole chiave: art. 28 Direttiva IVA, art. 9-bis Regolamento n. 282/2011, potere di esecuzione, piattaforme *online*, presunzioni in materia di identificazione del prestatore di servizi

Abstract

The Opinion of Advocate General Rantos focuses on a relevant issue because of the growing influence of online platforms in the provision of services. In particular, the analysis focuses on the third paragraph of Article 9a of the Regulation no. 282/2011 and the validity of the absolute presumption laid down in that paragraph in relation to Article 28 of the VAT Directive. According to the Advocate General, Article 9a is valid in so far as it merely clarifies and implements Article 28 of the VAT Directive without supplementing or amending it. In fact, the cases listed in the third paragraph of Article 9a serve to identify cases in which the intermediary actually intervenes in the supply. Thus, the presumption is justified by economic and commercial reality, consistent with the Court's previous case-law concerning Article 28, and Article 9a was not adopted by exceeding the implementing power conferred on the Council.

Keywords: art. 28 VAT Directive, art. 9-bis Regulation no. 282/2011, implementing powers, online platforms, presumptions relating to the identification of the supplier of services

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Il contesto normativo: l'art. 28 della Direttiva IVA e l'art. 9-bis del Regolamento n. 282/2011. - **3.** Le soluzioni proposte dall'Avvocato generale. - **3.1** La nozione di "potere di esecuzione". - **3.2** L'applicazione dell'art. 28 da parte dell'art. 9-bis del Regolamento. - **4.** Considerazioni conclusive.

1. La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte ha origine da una controversia che oppone la società Fenix all'Amministrazione tributaria del Regno Unito e concerne la validità dell'art. 9-bis del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011. La disposizione (ai fini dell'applicazione dell'art. 28 della Direttiva 2006/112/CE) prevede che, nel caso in cui i servizi elettronici siano resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, si deve presumere che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione (intermediario) agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi e, conseguentemente, sia il soggetto fiscalmente obbligato.

La società Fenix gestisce la piattaforma “*OnlyFans*”, una nota piattaforma di social media su abbonamento, divenuta di particolare successo durante la pandemia, dove gli utenti possono vendere e/o acquistare contenuti originali. La piattaforma si rivolge a «*creatori*» e «*fan*». I creatori pubblicano fotografie e video sul loro profilo oppure trasmettono dirette video e messaggi privati ai propri *fan*. Questi ultimi possono accedere a detti contenuti effettuando pagamenti oppure possono versare ai creatori mance o donazioni, senza pretendere alcuna controprestazione. La Fenix riscuote e distribuisce i pagamenti effettuati dai *fan*, addebitando ai creatori, mediante detrazione, un importo pari al 20% delle somme versate dai *fan*. Con riferimento ai pagamenti oggetto di controversia, la Fenix aveva applicato e contabilizzato l'IVA su una base imponibile corrispondente agli importi addebitati ai creatori. Nel 2020, l'Amministrazione tributaria britannica aveva inviato alla Fenix avvisi di accertamento sostenendo che, per effetto di quanto disposto dal citato art. 9-bis in tema di configurazione del rapporto tra committente e commissionario di servizi elettronici, la base imponibile sarebbe stata la totalità delle somme versate dai *fan* e non soltanto l'importo del 20% trattenuto e non riversato ai creatori.

Il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla questione se, nell'adozione dell'art. 9-bis, il Consiglio avesse superato il potere di esecuzione ad esso conferito. In particolare, alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea è stato chiesto di esprimersi sulla nozione di “potere di esecuzione” riconosciuto al Consiglio dall'art. 291 TFUE e dall'art. 397 della Direttiva IVA e sull'applicazione dell'art. 28 della Direttiva IVA da parte dell'art. 9-bis. Sulla questione si è espresso l'Avvocato generale Rantos (CGUE, conclusioni dell'Avvocato generale Rantos, 15 settembre 2022, *Fenix International*, C-695/20).

La causa riguarda, dunque, sia il diritto istituzionale dell'Unione (nozione di “potere di esecuzione”), sia la normativa IVA (applicazione dell'art. 28 della Direttiva IVA da parte dell'art. 9-bis). In relazione al primo aspetto, la causa in esame solleva la questione del margine di discrezionalità di cui il Consiglio dispone nel dare attuazione alla Direttiva IVA. Rispetto al secondo aspetto, la questione riveste un'importanza particolare nel quadro della crescente influenza esercitata dalle piattaforme *online* nell'economia e del ruolo da esse svolto ai fini della riscossione dell'IVA. Infatti, la tendenza alla digitalizzazione dell'economia ha trasformato la natura dei canali attraverso i quali beni e servizi vengono venduti ai privati e i consumatori si affidano in modo crescente ai siti *web* dei negozi, ai fornitori *online* oppure alle piattaforme digitali attraverso le quali si effettuano le vendite (OECD, 2019, *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0aef4c54-fr>).

2. Ai sensi dell'art. 28 della Direttiva IVA, se un soggetto passivo, che agisce in nome proprio ma per conto di un altro soggetto, partecipa a una prestazione di servizi, si deve ritenere che egli stesso abbia ricevuto e fornito tali servizi. La suddetta disposizione si riferisce agli intermediari *opachi*, cioè coloro che agiscono in loro nome ma per conto altrui; non riguarda, invece, gli intermediari *trasparenti*, che agiscono in nome e per conto altrui.

L'art. 28, dunque, crea la finzione giuridica che siano avvenute due prestazioni identiche fornite consecutivamente. Si ritiene che l'intermediario abbia ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, che costituisce il committente, prima di fornire tali servizi al cliente finale stesso (CGUE, sentenza 14 luglio 2011, *Henfling*, C-464/10, punto 35). Ne consegue che, per quanto riguarda il rapporto giuridico tra il committente e il commissionario, il loro ruolo rispetto al prestatore di servizi e di pagatore è artificialmente invertito ai fini dell'IVA.

L'art. 28 ha un impatto rilevante sul commercio elettronico. Le piattaforme *online* sono una parte importante dell'economia digitale poiché aumentano le possibilità di scelta dei consumatori e migliorano l'efficienza e la competitività delle aziende. La popolarità del modello economico proposto dalle piattaforme è in crescita: la Commissione europea stima che un milione di imprese europee vendano beni e servizi attraverso piattaforme *online* e che oltre il 50% delle piccole e medie imprese che vendono attraverso i mercati *online* compia operazioni in ambito transfrontaliero (BAL A., *Germany: New VAT Compliance Obligations for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2019, vol. 28, n. 2, 114).

Tuttavia, nei servizi elettronici forniti tramite piattaforme è difficile individuare il prestatore poiché le catene di fornitura sono spesso lunghe e possono estendersi oltre i confini nazionali («*Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell'IVA nell'Unione europea per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015 [regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del Consiglio]*») pubblicato il 3 aprile 2014, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_it_0.pdf). Per garantire la certezza del diritto a tutte le parti coinvolte e per assicurare la riscossione dell'imposta, è importante definire chi, all'interno della catena, deve essere considerato il fornitore del servizio alla persona non soggetto passivo, e quindi il responsabile degli adempimenti relativi all'imposta (v. WEIDEMANN M., *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services*, in *EC Tax Review*, 2015, vol. 24, n. 2, 110).

In tale contesto l'art. 9-bis, introdotto nel 2013, prevede che, ai fini dell'applicazione dell'art. 28 della Direttiva IVA, quando i servizi prestati per via elettronica sono forniti attraverso una rete di telecomunicazioni, un'interfaccia o un portale, come una piattaforma di *download* per applicazioni, si presume che il soggetto passivo che effettua la prestazione agisca in nome proprio ma per conto del fornitore di tali servizi (e sia, quindi, obbligato a svolgere gli adempimenti IVA), a meno che quest'ultimo non sia esplicitamente riconosciuto come fornitore dal soggetto passivo e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti (prima frase dell'art. 9-bis, comma 1).

Tale presunzione, che si lega allo scopo di tassare i servizi in esame il più vicino possibile al consumatore finale, può tuttavia essere superata qualora il fornitore del servizio elettronico sia esplicitamente designato come prestatore e possa essere esplicitamente riconosciuto come fornitore dal cliente. Affinché ciò avvenga, la fattura emessa o messa a disposizione da ciascun soggetto passivo coinvolto nella prestazione dei servizi elettronici deve specificare i servizi forniti e il fornitore di tali servizi e la nota di pagamento o la ricevuta emessa o messa a disposizione del cliente deve specificare i servizi elettronici forniti, nonché il fornitore di tali servizi (seconda frase dell'art. 9-bis, comma 1).

Un soggetto passivo che autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione non può designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi (terza frase dell'art. 9-bis, comma 1).

Infine, il soggetto passivo non partecipa a una fornitura se il suo coinvolgimento è minimo. Ciò si presume nel caso in cui si occupi solo dell'elaborazione dei pagamenti, come nel caso delle società di carte di credito, o nel caso in cui metta a disposizione la rete Internet o di telefonia mobile solo per la trasmissione di contenuti e/o la riscossione di pagamenti (art. 9-bis, comma 3).

Secondo parte della dottrina, citata dallo stesso Avvocato generale, la formulazione della norma solleva la questione se vi sia una differenza tra l'art. 28 della Direttiva IVA e l'art. 9-bis e se l'art. 9-bis vada oltre l'art. 28 (si erano interessati alla questione del rapporto tra l'art. 28 della Direttiva IVA e l'art. 9-bis del Regolamento n. 282/2011, tra gli altri, CLAESSENS S. – CORBETT T., *Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World*, in LANG M. – LEJEUNE I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Alphen aan den Rijn, 2015, 59-78, e, nella medesima opera, NGUYEN D., *Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013*, 79-82).

3.1. Le conclusioni dell'Avvocato generale Rantos affrontano la questione della validità dell'art. 9-bis esaminando, innanzitutto, la nozione di "potere di esecuzione" riconosciuto al Consiglio dall'art. 291 TFUE e concentrandosi, poi, sull'applicazione dell'art. 28 della Direttiva IVA da parte dell'art. 9-bis.

Per quanto riguarda il primo aspetto, la giurisprudenza pregressa della Corte di Giustizia aveva già avuto modo di esprimersi riguardo al potere di esecuzione della Commissione. Secondo la suddetta giurisprudenza l'istituzione interessata è chiamata a *precisare* il contenuto di un atto legislativo, per garantirne l'attuazione a condizioni uniformi in tutti gli Stati membri (CGUE, sentenza 16 luglio 2015, *Commissione/Parlamento e Consiglio*, C-88/14, punto 30). Perciò l'atto di esecuzione deve rispettare gli obiettivi generali essenziali perseguiti dall'atto legislativo e non deve *integrarlo né modificarlo*, neppure nei suoi elementi non essenziali (CGUE, sentenza 15 ottobre 2014, *Parlamento/Commissione*, C-65/13, punti 45 e 46). Con le conclusioni che si annotano, l'Avvocato generale Rantos suggerisce che la giurisprudenza della Corte relativa al potere di esecuzione della Commissione si applichi anche ai casi in cui l'atto di esecuzione sia adottato dal Consiglio (*Fenix International*, cit., punto 36).

Infatti, l'adozione del Regolamento di esecuzione n. 282/2011 da parte del Consiglio si fonda su una base giuridica specifica (art. 397 della Direttiva IVA) e, per questo, è coerente con la disposizione dell'art. 291, comma 2, TFUE, che prevede che il Consiglio disponga del potere di esecuzione solo *in via eccezionale* (*Fenix International*, cit., punto 37). Inoltre, secondo la Corte, l'esistenza di nuove tecnologie, come il commercio elettronico, che possono tradursi in lunghe catene di transazioni, può rendere necessario attuare direttive per mezzo di regolamenti di esecuzione di portata generale adottati dal Consiglio (*Fenix International*, cit., punto 39).

Tuttavia, secondo l'Avvocato generale, l'atto di esecuzione non deve assumere i caratteri dell'atto delegato (cfr. RITLENG D., *La délégation du pouvoir législatif de l'union européenne*, in COHEN-JONATHAN G. - CONSTANTINESCO V. - MICHEL V. - PIRIS J.C. - WACHSMAN P., *Chemins d'Europe: Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Paris, 2010, 576). In altri termini, l'atto di esecuzione deve limitarsi a *precisare* il contenuto normativo di un atto legislativo; diversamente, l'atto di delega *integra o modifica* gli elementi dell'atto legislativo. Più specificamente, secondo l'Avvocato generale, quando un atto legislativo si presta a molteplici interpretazioni divergenti, se l'atto di esecuzione si limita ad accogliere una di tali interpretazioni per garantirne l'uniforme applicazione, esso non integra o modifica l'atto cui dà esecuzione (*Fenix International*, cit., punto 44).

Nel caso di specie, poiché secondo l'Avvocato generale l'interpretazione accolta dall'art. 9-bis è già insita nel testo legislativo, l'atto di esecuzione si limita a *chiarire e attuare* l'atto legislativo senza integrarlo o modificarlo (*Fenix International*, cit., punto 45). Per comprenderne le ragioni più accuratamente occorre concentrarsi sul rapporto tra art. 28 della Direttiva e art. 9-bis del Regolamento di attuazione.

3.2 Per quanto attiene alla questione se l'art. 9-bis del Regolamento costituisca effettivamente attuazione dell'art. 28 della Direttiva, l'Avvocato generale si affida a una serie di valutazioni relative (i) alla *coerenza di obiettivi* tra l'art. 28 della Direttiva IVA e l'art. 9-bis del Regolamento di attuazione, e (ii) alla *necessità e utilità* dell'art. 9-bis per l'attuazione dell'art. 28.

L'obiettivo dell'art. 28 è fissare le condizioni in presenza delle quali un commissionario è considerato prestatore di servizi in ambito IVA. Tale disposizione non fa riferimento ai servizi prestati tramite mezzi elettronici. Ciò avviene, in primo luogo, perché nel 1977, anno in cui la disposizione era stata introdotta, la fornitura di servizi sul mercato mediante mezzi elettronici non era tecnologicamente attuale. In secondo luogo, l'Avvocato generale sottolinea che la formulazione in termini generali dell'art. 28 non sia frutto di una scelta casuale e, dunque, che la questione specifica oggetto dell'art. 9-bis (servizi prestati tramite mezzi elettronici mediante una piattaforma *online*) rientri già nella sfera regolata dall'art. 28 in ragione della generalità della disposizione (*Fenix International*, cit., punto 59).

La necessità dell'art. 9-bis è, invece, legata a considerazioni di certezza del diritto e di contrasto alla doppia imposizione internazionale. Entrambe possono essere facilmente desunte dalle Note esplicative elaborate dalla Commissione che, pur non essendo vincolanti, sono un utile ausilio per l'interpretazione teleologica della disposizione (*Fenix International*, cit., punto 62). Esse sottolineano che, nei casi in cui le catene di fornitura sono lunghe e possono estendersi in un ambito transfrontaliero, come avviene per il commercio elettronico, può essere difficile sapere chi è il soggetto passivo dell'IVA relativa alla prestazione (punto 3.2 delle Note esplicative). La previsione dell'art. 9-bis serve proprio a fornire certezza

su tale aspetto; perciò, essa ha un *carattere tecnico* ed è utile e necessaria per l'attuazione dell'art. 28 della Direttiva.

Appurato che l'art. 9-*bis* è coerente con gli obiettivi dell'art. 28 della Direttiva IVA ed è necessario e utile alla sua applicazione, l'Avvocato generale si occupa della questione più rilevante affrontata nelle conclusioni: se l'art. 9-*bis* precisi l'art. 28 della Direttiva IVA senza integrarlo, né modificarlo.

Innanzitutto, l'art. 28 non farebbe riferimento ai criteri per stabilire *quando* un intermediario agisce in nome proprio ma per conto terzi, ma si limiterebbe a disciplinare le conseguenze che si verificano nel momento in cui ciò accade.

Per quanto riguarda la questione se lo stabilire *quando* un intermediario agisce in nome proprio ma per conto altrui possa essere disciplinato da un Regolamento di esecuzione, l'Avvocato generale afferma che la nozione di «*soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto terzi*», menzionata dall'art. 28 della Direttiva, rappresenta una nozione autonoma del diritto dell'Unione e, dunque, il primo comma dell'art. 9-*bis* precisa ma non integra il senso della suddetta nozione (*Fenix International*, cit., punto 72).

Tale affermazione solleva una questione di ordine più generale, relativa all'utilizzo delle nozioni autonome in ambito IVA da parte della Corte di Giustizia. Nella giurisprudenza pregressa la Corte ha tradizionalmente riconosciuto che l'esistenza di nozioni autonome di diritto dell'Unione con riferimento quasi esclusivo alle esenzioni IVA (v. CGUE, sentenza 26 febbraio 2015, *VDP Dental Laboratory*, cause riunite C144/13, C154/13 e C160/13, punti 43 e 44 e giurisprudenza ivi citata). Essa è arrivata a riconoscere l'esistenza di nozioni autonome al di fuori del ristretto ambito delle esenzioni in ipotesi rarissime, ad esempio il trasferimento d'azienda (v., tra le altre, CGUE, sentenza 8 giugno 2000, *Breitsohl*, C-400/98, punto 48), pur non rinunciando a fornire definizioni in via giurisprudenziale di varie nozioni della Direttiva IVA senza però esplicitamente qualificarle come nozioni autonome (si veda, ad esempio, CGUE, sentenza 29 ottobre 2015, *Saudaçor*, C-174/14).

L'affermazione dell'Avvocato generale – secondo cui la nozione di cui si sta discutendo costituisce una nozione autonoma – non appare tuttavia convincente. Infatti, essa rischia di apparire apodittica, senza che sia richiamato alcun precedente e avviene, anzi, in presenza di una giurisprudenza europea che, da un lato, non ha mai chiarito i criteri generali in base ai quali una nozione può essere qualificata come autonoma e, dall'altro, ha riconosciuto per lo più l'esistenza di tali nozioni quasi esclusivamente in materia di esenzioni. Alla luce di queste considerazioni, l'affermazione dell'Avvocato generale sembrerebbe più un *escamotage* argomentativo che cerca di affrontare il problema facendo leva, tuttavia, su un aspetto (l'autonomia delle nozioni di diritto europeo) ancora non del tutto chiarito dalla Corte e poco indagato in dottrina.

La sentenza Henfling e l'attenzione alla realtà economica

Inoltre, come sottolineato dal giudice del rinvio, nella precedente sentenza *Henfling* la Corte aveva sottolineato la necessità di svolgere una verifica concreta e idonea a stabilire se il soggetto passivo agisse effettivamente in nome proprio ai sensi dell'art. 28. Secondo il giudice del rinvio, il fatto che l'art. 9-*bis* introduca delle presunzioni che eliminano l'obbligo di esaminare la situazione economica e commerciale del soggetto passivo potrebbe essere in contrasto con i suddetti precedenti giurisprudenziali.

Quando la Corte aveva esaminato, in passato, l'art. 28 della Direttiva IVA (in particolare, appunto, nella sentenza *Henfling*), aveva fornito indicazioni utili per valutare se gli intermediari (nel caso specifico i “*buralistes*”) agissero o meno come agenti non dichiarati, ma non aveva fornito una presunzione o una regola (sul punto v. RENDAHL P., *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, in *Intertax*, vol. 41, nn. 8/9, 450 ss.).

In base agli accordi contrattuali, gli intermediari erano responsabili dell'accettazione, della registrazione, della contabilizzazione e del pagamento delle operazioni che svolgevano nei confronti dei consumatori finali ed effettuavano le operazioni a proprio nome ma per conto del mandante. Essi erano pagati in percentuale delle operazioni registrate su base mensile. Le Autorità fiscali belghe avevano contestato la tesi secondo cui il mandante forniva prestazioni agli agenti, che a loro volta fornivano prestazioni ai clienti delle scommesse.

La Corte di Giustizia, adita con un rinvio pregiudiziale, aveva sottolineato la centralità di alcune questioni di fatto: se gli intermediari fossero o meno noti ai consumatori finali, se potessero o meno rifiutarsi

di effettuare l'operazione senza essere obbligati a giustificarsi e se fossero o meno incaricati di pagare le vincite ai consumatori. Inoltre, la Corte aveva sottolineato la centralità del fatto che l'operatore economico agiva per conto dell'organizzatore delle scommesse, ma a nome proprio (per un commento v. CARRASCO GONZÁLEZ F.M., *Impuesto sobre el valor añadido – Sentencia del TJUE [Sala Séptima] de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2012, 153, 339-340).

Più specificamente, per verificare se gli intermediari agissero per conto di qualcun altro ai sensi dell'art. 28 della Direttiva IVA, la Corte aveva affermato che era importante ricostruire il rapporto contrattuale tra le parti e verificare ulteriormente se, nel caso concreto, alla luce dell'insieme degli elementi della fattispecie, il soggetto agisse effettivamente in nome proprio (sulla questione della realtà economica nella sentenza *Henfling*, si veda VAN DOESUM A. - NELLEN F., *Economic Reality in EU VAT*, in *EC Tax Review*, 2020, vol. 29, n. 5, 219 ss.). In altre parole, la Corte non aveva consentito di applicare le norme sull'IVA sulla base degli accordi contrattuali formali, se essi non risultavano in linea con il comportamento effettivo tenuto dalle parti coinvolte. Infatti, in caso di discrasia tra obblighi contrattuali e realtà economica, i primi avrebbero dovuto essere ignorati ai fini dell'IVA per attribuire invece rilevanza alla seconda (nello stesso senso v. anche CGUE, sentenza 18 giugno 2020, *KrakVet Marek Batko, C-276/18*, punto 67; sull'applicazione del criterio della realtà economica nella sentenza *KrakVet*, v. COMELLI A., *La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina IVA*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2022, 1, 110 ss.).

La Corte aveva anche elencato alcuni fatti che avrebbero dovuto essere presi in considerazione ai fini di tale verifica: in particolare, se le schedine delle scommesse riportavano il nome dell'organizzatore, se i clienti avevano accettato, in base alla formulazione delle schedine, di essere soggetti ai regolamenti dell'organizzatore, se l'attività svolta recava l'insegna dell'organizzatore e se essi avevano operato o meno come agenti (sentenza *Henfling*, cit., punto 43). In definitiva, la Corte aveva sottolineato come fosse assolutamente necessario verificare la coincidenza tra gli accordi contrattuali formali e l'autentica realtà economica delle transazioni. In tal modo essa aveva fornito indicazioni utili riguardo alla complessa questione dell'utilizzo del criterio della realtà economica nel settore dell'IVA e del ruolo delle clausole contrattuali nell'applicazione di tale criterio (per un approfondimento, v. COMELLI A., *op. cit.*, 99-117).

In considerazione della giurisprudenza appena citata, in dottrina è stata prospettata l'ipotesi che l'attuale art. 9-bis del Regolamento ecceda la portata dell'art. 28 della Direttiva IVA come appunto interpretato dalla Corte (HENKOW O., *Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?*, in EGHOLM ELGAARD K.K. - RAMSDAHL JENSEN D. - STENSGAARD H., *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Copenhagen, 2017, 241-254). L'art. 9-bis, infatti, ha introdotto presunzioni inoppugnabili e fornito una definizione parzialmente nuova dell'ambito di applicazione dell'art. 28. In particolare, in base a quanto stabilito dall'art. 9-bis, è sufficiente che la piattaforma elettronica fissi le condizioni o accetti i pagamenti per considerare che essa agisce in nome e per conto del prestatore. Ciò ha conseguenze pratiche rilevanti. In base a questa definizione, ad esempio, Uber rientrerebbe nell'ambito di applicazione della disposizione in quanto accetta pagamenti e fissa le condizioni del servizio. Non sarebbe altrettanto chiaro se Airbnb rientri nell'ambito di applicazione in quanto spetta principalmente all'*host* stabilire il prezzo e le regole della casa per l'ospite, ma la piattaforma gestisce altri aspetti del servizio, tra i quali il pagamento.

Un altro argomento critico avanzato in dottrina faceva leva sulla circostanza che nel 2018 era stato proposto di modificare l'art. 28 della Direttiva IVA inserendo la seguente frase: «*compresi i casi in cui sono utilizzati a tale scopo una rete di telecomunicazioni, un'interfaccia o un portale*» (Proposta di Direttiva del Consiglio COM, 2016, 757 final, 17). La proposta di introdurre la suddetta locuzione aveva sollevato ulteriori dubbi sul rapporto tra art. 28 della Direttiva e art. 9-bis del Regolamento di esecuzione. Infatti, se il Regolamento di esecuzione avesse implementato la Direttiva IVA senza ampliarne l'ambito di applicazione, la modifica legislativa non sarebbe stata necessaria. A parere di alcuni, quindi, proprio l'esigenza di introdurre questa modifica alla Direttiva IVA avrebbe indicato che l'art. 9-bis del Regolamento era in realtà andato oltre quanto previsto dall'art. 28 (HENKOW O., *op. cit.*, 248).

Era stato inoltre sottolineato che, sebbene le Note esplicative si concentrassero sulle grandi aziende di AppStore per giustificare l'introduzione dell'art. 9-bis, anche molte piccole e medie imprese sarebbero ricadute nell'ambito applicativo della disposizione (WEIDMANN M., *op. cit.*, 113).

Infine, sempre per quanto riguarda l'art. 9-bis, paragrafo 1, frase 3, la confutazione della presunzione è esclusa se il soggetto passivo (intermediario) autorizza l'addebito al cliente o la fornitura dei servizi o stabilisce le condizioni generali della prestazione. Tuttavia, secondo l'art. 28 della Direttiva, quando un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona partecipa a una prestazione di servizi, si considera che abbia ricevuto e fornito egli stesso tali servizi. Pertanto, *agire in nome proprio* è un punto cruciale per la commissione di servizi. Ciò che l'art. 28 della Direttiva sembra suggerire è che, per definire la qualifica di intermediario-committente (che agisce *in nome proprio ma per conto del committente*) e intermediario-agente (che agisce *in nome e per conto del committente*) in linea di principio è decisivo che il soggetto agisca in nome proprio e non in nome del committente; in altre parole, che sia un mandatario senza rappresentanza.

È stato sostenuto che, a parte i casi di abuso, per confutare la presunzione di cui all'art. 9, paragrafo 1, frase 1, del Regolamento di attuazione della Direttiva IVA dovrebbe essere sufficiente che l'intermediario indichi esplicitamente che non agisce in nome proprio ma in nome del prestatore, a prescindere dal fatto che l'agente «*autorizzi o meno l'addebito al cliente o la fornitura dei servizi, o stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione*» secondo quanto previsto dell'art. 9-bis, paragrafo 1, frase 3, del Regolamento (WEIDMANN M., *op. cit.*, 113).

Sembrirebbe, quindi, che proprio in relazione all'art. 9-bis, paragrafo 1, terza frase, del Regolamento di attuazione della Direttiva IVA e alla presunzione assoluta che esso introduce, si pongano i rischi maggiori di violazione dell'art. 28 della Direttiva IVA.

La soluzione proposta dall'Avvocato generale

Secondo l'Avvocato generale, nelle conclusioni che si annotano, la presunzione relativa e la possibilità di superarla, quando il fornitore è esplicitamente designato come prestatore dal soggetto passivo, garantiscono che si tenga conto della realtà contrattuale e commerciale (*Fenix International*, cit., punto 63). Tale affermazione non sembra del tutto convincente dal momento che restringe significativamente la possibilità di una libera valutazione della realtà contrattuale da parte del giudice, valutazione indicata come necessaria proprio dalla precedente sentenza *Henfling*. Ciò è avvalorato dalla seconda e dalla terza frase dell'art. 9-bis, comma 1 del Regolamento di attuazione, che specificano in modo dettagliato le condizioni stabilite al primo comma e introducono una presunzione di fatto assoluta.

La suddetta questione permette anche di riflettere su come vada impostato il rapporto tra la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa a una certa disposizione della Direttiva e l'adozione di un successivo Regolamento esecutivo il quale, intervenendo sui medesimi temi, si allontani, almeno in parte, dalla giurisprudenza precedente. Nelle conclusioni che si annotano, l'Avvocato generale non ha affrontato esplicitamente la questione se un Regolamento esecutivo successivo possa discostarsi da un precedente (e vincolante) orientamento giurisprudenziale. La scelta dell'Avvocato generale di ricorrere al concetto di nozione autonoma e di affermare piuttosto apoditticamente che i criteri individuati dal Regolamento sono coerenti con la giurisprudenza precedente gli ha consentito, in verità, di non soffermarsi direttamente ed esplicitamente sulla questione, sorvolando il problema senza risolverlo.

Si tratta, invece, di un aspetto rilevante proprio in relazione al Regolamento n. 282/2011 poiché esso introduce nozioni che erano state già precedentemente definite dalla giurisprudenza (sul Regolamento n. 282/2011 v. LAMENSCH M., *New Implementing Regulation 282/2011 for the 2006 VAT Directive*, in *EC Tax Review*, 2011, vol. 20, n. 4, 162-171). Ad esempio, la nozione di "stabile organizzazione" era stata originariamente definita dalla giurisprudenza europea (v., tra le altre, CGUE, sentenza 4 luglio 1985, *Berkolhz*, C-168/84, punto 18; CGUE, sentenza 7 maggio 2020, *DFDS*, C-547/18, punto 20; CGUE, sentenza 17 luglio 1997, *ARO Lease*, C-190/95, punto 16). In un secondo momento, essa è stata oggetto di definizione da parte del Regolamento di esecuzione n. 282/2011. La Corte di Giustizia aveva ribadito, in alcune sentenze successive all'adozione del Regolamento, che la definizione positiva della nozione si ispirava alla giurisprudenza della Corte (CGUE, sentenza 16 ottobre 2014, *Welmory*, C605/12, punto

58). Per questo l'interpretazione della nozione contenuta nel Regolamento doveva avvenire alla luce della pregressa giurisprudenza europea in materia. In tal modo la Corte aveva riaffermato l'autonomia giurisprudenziale della nozione stessa.

Nel caso di cui ci si sta occupando, invece, la disposizione legislativa, intervenuta in un momento successivo, non è identica al contenuto dei precedenti arresti della Corte. Al contrario, sembra allontanarsene, privilegiando l'adozione di un sistema di presunzioni relative e assolute in nome, innanzitutto, della certezza del diritto, a discapito invece di quel principio di necessaria verifica caso per caso della realtà economica delle operazioni, che aveva animato la sentenza *Henfling*.

Tali considerazioni sono confermate dalla formulazione della terza frase del primo comma dell'art. 9-*bis*. Esso prevede che al soggetto passivo il quale, in relazione ad una prestazione di servizi effettuata tramite mezzi elettronici, autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione, non è consentito designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi. Come riconosciuto dallo stesso Avvocato generale, il terzo comma è centrale nel quadro della presente causa e la validità della presunzione assoluta stabilita in detto comma era stata messa in dubbio da taluni autori alla luce dell'art. 28 della Direttiva IVA (WEIDMANN M., *op. cit.*, 113; HENKOW O., *op. cit.*, 112-113).

L'Avvocato generale afferma che, seppur la presa in considerazione della realtà economica e commerciale costituisca un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA nella sentenza *Henfling*, l'art. 9-*bis* ha apportato precisazioni che non esistevano alla data di tale sentenza (*Fenix International*, cit., punto 84). Sembra, quindi, che l'Avvocato generale voglia suggerire una risposta positiva alla questione se un Regolamento di esecuzione possa prendere le distanze dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia già intervenuta a interpretare la medesima norma. Ciò avviene malgrado lo stesso Avvocato generale affermi anche che il Regolamento di esecuzione si limita a scegliere una delle interpretazioni possibili della disposizione (*Fenix International*, cit., punto 44). Infatti, dal momento che la Corte aveva già interpretato la disposizione, allora aveva anche fornito indicazioni utili rispetto a quale fosse l'interpretazione da prediligere.

Ciò non di meno, nei punti immediatamente successivi, l'Avvocato generale afferma che, sebbene l'art. 28 non stabilisca a quali condizioni si possa affermare che un soggetto passivo diverso dal prestatore prende parte alla prestazione di servizi nei casi elencati dal terzo comma dell'art. 9-*bis* (cioè quando il soggetto passivo autorizza l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi ovvero stabilisce i termini e le condizioni generali della prestazione), l'intermediario interviene effettivamente nella prestazione e la presunzione è allora giustificata dalla realtà economica e commerciale (*Fenix International*, cit., punto 86). In questo modo evita di approfondire ulteriormente il rapporto tra la giurisprudenza pregressa e le "nuove" condizioni previste dal successivo Regolamento di esecuzione. Inoltre, appare discutibile affermare che l'introduzione di una presunzione assoluta sia coerente con un precedente approccio interpretativo, il quale valorizzava invece l'analisi caso per caso e l'adeguamento alla concreta realtà economica e commerciale; quindi, in un certo senso, la "personalizzazione" e non la "standardizzazione" del giudizio.

Questa conclusione, come evidenziato nelle difese della Fenix, comporta che si consideri che l'intermediario agisca in nome proprio ma per conto altrui anche quando il mandato è manifesto e l'identità del committente è nota (nelle Note esplicative si evidenziava il fatto che la *ratio* dell'introduzione dell'art. 9-*bis* fosse che nei servizi prestati tramite mezzi elettronici è spesso difficile capire chi è il soggetto passivo dell'IVA). A tale proposito, l'Avvocato generale afferma che, poiché nel quadro di una catena di operazioni relativa a prestazioni di servizi nel settore del commercio elettronico, il commissionario è, in linea di principio, un intermediario opaco, il fatto che, in una data situazione specifica, il mandato sia manifesto e l'identità del committente sia nota, non sarebbe sufficiente per ritenere che il terzo comma sia, in quanto tale, invalido (*Fenix International*, cit., punto 88). Ci sembra che l'affermazione dell'Avvocato generale possa essere condivisibile dal punto di vista pratico, poiché privilegia un approccio uniforme e certo. Tuttavia, le ragioni del discostamento dalla giurisprudenza pregressa meriterebbero di essere approfondite nella futura sentenza.

D'altronde l'approccio casistico che la giurisprudenza precedente suggeriva, sebbene implicasse dei rischi in termini di semplificazione e certezza del diritto, sembrava coerente con il principio di proporzionalità. In passato la Corte di Giustizia aveva ritenuto illegittime alcune presunzioni assolute nazionali proprio perché non proporzionate rispetto all'obiettivo da raggiungere (v., ad esempio, CGUE, sentenza 18 dicembre 1997, *Garage Molenheide et aa.*, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, punti 47-48, con nota di PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, III, 91 ss. V., inoltre, MONDINI A., *La nuova responsabilità solidale del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2005, 3, 755 ss.; FRANCO A., *Presunzioni legali di cessione e di acquisto, principio di proporzionalità e valutazione del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 545-561). La suddetta giurisprudenza precedente si era concentrata sulla proporzionalità di misure nazionali di attuazione della disciplina europea e, dunque, non sembra potersi applicare anche all'ipotesi in cui il legislatore europeo stesso abbia deciso di dare attuazione alla disciplina IVA ricorrendo a delle presunzioni assolute. Ciononostante, se una presunzione assoluta è sproporzionata quando comprime un interesse europeo rispetto ad uno nazionale, ci si può chiedere se lo stesso principio non possa essere richiamato all'interno del sistema IVA europeo (il principio di proporzionalità è infatti già stato utilizzato nel sindacato relativo ad atti delle istituzioni dell'Unione, ad esempio, nelle sentenze CGUE dell'11 luglio 1989, *Schröder*, C-265/87, e del 15 aprile 1997, *Bakers of Nailsea*, C-27/95). In particolare, nel caso di specie, ci si potrebbe chiedere se il buon funzionamento dell'IVA (la cui centralità nell'interpretazione dell'art. 28 era già stata sottolineata), o la corretta tassazione del valore aggiunto, possano essere sacrificati accordando la prevalenza al valore della certezza del diritto per mezzo di una presunzione che non ammette mai prova contraria piuttosto che ricorrere, ad esempio, a una presunzione relativa.

4. La centralità della questione su cui si esprime l'Avvocato generale nelle conclusioni che si annotano può essere facilmente desunta dalle informazioni già esposte riguardo alla diffusione delle piattaforme che svolgono servizi di intermediazione e dalle informazioni presentate dal Regno Unito a giustificazione della richiesta di limitare gli effetti nel tempo della sentenza nel caso di dichiarazione di invalidità dell'art. 9-bis del Regolamento. La declaratoria di invalidità dell'art. 9-bis, infatti, rischierebbe di avere ripercussioni economiche gravi stimate per circa tre miliardi di euro. L'entità di tale somma contribuisce a spiegare la centralità delle esigenze di certezza del diritto che hanno motivato l'introduzione dell'art. 9-bis a fronte di un settore (quello delle piattaforme *online*) in costante crescita, ma non disciplinato esplicitamente dalla Direttiva IVA.

Probabilmente le suddette esigenze di certezza del diritto sono state tenute in considerazione anche dall'Avvocato generale quando si è espresso sulla validità della disposizione. Tuttavia, ci sembra che alcuni punti dell'argomentazione dell'Avvocato generale, e in particolare quelli relativi alla coerenza tra la presunzione assoluta introdotta dalla terza frase dell'art. 9-bis e l'art. 28 della Direttiva IVA, meriterebbero un'argomentazione più convincente.

La sentenza potrebbe avere anche delle ripercussioni in ambito nazionale e lo stesso Governo italiano era intervenuto, nella causa che si annota, a sostenere la validità dell'art. 9-bis. Infatti, la circ. 26 maggio 2016, n. 22/E dell'Agenzia delle Entrate, esprimendosi sulla portata dell'art. 9-bis del Regolamento, afferma che, affinché un contribuente o l'Amministrazione finanziaria possano accertare se un soggetto passivo interviene effettivamente nella prestazione di servizi elettronici o di telefonia via Internet attraverso un'infrastruttura IT, occorre appurare i fatti ed esaminare la natura delle relazioni contrattuali tra le parti. Inoltre, qualora si riscontrino divergenze tra gli accordi contrattuali e la realtà economica, deve essere riconosciuta prevalenza a quest'ultima, che, «*essendo soggetta a continua evoluzione - in connessione con progresso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione - non può essere facilmente ed esaustivamente tipizzata in sede di norme legislative o regolamentari o di prassi amministrativa*».

Tale posizione dell'Agenzia, coerente con la sentenza *Henfling*, sembrerebbe in parte contrastare con quanto suggerito dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni e, per questo, la pubblicazione della futura sentenza merita di essere oggetto di attenzione in ambito nazionale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, agg. vol. III, Milano, 1999
- BAL A., *Germany: New VAT Compliance Obligations for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2019, vol. 28, n. 2, 114-119
- BERLIN D., *Directive TVA 2006/112, Commentaire article par article*, Bruylant, 2020
- CARRASCO GONZÁLEZ F.M., *Impuesto sobre el valor añadido – Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2012, 153, 339-340
- CHAMON M., *The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)*, in *Common Market Law Review*, 2015, vol. 52, n. 1, 1617-1634
- CLAESSENS S. - CORBETT T., *Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World*, in LANG M. - LEJEUNE I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Alphen aan den Rijn, 2015, 59-78
- COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000
- COMELLI A., *La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina IVA*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2022, 1, 99-117
- FRANCO A., *Presunzioni legali di cessione e di acquisto, principio di proporzionalità e valutazione del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 545-561
- HENKOW O., *Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?*, in EGHOLM ELGAARD K.K. - RAMSDAHL JENSEN D. - STENSGAARD H., *Momsloven 50 år – festskrift I anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Copenhagen, 2017, 241-254
- LAMENSCH M., *New Implementing Regulation 282/2011 for the 2006 VAT Directive*, in *EC Tax Review*, 2011, vol. 20, n. 4, 162-171
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012
- MONDINI A., *La nuova responsabilità solidale del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2005, 3, 755 ss.
- NGUYEN D., *Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013*, in LANG M. - LEJEUNE I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Alphen aan den Rijn, 2015, 79-82
- OECD, 2019, *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0aef4c54-fr>
- PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, III, 91 ss.
- RENDahl P., *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, in *Intertax*, vol. 41, nn. 8/9, 450 ss.
- RITLENG D., *The dividing line between delegated and implementing acts: The Court of Justice sidesteps the difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)*, in *Common market Law Review*, 2015, n. 52, 243-257
- RITLENG D., *La délégation du pouvoir législatif de l'union européenne*, in COHEN-JONATHAN G. - CONSTANTINESCO V. - MICHEL V. - PIRIS J.C. - WACHSMAN P., *Chemins d'Europe: Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Paris, 2010, 559-576
- TERRA B. - KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2022
- VAN DOESUM A. - NELLEN F., *Economic Reality in EU VAT*, in *EC Tax Review*, 2020, vol. 29, n. 5, 213-226
- VAN DOESUM A. - VAN KESTEREN H. - CORNIELJE S. - NELLEN F., *Fundamentals of European VAT Law*, 2020
- WEIDEMANN M., *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services*, in *EC Tax Review*, 2015, vol. 24, n. 2, 105-118

IL PRESUPPOSTO

La causa tipica del contratto di assicurazione esclude l'accessorietà tra prestazione assicurativa e operazione commerciale correlata: un approdo interpretativo ragionevole?

The typical cause of the insurance contract excludes the accessory nature between the insurance benefit and the related commercial operation: a reasonable interpretation?

(commento a/notes to Cass., 29 novembre 2022, n. 35135)

GIOVANNA PETRILLO

Abstract

Con la sentenza 29 novembre 2022, n. 35135, la Suprema Corte ha statuito che la peculiarità della prestazione assicurativa derivante dall'oggetto del contratto e dallo specifico interesse delle parti a tale operazione, ancorché sia operazione correlata ad altre operazioni commerciali, induce una accessorietà di mero fatto rispetto a tali operazioni e rende l'operazione autonoma ai fini dell'esenzione IVA. L'autonoma qualificazione dell'operazione di assicurazione benché correlata ad un'operazione commerciale non comporta, pertanto, un'artificiosa scomposizione delle singole prestazioni finalizzata ad alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, bensì un riconoscimento della peculiarità della stessa operazione al fine dell'applicazione dell'esenzione. La pronuncia merita condivisione in quanto volta a considerare la finalità oggettiva e soggettiva delle operazioni e non criteri empirici suscettibili di controverse applicazioni.

Parole chiave: IVA, prestazioni accessorie, finalità oggettiva e soggettiva

Abstract

With the decision no. 35135 of 26 November 2022, the Supreme Court ruled that the peculiarity of the insurance provision deriving from the object of the contract and from the specific interest of the parties in this transaction, even if it is a transaction related to other commercial transactions, induces a mere de facto accessory nature with respect to these transactions and makes the transaction independent for the purposes of VAT exemption. The independent classification of the insurance transaction, although correlated to a commercial transaction, does not therefore involve an artificial breakdown of the individual services aimed at altering the functionality of the VAT system, but rather an acknowledgment of the peculiarity of the same transaction for the purpose of applying of the exemption. The judgment deserves sharing as it considers the objective and subjective purpose of the operations and not empirical criteria susceptible to controversial applications.

Keywords: VAT, ancillary services, object and subject purpose

SOMMARIO: **1.** I fatti oggetto del giudizio e la conclusione raggiunta dal Supremo Collegio. - **2.** L'interpretazione della norma di esenzione ed il ruolo centrale della nozione di operazione di assicurazione: un percorso ricostruttivo non semplice. - **3.** Il convincente approdo interpretativo cui perviene la Suprema Corte incentrato sulla valorizzazione della causa tipica connessa ad una prestazione assicurativa ovvero la manlevazione dal rischio.

1. La soluzione adottata dalla Suprema Corte, certamente condivisibile, appare di interesse sotto molteplici aspetti offrendo l'occasione per alcune sintetiche riflessioni sulle finalità delle esenzioni ai fini IVA, sulla nozione di prestazioni accessorie e sul connesso regime impositivo.

La vicenda trae origine dal disconoscimento, ad opera dell'Ufficio, del regime di esenzione applicato dalla società contribuente ai premi assicurativi relativi alle polizze stipulate ritenendole connesse alla prestazione principale di consulenza, qualificata come appalto di servizi, con conseguente applicazione del principio di accessorietà della prestazione sulla base del disposto dell'art. 12, comma 2, D.P.R. n. 633/1972. La società invocava, invece, l'applicazione del regime di esenzione IVA; a fronte di ciò, la CTP di Torino accoglieva il ricorso ed anche la CTR del Piemonte rigettava l'appello dell'Ufficio.

Proponendo ricorso per Cassazione con unico motivo, incentrato sulla violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 10 e 12 D.P.R. n. 633/1972, l'Ufficio lamentava l'esclusione, ad opera della sentenza impugnata, dell'esistenza del vincolo di accessorietà tra le prestazioni assicurative offerte dalla contribuente e le altre prestazioni in virtù della natura meramente facoltativa della sottoscrizione della polizza e della assenza di corrispettivo percepito dalla società contribuente. Conclusivamente, l'Ufficio deduceva l'erroneità della sentenza per avere artificiosamente scorporato la prestazione assicurativa dalle altre prestazioni offerte dalla società contribuente, trattandosi di prestazioni reciprocamente non indipendenti e afferenti il medesimo pacchetto di servizi offerto ai clienti.

Il Giudice di legittimità muove dalla qualificazione della nozione di prestazione assicurativa al fine di usufruire del regime di esenzione di cui all'art. 135, par. 1, lett. a), della Direttiva 2006/112 e giunge ad escludere l'esistenza del vincolo di accessorietà fra le prestazioni assicurative e le prestazioni commerciali correlate, ritenendo, fondatamente, che la peculiarità della causa del contratto di assicurazione (spostamento della allocazione del rischio di un'operazione economica in relazione a determinati eventi) risulti incompatibile con la nozione di accessorietà delineata dalla Corte di Giustizia, che invece presuppone l'assenza di scopo autonomo della prestazione accessoria con conseguente tendenziale indipendenza ai fini IVA delle prestazioni assicurative, ancorché legate ad altre operazioni.

La conclusione raggiunta dal Supremo giudice si apprezza per linearità e ragionevolezza dell'*iter* ermeneutico seguito, soprattutto se si considera che essa si innesta su un quadro di riferimento eccessivamente parcellizzato. Come si esporrà in seguito, infatti, i percorsi interpretativi delineati nella prassi interna non offrono soddisfacenti e sicuri approdi di riferimento sia in ragione delle variegate pronunce della giurisprudenza della Corte di Giustizia che in considerazione della non perfetta simmetria del dato normativo interno rispetto alle indicazioni europee.

Diversamente dall'art. 78 della Direttiva 2006/112/CE, l'art. 12 D.P.R. n. 633/1972 nel disciplinare l'applicazione dell'IVA alle prestazioni accessorie che non sono soggette «autonomamente all'imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale», afferma, infatti, chiaramente che è necessario che le medesime prestazioni siano svolte «direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese». Nel comma 1 dell'art. 12, risultano elencate le prestazioni da considerarsi comunque accessorie ossia quelle di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento e fornitura di recipienti o contenitori, sicché il legislatore ha indicato analiticamente ed espressamente le attività da considerarsi univocamente riconducibili al regime di accessorietà, individuando in tal modo "*prestazioni accessorie tipiche*" contrapposte alle "altre cessioni o prestazioni di servizi" che rappresentano una categoria generica eterogenea e residuale. Il secondo comma precisa, poi, che «*se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie impongono a formare la base imponibile*»; parimenti, se la cessione o prestazione principale è non imponibile ovvero esente lo è anche quella accessoria.

In particolare, nella relazione illustrativa all'art. 12 D.P.R. n. 633/1972 viene esposta una regola fondamentale: *accessorium sequitur principale*. Da tanto discende che in tutte le operazioni deve individuarsi qual è il rapporto o il bene principale e quale quello o quelli subordinati. Questi, nei limiti della subordinazione, seguono le sorti del primo per quanto concerne le norme applicabili, il presupposto, le aliquote ed ogni altro elemento dell'obbligazione tributaria, pur restando per il resto vincolati alle norme che autonomamente li regolano ed alle vicende proprie che possono influire sul nesso di accessorietà.

Nel prosieguo della trattazione si analizzeranno i criteri per stabilire quale sia il bene o rapporto principale e quale l'accessorio.

2. Per procedere alla disamina del portato del pronunciamento della Suprema Corte occorre partire dall'interpretazione della norma di esenzione e dal ruolo centrale della nozione di operazione di assicurazione.

Come è noto, le esenzioni dall'IVA integrando deroghe all'imponibilità generalizzata di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sono funzionali alla tutela di un interesse meritevole di particolare rilevanza economica e sociale (ampiamente in argomento, cfr. COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale, Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013).

La natura derogatoria di tali norme, nel rispetto dell'esigenza di uniformità nella relativa applicazione, impone che i termini in cui le stesse sono formulate debbano essere interpretati rigorosamente e in modo restrittivo in considerazione del significato letterale delle parole. Un'interpretazione eccessivamente restrittiva giungerebbe, tuttavia, come si è precisato, a privare le esenzioni di qualunque effetto (cfr. CGUE, C-584/13).

Con particolare riferimento alle operazioni di assicurazione, la Suprema Corte, nella pronuncia in commento, ribadisce che l'esenzione di cui all'art. 135, par. 1, lett. a), della Direttiva 2006/112 è essenzialmente giustificata dalla difficoltà di determinare la base imponibile dell'IVA dovuta per i premi assicurativi connessi alla copertura del rischio.

Seguendo questa impostazione, chiarisce il Giudice di legittimità, l'operazione di assicurazione – che si caratterizza oggettivamente per il fatto che l'assicuratore si impegna, previo versamento di un premio, a procurare all'assicurato, in caso di realizzazione del rischio coperto, la prestazione convenuta all'atto della stipula del contratto – comporta un disallineamento tra l'incasso anticipato dei premi dai clienti e il sostenimento successivo dei costi, a fronte degli impegni assunti nei confronti degli assicurati al verificarsi del rischio assicurato.

Si è ulteriormente evidenziato che l'espressione "operazioni di assicurazione" è sufficientemente ampia per comprendere la copertura assicurativa fornita da un soggetto passivo che non sia direttamente assicuratore, ma che, nell'ambito di un'assicurazione collettiva, procuri ai suoi clienti siffatta copertura avvalendosi delle prestazioni di un assicuratore che si assume l'onere del rischio assicurato.

Definita la nozione di prestazione assicurativa al fine di usufruire della richiamata esenzione, il Supremo giudice, coerentemente, si sofferma sul particolare aspetto della sottrazione di tali prestazioni al loro regime di esenzione in ragione del vincolo di accessorietà. Le operazioni di assicurazione presentano, infatti, la spiccata peculiarità integrata dal fatto di essere spesso legate o correlate a un'altra operazione commerciale in quanto finalizzate a regolare lo spostamento del rischio in relazione al verificarsi di alcuni eventi che possono colpire le parti contrattuali.

Orbene, una particolare riflessione merita la valutazione della strumentalità, e della conseguente accessorietà, della prestazione assicurativa rispetto alla prestazione principale.

Di regola, ai fini IVA ciascuna prestazione deve essere considerata distinta e indipendente (cfr. *ex multis* CGUE sentenza 8 ottobre 2020 causa C-235/19; 2 luglio 2020 C-231/19). Tanto rilevato, solamente in alcune ipotesi più prestazioni formalmente distinte devono essere considerate come un'unica operazione; ciò si verifica, al fine di non alterare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA e non falsare la concorrenza, nel caso in cui le due prestazioni siano strettamente connesse tanto da formare oggettivamente una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso.

Sulla scorta della giurisprudenza europea, pertanto, il criterio generale per stabilire la presenza di più operazioni distinte o di un'unica operazione è quello per cui un'operazione deve essere considerata accessoria ad una principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire delle migliori condizioni della fornitura principale offerta dal soggetto passivo. L'esame di tale finalità va compiuto sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, valutando cioè se l'operazione di per sé

ha la funzione di integrare la prestazione principale migliorando le condizioni per usufruire della stessa e se nell'intenzione delle parti l'operazione non persegua un fine autonomo, una causa tipica.

In particolare, la Corte di Giustizia osserva che la nozione di prestazione unica può configurarsi sia quando uno o più elementi devono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale, che nell'ipotesi in cui gli elementi scindibili della prestazione unica possono anche essere posti sullo stesso piano con la conseguenza che non è possibile ritenere che l'uno debba essere considerato la prestazione principale e l'altro la prestazione accessoria (cfr. CGUE, sentenza 25 marzo 2021, causa C-907/19).

In sostanza, le prestazioni accessorie - che concorrono alla formazione della base imponibile dell'operazione principale e ne assumono lo stesso trattamento fiscale e se imponibili la medesima aliquota IVA - senza la connessione con la prestazione principale sarebbero prive di scopo per il soggetto che ne usufruisce. Pertanto, l'elemento fondamentale da valutare sarebbe la finalità, sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, per cui l'operazione è conclusa. Si dovrebbe, in pratica, verificare se l'operazione di per sé ha la funzione di integrare la prestazione principale, migliorando le condizioni per usufruire della stessa, e se nelle intenzioni delle parti l'operazione non persegua una causa tipica.

La finalità o l'utilità autonoma della prestazione integrerebbe, quindi, l'elemento dirimente per distinguere prestazioni accessorie e principali.

Invero, alla limpidezza di tale enunciato si sono aggiunti diversi criteri talvolta anche contraddittori. La Corte ha, infatti, evidenziato l'importanza di un secondo criterio, da intendersi quale indizio del primo, rappresentato dalla considerazione del valore rispettivo di ciascuna delle prestazioni che costituiscono l'operazione economica, nell'ipotesi in cui l'una risulti minima rispetto all'altra. Si sono, altresì, posti in rilievo elementi secondari, senza importanza decisiva, volti eventualmente a sostenere l'analisi dei primi elementi, come l'accesso separato o congiunto alle prestazioni in parola o l'esistenza di una fatturazione unica o distinta (sul punto, per puntuali richiami cfr. SALVATI A., *Autonoma rilevanza delle operazioni a fini IVA e prestazioni accessorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, X, 367 ss.). In particolare, riguardo all'accessorietà delle prestazioni assicurative si è precisato che le modalità di fatturazione e di tariffazione possono considerarsi indici del carattere unico di una prestazione (cfr. sent. 18 gennaio 2018, causa C-463/16; 17 gennaio 2013, causa C-224/11).

Ciò posto, sul piano domestico gli orientamenti interpretativi emersi nella prassi e nelle pronunce di legittimità non risultano informati ad una netta linea di demarcazione fra le ipotesi in cui l'astratta possibilità di rendere autonomamente prestazioni complesse sia indicativa di autonomia delle stesse o di accessorietà.

In particolare la Corte di Cassazione ricostruisce la nozione di accessorietà sulla base della elaborazione operata dalla Corte europea, sottolineando l'opportunità di una lettura congiunta dell'art. 12 D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2, n. 1 della Sesta Direttiva come interpretata dalla Corte di Giustizia. Pertanto, la prestazione accessoria deve essere strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale integrando un mezzo per il completamento o la realizzazione dell'operazione principale avendo riguardo anche all'aspetto soggettivo relativo all'intenzione delle parti (cfr. Cass., 16 novembre 2011, n. 24049). In quest'ottica, il Supremo giudice tenta di conciliare la disciplina europea, secondo cui un insieme di prestazioni possono essere qualificate come prestazione unica ai fini IVA anche nell'ipotesi in cui siano effettuate da soggetti diversi, con il disposto dell'art. 12 D.P.R. n. 633/1972 e la prassi interna. Si pensi all'ampliamento operato dalla Cassazione della possibilità di configurare una prestazione accessoria riferendola anche alle prestazioni effettuate da un terzo, purché rese per conto di chi ha realizzato l'operazione principale, avvalorando così la tesi per cui anche un controllo di fatto del prestatore principale sul terzo implicherebbe automaticamente che la prestazione sia effettuata per suo conto (cfr. Cass., 9 gennaio 2019, n. 351). Diversamente, tuttavia, in altra ipotesi il giudice di legittimità ha sostenuto che «*la diversità di soggetto che ha provveduto alla cessione dei beni (il fornitore dei beni mobili e del servizio, da un lato; l'appaltatore, dall'altro) non consente di operare una valutazione di unitarietà dell'operazione e di attrarre al regime di imponibi-*

lità per la cessione del fabbricato da parte del mandatario anche la diversa operazione negoziale di acquisto di beni mobili e servizi da altro soggetto» (cfr. Cass., 28 gennaio 2020, n. 1852). Sempre in ordine ai criteri per l'individuazione della nozione di accessorietà la Suprema Corte dando risalto al fine perseguito dal cliente- committente ha, altresì, ritenuto che «quando si è in presenza di una pluralità di prestazioni occorre tener conto della complessiva attività economica svolta, ed in particolare, della specifica finalità perseguita, sicché proprio in relazione alla suddetta finalità, una prestazione è da considerarsi accessoria quando non costituisce il fine ultimo, ma il mezzo per il raggiungimento della effettiva finalità economia perseguita» (cfr. Cass., 14 gennaio 2020, n. 419). Così, anche la Corte di Cassazione indugia nella ricerca meticolosa di distinzioni particolari e di dettagli formali delle operazioni ritenendo, ad esempio, circostanza rilevante l'unicità del corrispettivo pattuito dalle parti o la prevalenza delle risorse umane dedicate alla resa dell'operazione principale rispetto a quelle utilizzate per l'operazione accessoria (diffusamente in argomento, si rinvia alle considerazioni di SALVATI A., *Autonoma rilevanza delle operazioni a fini IVA e prestazioni accessorie*, cit.).

2. Dinanzi a tale quadro estremamente frammentario sarebbe opportuno sostenere che l'inesistenza di un fine proprio risulterebbe incompatibile con la causa tipica connessa ad una prestazione assicurativa caratterizzata, invece, da uno scopo preciso ed autonomo ovvero la manlevazione dal rischio che costituisce l'oggetto stesso del negozio (in questi termini, limpidamente, si esprime SALVATI A., *Prestazioni assicurative e accessorietà ai fini IVA*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1163).

Ed è proprio a questa ricostruzione interpretativa che si informa la conclusione, in esame, raggiunta dalla Suprema Corte volta a valorizzare apprezzabilmente e compiutamente il requisito primario indicato dalla giurisprudenza europea attinente la finalità oggettiva e soggettiva delle operazioni.

Argomentando in tal senso, infatti, si sgombra il campo da orientamenti di prassi e di legittimità che, ancorati all'esigenza di integrare criteri di massima con una serie minuziosa di distinguo, scontano un evidente *deficit* in termini di prevedibilità delle decisioni dell'organo giudicante confermando la sussistenza, anche nella giurisprudenza di legittimità, di incertezze interpretative riguardo al perimetro della nozione di accessorietà.

In merito a quest'ultimo profilo, a fronte della mancanza di una definizione tecnica di accessorietà, può comunque notarsi che si tratta di un concetto trasversale a diversi settori dell'ordinamento, dai diritti reali, ai contratti fino alle obbligazioni. Ciò però, come è stato efficacemente rilevato, non implica necessariamente l'impossibilità di elaborare un concetto il più generale possibile (per efficaci considerazioni metodologiche, sul punto., v. SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 2002, 83; PERLINGIERI P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 2006, II, 697 ss.).

In primo luogo è, sicuramente, di immediata percezione che la nozione di accessorio è un concetto di relazione (in tema si veda ALBANO R., voce *Pertinenza*, in *Enc. giur.*, vol. XXIII, Roma, 1991, 3) sicché è più corretto riferirsi al rapporto fra accessorio e principale (e viceversa). Un'ulteriore caratteristica strutturale primaria dell'accessorietà è rappresentata, poi, dal rapporto gerarchico e di dipendenza che lega l'accessorio al principale nel senso che l'accessorio è a servizio del principale, di solito per il perseguimento di uno scopo unitario (cfr. GAMBARO A., *La proprietà*, in IUDICA G. - ZATTI P., a cura di, *Trattato di diritto privato*, Milano, 1990, 30 ss.).

In sintesi, il termine accessorio evoca tre regole logiche prima che giuridiche: la prima è che l'accessorio segue le sorti di un altro elemento che individua il *quid* definibile come principale: *accessorium sequitur principale*; la seconda è che nell'accessorio sembra implicita una differenza di importanza quantitativa sicché l'accessorio sarebbe meno importante del principale; la terza è che l'accessorio è subordinato al principale e funzionalizzato, più o meno strettamente, alla realizzazione dello scopo e delle ragioni proprie del principale. Detta caratteristica è certamente la più importante sia in quanto solo la finalità di realizzare uno scopo comune e perseguire interessi unitari spiega l'attrazione di disciplina esercitata dal principale e sia perché essa, rispetto alle altre caratteristiche, è l'unica indefettibile che consente di ricondurre a sistema il fenomeno (in questi termini e per più ampie considerazioni sul tema, si veda CEOLIN M., *Sul concetto di accessorietà nel diritto privato*, Torino, 2017, 16).

Il termine accessorio, implica, dunque, che vi sia un elemento essenziale sul quale è improntata la disciplina di riferimento ed al quale si conforma il regime dell'operazione accessoria. È, pertanto, importante soffermarsi sulla funzione che l'accessorio svolge per trarne la nozione.

Nel solco di questa impostazione, la Suprema Corte, nella pronuncia in commento, in maniera opportuna non si sofferma nella disamina, spesso foriera di incertezze qualificatorie, dei diversi criteri empirici di volta in volta individuati nella prassi ma si concentra sulla valorizzazione della funzionalità oggettiva e soggettiva delle operazioni valutando, sulla scorta dell'originaria linea ricostruttiva delineata dalla Corte di Giustizia, il nesso funzionale esistente tra le prestazioni e la causa delle operazioni realizzate. In questa prospettiva, andrebbe valorizzata l'accezione della causa come origine, motivo, ragione determinante, trattandosi dell'unico elemento assorbente per stabilire se una prestazione è accessoria ad un'altra.

Pur non entrando nel merito delle ben note difficoltà incontrate dall'interprete nella definizione del concetto di causa (FERRARA F. JR., *Teoria dei contratti*, Napoli, 1940, 127, definisce in maniera emblematica la causa come un «oggetto vago e misterioso») occorre, quindi, superare il concetto di causa in senso oggettivo, intesa quale funzione economico - sociale del negozio (si tratta della formulazione risalente a BETTI E., voce *Causa del negozio giuridico*, in *Noviss. Dig. it.*, III, Torino, 1957, 32 ss.) che conduce l'interprete dell'atto negoziale a pretermettere la valutazione della concreta situazione, delle circostanze pratiche e degli scopi pratici la cui tendenziale persecuzione ha indotto le parti a concludere il contratto (cfr. BIANCA C.M., *Diritto civile*, vol. III, *Il contratto*, Milano, 2000, 363) per soffermarsi invece nell'analisi dell'interesse concretamente perseguito dalle parti nel caso di specie ossia della ragione pratica dell'affare (in tal senso Cass., Sez. Un., sent. 6 marzo 2015, n. 4628).

Senza individuare la funzione economico sociale delle operazioni, sarebbe allora necessario ricercare la "causa" intesa come «lo scopo pratico del negozio, la sintesi, cioè, degli interessi che lo stesso è concretamente diretto a realizzare» (in questi termini cfr. Cass. civ., sez. III, sent. 8 maggio 2006, n. 10490; per la ricostruzione del nucleo fondamentale della concezione della causa "in concreto" per tutti, v. FERRI G.B., *Negozio giuridico*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, XI, Torino, 1994, nonché dello stesso Autore, *Equivoci e verità sul negozio giuridico e la sua causa*, in *Rivista internazionale di filosofia del diritto*, 2008, 2, 171 ss.).

In questa più moderna ricostruzione, la causa integra l'espressione oggettivata delle finalità soggettive che le parti contraenti, attraverso il negozio medesimo, vogliono perseguire. Da tale assetto, dunque, si delinea la nozione di causa alla quale opportunamente la Suprema Corte si riferisce ossia quella di giustificazione razionale della convenzione e, quindi, di ultima e superiore sintesi degli interessi dei soggetti che ad essa hanno dato vita (in tema, si rimanda alle efficaci considerazioni di SACCO R., voce *Causa*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, 2014).

Conclusivamente, si osserva che la via della certezza e della semplificazione seguita dalla Suprema Corte con la pronuncia in commento ha il sicuro pregio di orientare l'interprete nell'individuazione delle diverse ipotesi applicative che, sovente, hanno generato aporie ricostruttive particolarmente evidenti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALBANO R., voce *Pertinenza*, in *Enc. giur.*, vol. XXIII, Roma, 1991, 3
 BETTI E., voce *Causa del negozio giuridico*, in *Noviss. Dig. it.*, III, Torino 1957, 32 ss.
 BIANCA C.M., *Diritto civile*, vol. III, *Il contratto*, Milano, 2000, 363
 COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale, Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000
 CEOLIN M., *Sul concetto di accessorietà nel diritto privato*, Torino, 2017
 FERRARA F. JR., *Teoria dei contratti*, Napoli 1940, 127
 FERRI G.B., *Negozio giuridico*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, vol. XI, Torino, 1994
 FERRI G.B., *Equivoci e verità sul negozio giuridico e la sua causa*, in *Rivista internazionale di filosofia del diritto*, 2008, 2, 171 ss.

- GAMBARO A., *La proprietà*, in IUDICA G. - ZATTI P. (a cura di), *Trattato di diritto privato*, Milano, 1990, 30 ss.
- LOGOZZO M., *Le prestazioni accessorie seguono il regime IVA dell'operazione principale: il caso delle "slot machine"*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 6, 526 ss.
- MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013
- PERLINGIERI P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, Napoli, 2006, II, 697 ss.
- SACCO R., voce *Causa*, in *Digesto disc. priv.*, Sez. civ., 2014
- SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 2002, 83 ss.
- SALVATI A., *Prestazioni assicurative e accessorietà ai fini IVA*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1161 ss.
- SALVATI A., *Autonoma rilevanza delle operazioni a fini IVA e prestazioni accessorie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, X, 367 ss.

La “discrezionalità” dell’agente nella configurabilità dell’omesso versamento IVA a fronte dell’eccessivo rigorismo del giudice di legittimità

Failure to pay VAT: taxpayer’s choice and the strict interpretation of the Supreme Court

(commento a/notes to Cass., 23 gennaio 2023, n. 2613)

GIOVANNA PETRILLO

Abstract

La pronuncia della Suprema Corte in commento, nel confermare l’automatismo per cui la scelta di non pagare l’IVA provverebbe di per sé il dolo, si presta ad una riflessione riguardante i limiti alla punibilità della fattispecie delittuosa dell’omesso versamento IVA nelle ipotesi in cui il contribuente versi in una impossibilità anche meramente relativa di adempiere ai propri obblighi di imposta.

Parole chiave: punibilità, omesso versamento, IVA

Abstract

The article analyses the limits of the punishment of the incriminating case referred to in article 10-ter d.lgs. n. 74/2000, in the hypothesis in which the taxpayer finds it impossible not only absolute but also merely relative to fulfill his tax obligations.

Keywords: punishment, failure to pay, VAT

SOMMARIO: **1.** L’enfatizzazione ad opera del giudice di legittimità dell’esistenza di un obbligo da parte del contribuente di accantonare le somme dovute all’Erario al fine dell’adempimento. - **2.** I limiti del richiamo all’esimente della forza maggiore. - **3.** Una ulteriore via percorribile: le valutazioni in termini di “colpevolezza” ed i relativi *deficit* in termini di “prevedibilità” dell’incriminazione. - **4.** Nota di sintesi.

1. La pronuncia in commento si colloca nel solco di un consolidato *trend* giurisprudenziale volto ad anticipare il disvalore penale della fattispecie di cui all’art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000 riconducendolo non già all’omesso versamento ma al mancato accantonamento (peraltro di fonte extralegale) da parte dell’imprenditore. Ciò ha comportato – considerando sia i diversi profili con cui si manifesta in concreto la crisi di liquidità che l’allargamento della tipicità del delitto in discorso e il conseguente rischio di punire condotte meramente caratterizzate dalla violazione delle regole di buona amministrazione dell’impresa – una sostanziale difficoltà di inquadramento sistematico delle ipotesi di giustificazione incentrate sulle condizioni di illiquidità delle imprese (in argomento, diffusamente, si veda FLORA G., *Non avrai altro creditore all’infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, in *Discrimen*, 9 novembre 2020, 94).

Ed è proprio riguardo alla definizione dei limiti di punibilità delle fattispecie in cui il contribuente versi in una impossibilità non solo assoluta, ma anche meramente relativa di adempiere al proprio obbligo di imposta, che la pronuncia in commento offre alcuni significativi spunti di riflessione in ordine all'attuale formulazione dell'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000 strutturato, come è noto, come reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta, punibile a titolo di dolo generico (sulla configurabilità del dolo generico Cass., Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37425 e n. 37424, cit.; Cass. pen., sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266; Id., 17 gennaio 2013, n. 9578, in *Riv. dir. trib.*, 2013, III, 41 ss.).

Detta prospettazione dell'elemento psicologico finisce, infatti, per ampliare decisamente ed eccessivamente il perimetro della configurabilità dell'illecito tanto da farne fondatamente dubitare della compatibilità con la stessa logica ispiratrice posta a fondamento del D.Lgs. 24 marzo 2000, n. 74 (si veda in tal senso, LANZI A. - ALDOVRANDI P., *Diritto penale tributario*, III ed., 2017, Alphen aan den Rijn, 506).

In questo contesto può inquadrarsi l'*iter* argomentativo seguito, nella fattispecie in esame, dal Supremo Collegio che si è espresso nel senso che, per la configurabilità dell'elemento soggettivo della fattispecie di cui all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000, è sufficiente, stante la struttura di reato omissivo proprio a consumazione istantanea (Cass. pen., sez. III, n. 14595/2018), la consapevolezza di omettere il versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale presentata dall'obbligato, a prescindere dagli intendimenti e dalle condotte successive del debitore.

Ciò premesso, è stato evidenziato che il reato di omesso versamento IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che la società attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti, elemento che rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non può pertanto determinare l'inadempimento dell'obbligo fiscale (il richiamo è a Cass., sez. III, n. 12906/2018).

A fronte di tanto, è stata respinta la tesi difensiva dell'imputato, legale rappresentante di una società, che nel contestare l'affermata esistenza del dolo sosteneva di essersi trovato in una situazione oggettiva di crisi di liquidità, e che la scelta di privilegiare il pagamento degli stipendi dei dipendenti, dei contributi previdenziali e assistenziali e delle ritenute fiscali era avvenuta in funzione della continuità aziendale nella prospettiva di superare le difficoltà economiche e di provvedere all'adempimento dei debiti fiscali.

La Suprema Corte ha in particolare richiamato i suoi precedenti orientamenti (Cass., Sez. Un., sent. 28 marzo 2013, n. 37424, cfr. Cass. pen., sez. III, n. 20266/2014, n. 8352/2014 e n. 16035/2019) volti a ritenere possibile la rilevanza della crisi di liquidità partendo sempre dal presupposto che per escludere la volontarietà della condotta è necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento all'obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico. Nel caso in esame – chiosa il giudice di legittimità –, *«il contribuente ha effettuato una libera scelta, avendo incassato le somme, e non si è trovato in una situazione indipendente dalla sua volontà, ma ha preferito l'inadempimento dell'obbligo tributario, penalmente sanzionato, rispetto a scelte gestionali»*.

Il Supremo giudice ha chiarito, altresì, che ciò che può escludere la responsabilità è solo la forza maggiore di cui all'art. 45 c.p. Detto esimente, tuttavia, sussiste in tutte le ipotesi in cui l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e, per cause indipendenti dalla sua volontà, non ci sia stata la possibilità di impedire l'evento o la condotta antigiuridica (Cass., sez. V, n. 23026/2017).

Proprio perché la forza maggiore postula l'individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, la giurisprudenza di legittimità ha sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare, di per sé, la forza maggiore penalmente rilevante (Cass., sez. III, n. 4529/2007).

Da tanto discende, concludono gli Ermellini, che nel caso in cui, come quello in esame, risulti che l'IVA sia stata effettivamente incassata e che le relative somme non siano state accantonate ma impiegate per autofinanziamento e per altri scopi imprenditoriali *«oltre ad essere provato il dolo, l'autore*

dell'omesso versamento si pone volontariamente nelle condizioni di non uniformarsi alla legge, con la conseguenza che non è invocabile la forza maggiore»

Il disvalore insito nella condotta omissiva considerata viene, pertanto, ricondotto alla materiale disponibilità da parte dell'agente (e, quindi, al mancato accantonamento da parte del medesimo) delle somme destinate all'Erario (sul punto, cfr. SOANA G., *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA* [artt. 10 bis e 10 ter d.lgs 74/2000], in *www.penalecontemporaneo.it*, 7 ottobre 2013) con conseguente trasformazione di un reato di omesso versamento in un reato di mancato accantonamento, il tutto, con un evidente irragionevole spostamento all'indietro del disvalore penale del fatto (in tal senso, FLORA G., *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, cit., 2020).

L'enfaticizzazione dell'esistenza di un obbligo da parte del trasgressore di accantonare le somme dovute all'Erario al fine dell'adempimento e di cercare di reperire risorse attraverso atti di dismissione patrimoniale conduce, pertanto, ad assumere la tendenziale irrilevanza della situazione di crisi (in argomento, si veda FICARI V., *Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore: quid iuris?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 837).

2. La fattispecie analizzata dalla Suprema Corte nel caso in esame, riguarda l'ipotesi in cui il contribuente versa in una impossibilità meramente relativa di adempiere ai propri obblighi di imposta e, pur in presenza di una grave crisi finanziaria dell'azienda, disponendo comunque di liquidità sufficienti ad onorare il proprio debito tributario, preferisce destinare le somme al pagamento dei propri dipendenti per evitare la cessazione definitiva dell'attività economica.

In questo caso appare non semplice sostenere l'assenza della componente volitiva del dolo in quanto una volontà di non adempiere ai propri obblighi tributari, sebbene fortemente limitata, sussiste. Ciò posto, la Suprema Corte, come detto, limita fortemente la rilevanza "esimente" alla "impossibilità" di adempiere per mancanza delle risorse necessarie (*ex multis*, Cass., sez. III, n. 7644/2019; n. 9/2019; n. 39500/2017; n. 38715/2018) richiamando l'applicazione dell'istituto della forza maggiore di cui all'art. 45 c.p. (in argomento, cfr. MANTOVANI F., *Diritto penale, Parte generale*, Padova, 2011, 152 che definisce la forza maggiore come istituto «senza patria». In tema si veda altresì, GIOVANNINI A., *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.*, 2012, 42, 3260, nonché più di recente SALANITRO G., *La forza maggiore nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, II, 70 ss.).

Il Giudice di legittimità si è, infatti, espresso nel senso che la sussistenza di un margine di scelta per l'agente esclude sempre la forza maggiore, conformandosi, così, a quegli orientamenti giurisprudenziali che, pur sostenendo che la crisi economica possa configurare un'ipotesi di forza maggiore, assumono una posizione particolarmente rigida riguardo alla dimostrazione che detta crisi abbia determinato l'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando (*ex multis*, cfr. Cass. n. 25317/2015; Cass. n. 30397/2016; Cass. n. 15235/2017; Cass. n. 1768/2021). In definitiva, pur integrando la situazione di illiquidità o crisi aziendale una circostanza anomala ed estranea all'operatore, sussiste comunque il dovere del contribuente di premunirsi in ordine agli effetti di detto evento (sul punto cfr. Cass., 16 giugno 2021, n. 17027; in dottrina, si veda diffusamente LOGOZZO M., *Le cause di non punibilità*, in GIOVANNINI A. - MARZADURI E. - DI MARTINO A., a cura di, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1461).

La forza maggiore che esclude la *suitas* della condotta, sussiste, pertanto, solo nei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al precetto, costituendo, l'esistenza concreta della possibilità di adempiere comunque all'obbligo tributario l'indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto (si veda, sul punto, Cass., sez. III, sent. 16 aprile 2015 - 8 ottobre 2015, n. 40352).

Orbene, per cercare di scalfire questo granitico orientamento che vuole la sussistenza della scriminante in questione solo quale *vis cui resisti non potest*, ci si potrebbe riferire, considerando che il delitto

di omesso versamento di IVA è funzionale a garantire la riscossione di un tributo di rilevanza europea, all'autonoma nozione di forza maggiore elaborata dalla CGUE la quale ha specificato che la nozione in parola è composta da un elemento oggettivo, che si riferisce a circostanze anormali ed estranee all'operatore, e da uno soggettivo costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze del suddetto evento anormale, adottando misure appropriate senza tuttavia incorrere in sacrifici eccessivi.

Proprio il richiamo a quest'ultimo elemento meriterebbe una riflessione nella misura in cui potrebbe portare a scriminare anche la condotta dell'agente a cui residuerebbe una discrezionalità nell'azione che però determinerebbe sacrifici eccessivi (in tema ampiamente, si veda BOLIS S., *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di un esimente di forza maggiore "vincibile" di derivazione europea*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2021, 1, 38 ss.)

In merito, sul fronte domestico, la Corte di Cassazione nel recepire il formante giurisprudenziale elaborato dalla Corte di Giustizia in tema di forza maggiore, in taluni casi non lo ha riportato fedelmente in ordine alla componente soggettiva dell'esimente (in quanto lo si è limitato alla parte in cui si riconosce la sussistenza dell'esimente in parola nel caso in cui l'agente si adopera per adottare misure appropriate per prevenire l'evento tralasciando però la parte ove ritiene che tali misure non implicino un *sacrificio eccessivo* per l'agente) oppure, pur citandolo in modo corretto (si veda Cass. n. 20389/2020 annotata da INGRAO G., *Anche alle società in house si applicano i ristretti margini di rilevanza della crisi economica e di liquidità, nella prospettiva della non sanzionabilità dell'omesso versamento dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, II, 89 ss.), non è giunta ad una più ampia lettura della causa di forza maggiore inclusiva anche dell'ipotesi in cui all'agente, pur vittima di circostanze esterne imprevedute, residua una pur minima facoltà di determinazione.

Esclusa, tuttavia, la praticabilità di questa soluzione ermeneutica, che seppur apprezzabile, necessiterebbe comunque di un ulteriore contributo tassativizzante della stessa giurisprudenza europea, pare opportuno ricercare soluzioni interpretative alternative (che giocoforza si espongono alle innegabili distonie funzionalistiche discendenti dalla tipizzazione stessa della fattispecie racchiusa nell'art. 10-ter) quanto più possibile protese a garantire il perseguimento dell'interesse fiscale assicurando, allo stesso tempo, un bilanciamento con gli altri interessi costituzionalmente protetti.

Questo non solo considerando la circostanza attenuante comune prevista al n. 1) dell'art. 62 c.p., ai sensi della quale la pena inflitta al reo subisce uno sconto fino a un terzo del suo ammontare laddove quest'ultimo abbia «*agito per motivi di particolare valore morale o sociale*» (circostanza peraltro non riconosciuta nel pronunciamento in commento ma, diversamente, ammessa da Cass. pen., sent. n. 10084/2020, che ha rinvenuto la sussistenza dell'attenuante in parola in capo all'imprenditore che aveva omesso il versamento IVA in favore della liquidazione della retribuzione ai propri dipendenti) ma soprattutto avendo riguardo al profilo della colpevolezza intesa in termini di "effettiva ragionevolezza" del rimprovero mosso dall'ordinamento dinanzi ad un fatto oggettivamente antigiusuridico.

Con la sentenza 13 dicembre 1988, n. 1085 la Consulta sottolinea infatti che «*affinché l'art. 27 primo comma Cost. sia pienamente rispettato e la responsabilità penale sia autenticamente personale, è indispensabile che tutti e ciascuno degli elementi che concorrono a contrassegnare il disvalore della fattispecie siano soggettivamente collegati all'agente (siano, cioè, investiti dal dolo o dalla colpa) ed è altresì indispensabile che tutti e ciascuno dei predetti elementi siano allo stesso agente rimproverabili e cioè anche soggettivamente disapprovati*». Ulteriori importanti indicazioni sono altresì fornite dalla stessa Corte costituzionale con la sentenza 24 luglio 2007, n. 322 nella quale si statuisce che il principio di colpevolezza «*si pone non soltanto quale vincolo per il legislatore, nella conformazione degli istituti penalistici e delle singole norme incriminatrici; ma anche come canone ermeneutico per il giudice, nella lettura e nell'applicazione delle disposizioni vigenti*».

3. A fronte dell'esigenza di riservare l'impunità per l'imprenditore in crisi acuta di liquidità, può, dunque, richiamarsi (con le opportune limitazioni) la dimensione normativa della colpevolezza (in tema cfr. INGRAO G., *Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento dei tributi: quali conseguenze*

sanzionatorie amministrative e penali?, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, I, 17 ss.). Si potrà, in pratica, ragionare sulla configurabilità dello stato di necessità quale scusante operante sul piano della colpevolezza intesa non nella concezione psicologica (cioè della relazione fatto autore in termini di dolo o colpa) ma in termini di valutazione dell'agire in base alla rimproverabilità dell'autore.

Detta ipotesi ricostruttiva si conforma al caso in cui si determina, in capo al contribuente/imputato, un conflitto di doveri entrambi di rilevanza costituzionale: da un lato il dovere di pagare le imposte (in una logica di tutela dell'interesse erariale alla riscossione), dall'altro l'adempimento del dovere di cui agli artt. 41 Cost. (libertà di iniziativa economica privata) e 35 Cost. (tutela dei lavoratori). Il rappresentato conflitto di doveri potrà essere risolto esclusivamente dal giudice sulla scorta di una attenta valutazione della fattispecie posta al suo esame e rimessa, comunque, al suo discrezionale apprezzamento con conseguenti evidenti criticità in termini di prevedibilità dell'incriminazione.

Sempre avendo riguardo alla tematica della legittimazione sostanziale cui riferire la pena intesa nel suo contenuto intrinseco di «*sofferenza legalmente inflitta*» che conferisce rilievo primario al giudizio di colpevolezza (così, PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 822) potrebbe verificarsi, altresì, la praticabilità di un ulteriore orientamento esegetico che reputando non sussistenti gli estremi della forza maggiore e non escludendo il dolo, giunge comunque ad escludere la colpevolezza intesa «*come inesigibilità soggettiva della condotta doverosa omessa*» (in merito si veda Trib. Milano, 15 dicembre 2015, dep. 18 febbraio 2016, n. 13701). Il riferimento sarebbe alla inesigibilità evocativa della categoria delle “scusanti” incentrate sulla non rimproverabilità dell'atteggiamento anti-doveroso della volontà dell'agente la cui “decisione” di agire si è formata sotto la spinta emotiva di circostanze straordinarie condizionanti (in questi termini, v. FLORA G., *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, cit., 96).

Anche il richiamo operato alla categoria giuridica della “inesigibilità”, caratterizzata come è noto da genericità e vaghezza, rischierebbe però di determinare una eccessiva discrezionalità nell'applicazione giurisprudenziale a cui verrebbe rimesso il delicato compito di stabilire quale condotta conforme al precetto è esigibile e quale invece no, in contrasto con i principi del *nullum crimen sine lege* e di uguaglianza (così FLORA G., *Crisi di “liquidità” ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, in *Rass. trib.*, 2014, 4, 906).

Bisogna sempre tener presente, infatti, che la valorizzazione delle condizioni di illiquidità dell'impresa deve essere necessariamente rapportata all'osservanza dei principi di conoscibilità dell'incriminazione e di prevedibilità delle sue conseguenze. In definitiva, è evidente che le valutazioni in termini di “colpevolezza”, purché rispettose della loro corretta collocazione dogmatica, rappresentano un efficace modulo di sintesi delle diverse istanze garantistiche teso a recuperare la logica di un'azione punitiva che assicuri la persistenza e la vitalità dell'impresa da intendersi come valore generale da tutelare. Esse scontano tuttavia con pari evidenza un *deficit*, non di poco conto, in termini di “prevedibilità” dell'incriminazione da parte dei soggetti destinatari considerando la difficoltà dell'interprete nel definire i limiti della punibilità o meno nelle ipotesi considerate.

Sul punto, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo è consolidata nel ritenere che il principio di legalità convenzionale di cui all'art. 7 CEDU si fonda sull'equiparazione tra il diritto di fonte legislativa e quello di creazione giurisprudenziale, sempre che in entrambe le ipotesi, vengano garantite le componenti qualitative della legalità, integrate dall'accessibilità al precetto (*accessibility*) e dalla prevedibilità delle conseguenze giuridiche discendenti dalla propria condotta (*foreseeability*). Nell'ottica della CEDU, infatti, si predilige una concezione della legalità penale tesa a valorizzare l'accessibilità e prevedibilità delle norme indipendentemente dalla legalità-fonte (in argomento, si vedano: VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in PALIERO C.E. - MOCCIA S. - DE FRANCESCO G. - INSOLERA G. - PELISSERO M. - RAMPIONI R. - RISICATO L., a cura di, *La crisi della legalità. Il «sistema vivente» delle fonti penali*, Atti del Convegno dell'Associazione Italiana Professori di Diritto Penale, Napoli 7- 8 novembre 2014, Napoli, 2016, 213-265; MAIELLO V., *Consulta e CEDU riconoscono la matrice giurisprudenziale del concorso esterno*, in *Diritto penale e processo*, 2015, 8, 1019 ss.; ZAGREBELSKY G., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità nella*

materia penale, in MANES V. - ZAGREBELSKY G., a cura di, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 74 ss.; LANZI A., *Error iuris e sistema penale*, Torino, 2018, 139 ss.; SANTANGELO A., *Ai confini tra common law e civil law: la prevedibilità del divieto nella giurisprudenza di Strasburgo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 1, 332 ss.). Da tanto discende che il principio di legalità penale, considerato in una logica europea, amplia la tutela della libertà individuale quale autodeterminazione andando a ricomprendere nella preventiva conoscibilità del rischio penale anche la prevedibilità degli orientamenti della giurisprudenza in merito al reato configurabile ed al relativo trattamento punitivo.

4. Dall'esito dell'analisi compiuta è emerso che la condotta omissiva tributaria considerata, in particolare se avvalorata dall'intento adeguatamente comprovato di provvedere comunque al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, presenta un disvalore difficilmente percepibile dal tessuto sociale e di dubbia conformità alla logica di proporzionalità dello stesso sistema sanzionatorio (riguardo ad un inquadramento del principio di proporzionalità delle limitazioni dei diritti fondamentali inteso in termini di mezzo per assicurare un controllo più incisivo sulla legittimità costituzionale delle scelte di criminalizzazione compiute dal legislatore sulla scorta dei principi di offensività ed ultima *ratio*, si veda RECCHIA N., *Il principio di proporzionalità nel diritto penale. Scelte di criminalizzazione ed ingerenza nei diritti fondamentali*, Torino, 2020; MAZZACUVA F., *Il principio di proporzionalità delle sanzioni nei recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale: le variazioni sul tema rispetto alla confisca*, in *Legislazione penale*, 2020, 12; MANES V., *Principio di proporzionalità. Scelte sanzionatorie e sindacato di legittimità*, in GAROFOLI R. - TREU T., a cura di, *Il libro dell'anno del diritto 2013*, Roma, 2013, 104 ss.).

Alla luce della valenza del richiamato principio non sono, pertanto, per nulla condivisibili quegli orientamenti giurisprudenziali sproporzionatamente aggressivi che la giurisprudenza di legittimità ancora oggi mantiene relativamente al delitto omissivo tributario in oggetto, sulla scorta dei quali il rispetto dei contenuti dell'obbligazione d'imposta deve essere assicurato sempre e comunque anche quando questo viene a determinare una eccessiva compromissione di altri valori ed interessi quali la continuità aziendale o il diritto dei lavoratori a percepire lo stipendio.

In particolare, il pericolo che si corre seguendo il consolidato percorso argomentativo del Giudice di legittimità è di introdurre, ad opera della giurisprudenza, un obbligo – quello dell'accantonamento dell'imposta – che non è previsto normativamente con manifesta lesione del principio costituzionale della riserva di legge in materia penal tributaria (in merito, si vedano le osservazioni di CIPOLLA G.M., *Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA*, in *Giur. comm.*, 2020, 1, I, 166-183) ed evidente rischio di identificare, discostandosi peraltro decisamente dall'originaria architettura del D.Lgs. n. 74/2000, forme di responsabilità oggettiva correlate all'individuazione di condotte non sorrette dal requisito della frode.

Orbene, rispetto alle storture sistematiche che caratterizzano, allo stato, l'impianto dell'illecito in oggetto, ed all'eccessivo rigore della giurisprudenza di legittimità, confermato nella pronuncia in commento, si sono vagliate, nel corso dell'indagine, ipotesi ricostruttive alternative – tese eventualmente a privilegiare il pagamento di altri creditori per evitare la cessazione definitiva dell'attività economica – che, pur perseguendo la meritoria finalità di pervenire a soluzioni più eque, necessariamente richiedono l'apprezzamento di come il conflitto di doveri sia stato “vissuto” nel caso concreto con conseguente evidente impatto in termini di uniformità di trattamento e di prevedibilità.

In conclusione, sarebbe quanto mai auspicabile un intervento del legislatore orientato alla perimetrazione della fattispecie penalmente rilevante avendo esclusivo riguardo alle condotte deliberatamente orientate all'evasione fiscale nel senso del ripristino anche per la disposizione in discorso (allo stato priva del profilo di mendacità e a dolo generico) della finalità fraudolenta. Si recupererebbero, così, omogeneità e coerenza rispetto all'impianto di fondo che caratterizzava *ab origine* la disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 74/2000.

Del resto, la stessa Corte costituzionale, con la sentenza n. 175/2022 - nell'accogliere la questione di legittimità dell'art. 10-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000, formulata dal Tribunale di Monza (l'ord. 27 maggio 2021

può leggersi annotata da GIANONCELLI S., *Omesso versamento di ritenute dichiarate: incostituzionalità del “nuovo” reato per eccesso di delega e violazione del principio di ragionevolezza?*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, III, 48), nella parte in cui sanziona l'omesso versamento non solo di ritenute certificate ma anche di ritenute dichiarate ritenendo sussistente il denunciato eccesso di delega (artt. 76 e 77 Cost.) - ha puntualmente osservato che nella relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo, si evidenziava che il Governo, recependo i principi e criteri direttivi dell'art. 8 L. n. 23/2014, aveva inteso «*ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo*».

In quest'ottica, la sussistenza della finalità fraudolenta sarebbe stata dirimente per distinguere, nel caso in cui il contribuente/imputato abbia deliberatamente programmato l'inadempimento mettendosi nelle condizioni di non adempiere, l'ipotesi in cui alla scelta sia sottesa la volontà del soggetto agente di destinare le somme a spese non inerenti all'esercizio dell'attività imprenditoriale (in questo caso risulterebbero integrati gli elementi della fattispecie incriminatrice) da quella in cui la scelta stessa possa riferirsi alla decisione del soggetto agente di tenere, come nel caso di specie, un comportamento conforme all'esigenza di mantenere in vita l'impresa.

Una soluzione in tal senso avrebbe il sicuro pregio di garantire principi e valori di rilevanza costituzionale quali la libertà di iniziativa economica, della quale il patrimonio aziendale costituisce espressione, ed il diritto al lavoro dei dipendenti.

In conclusione, a conferma della delicatezza e complessità della tematica può richiamarsi la previsione racchiusa nell'art. 18 del disegno di legge delega per la riforma fiscale del 16 marzo 2023 che prevede tra i criteri direttivi relativi alle sanzioni penali quello di attribuire rilievo alle ipotesi di sopraggiunta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendenti da fatti imputabili al soggetto stesso.

Ciò attesta l'esigenza di rivedere gli aspetti relativi alla effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo, come si legge nella relazione illustrativa, «*al fine di evitare che il contribuente debba subire conseguenze penali anche in caso di fatti a lui non imputabili*». L'auspicio è che il legislatore delegato tipizzi le cause di “impossibilità” e, dunque, di esclusione del profilo soggettivo del delitto al metro del richiamato principio di proporzionalità in modo da adeguare la risposta punitiva alla specificità del caso concreto ed ai comportamenti tenuti dal soggetto, consentendo, in tal modo, di operare una distinzione fra fatti aventi disvalore eventualmente diverso.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BOLIS S., *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di un esimente di forza maggiore “vincibile” di derivazione europea*, in www.sistemapenale.it, 4 marzo 2021

CANNIZZARO S., *Omesso versamento di tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 2, 249 ss.

CARACCIOLI I., *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 11, III, 253 ss.

CIPOLLA G.M., *Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA*, in *Giur. comm.*, 2020, 1, I, 166-183

FLORA G., *Crisi di “liquidità” ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, in *Rass. trib.*, 2014, 4, 915 ss.

FLORA G., *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, in *Discrimen*, 9 novembre 2020

FICARI V., *Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore: quid iuris*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 837 ss.

- GIANONCELLI S., *Omesso versamento di ritenute dichiarate: incostituzionalità del “nuovo” reato per eccesso di delega e violazione del principio di ragionevolezza?*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, III, 33 ss.
- GIOVANNINI A., *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.*, 2012, 42, 3253 ss.
- INGRAO G., *Anche alle società in house si applicano i ristretti margini di rilevanza della crisi economica e di liquidità, nella prospettiva della non sanzionabilità dell’omesso versamento dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, II, 89 ss.
- INGRAO G., *Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento dei tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, I, 17 ss.
- INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs “illecito penale personale”*, Rimini, 2016
- LANZI A., *Error iuris e sistema penale*, Torino, 2018
- LANZI A. - ALDOVRANDI P., *Diritto penale tributario*, III ed., Alphen aan den Rijn, 2017
- LOGOZZO M., *Le cause di non punibilità*, in GIOVANNINI A. - MARZADURI E. - DI MARTINO A. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016
- MAIELLO V., *Consulta e CEDU riconoscono la matrice giurisprudenziale del concorso esterno*, in *Diritto penale e processo*, 2015, 8, 1019 ss.
- MANES V., *Principio di proporzionalità. Scelte sanzionatorie e sindacato di legittimità*, in GAROFOLI R. - TREU T. (a cura di), *Il libro dell’anno del diritto 2013*, 2013, 104 ss.
- MANTOVANI F., *Diritto penale, Parte generale*, Padova, 2011
- MAZZA O., *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell’accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi. Relazione al Convegno ‘Diritto tributario e diritto penale’, Università di Bologna, 27 e 28 novembre 2014*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 415 ss.
- MAZZACUVA F., *Il principio di proporzionalità delle sanzioni nei recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale: le variazioni sul tema rispetto alla confisca*, in *Legislazione penale*, 2020, 12
- PADOVANI T., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 814 ss.
- PERINI A., *Crisi di liquidità e reati tributari: l’omesso versamento dell’IVA alla vigilia dell’entrata in vigore de codice della crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, III, 129 ss.
- PERRONE A., *La nuova disciplina dei reati tributari: “luci” ed “ombre” di una riforma appena varata*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 4, III, 61 ss.
- PETRILLO G., *La fattispecie delittuosa dell’omesso versamento IVA: un equilibrio precario fra esigenze di contrasto all’evasione fiscale e logiche di salvaguardia dell’attività di impresa*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2023, 1, 115 ss.
- RECCHIA N., *Il principio di proporzionalità nel diritto penale. Scelte di criminalizzazione ed ingerenza nei diritti fondamentali*, Torino, 2020
- SALANITRO G., *La forza maggiore nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 1, II, 57 ss.
- SANTANGELO A., *Ai confini tra common law e civil law: la prevedibilità del divieto nella giurisprudenza di Strasburgo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 1, 332 ss.
- SOANA G., *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs 74/2000)*, in www.penalecontemporaneo.it, 7 ottobre 2013
- VIGANÒ F., *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in PALIERO C.E. - MOCCIA S. - DE FRANCESCO G. - INSOLERA G. - PELISSERO M. - RAMPIONI R. - RISICATO L. (a cura di), *La crisi della legalità. Il «sistema vivente» delle fonti penali*, Atti del Convegno dell’Associazione Italiana Professori di Diritto Penale, Napoli 7 - 8 novembre 2014, Napoli, 2016, 213-265
- ZAGREBELSKY G., *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo e il principio di legalità nella materia penale*, in MANES V. - ZAGREBELSKY G. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo nell’ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 69-108

Erroneo riporto a nuovo della eccedenza e neutralità dell'IVA

Wrong carryforward of credit and neutrality of VAT

ALESSANDRO ZUCCARELLO

Abstract

Nella prospettiva della Cassazione, la possibilità di recuperare le eccedenze IVA che emergono dalla dichiarazione sconta alcune limitazioni. Quando l'eccedenza sia stata erroneamente riportata a nuovo la Suprema Corte esclude che di essa possa essere chiesto il rimborso dopo il decorso del termine decadenziale biennale per la presentazione delle relative istanze. Questa linea di pensiero sembra contrastare con la neutralità che dovrebbe caratterizzare l'imposta, in particolar modo alla luce delle limitazioni imposte dalla giurisprudenza all'impiego dell'eccedenza, quando le dichiarazioni relative a periodi di imposta successivi non siano state presentate.

Parole chiave: IVA, detrazione, eccedenza, rimborso

Abstract

For the Court of Cassation, the possibility to recover VAT credits that arise from tax return is subjected to certain limits. When the credit has been erroneously carried forward the Supreme Court does not allow a refund request for the same credit after the expiry of the two-year-period within which the refund may be requested. From this perspective arises a conflict with the neutrality principle that must characterize VAT, in particular with regard to the restrictions for the use of VAT credit that come from the jurisprudence, especially when the returns of following tax periods have not been presented.

Keywords: VAT, deduction, tax credit, refund

SOMMARIO: **1.** Il caso deciso. - **2.** Le fattispecie di rimborso nell'IVA. - **3.** Rimborso delle eccedenze e vizi formali delle dichiarazioni. - **4.** Considerazioni conclusive

1. Nell'ordinanza che qui si commenta, la n. 30503 del 18 ottobre 2022, la Corte di Cassazione affronta il tema del rimborso delle eccedenze IVA, risultanti dalla dichiarazione, che siano state riportate a nuovo dal soggetto passivo in senso formale (di qui in avanti soggetto passivo).

A quanto è dato intendere dai fatti esposti, nel 2013 era stata evidenziata nella dichiarazione IVA una eccedenza di imposta, della quale il soggetto passivo chiedeva il riporto a nuovo e non il rimborso. Successivamente, nel dicembre del 2017, il soggetto passivo chiedeva il rimborso della stessa eccedenza e, a tal fine, presentava una istanza di rimborso. L'Amministrazione, però, rifiutava il rimborso e rimaneva soccombente nel giudizio proposto contro il diniego. Risultando soccombente anche in appello, l'Agenzia ricorreva in Cassazione e in questa sede le doglianze presentate dall'Amministrazione trovano accoglimento. A differenza dei giudici di merito, che avevano ritenuto tempestiva l'istanza di rimborso, i giudici di legittimità, riannodandosi ad alcuni precedenti della stessa Corte (vengono citate: Cass., 22 novembre 2018, n. 30168; Id. 22 settembre 2020, n. 19764), ritengono che, non essendo stata espressa la volontà di richiedere il rimborso della eccedenza all'interno della dichiarazione mediante la compilazione del campo RX44 non risulta formulata alcuna richiesta di rimborso e, in conseguenza di ciò,

l'istanza viene ritenuta tardiva, posto che la stessa era stata presentata oltre il termine previsto dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

La soluzione data dalla Suprema Corte potrebbe dirsi ineccepibile dal punto di vista formale. Pur tuttavia residuano dei dubbi circa la compatibilità di tale pronuncia con il principio di neutralità dell'IVA.

L'ordinanza suscita l'interesse di chi scrive non tanto per la soluzione che essa fornisce rispetto al caso concreto, la cui descrizione, peraltro, è niente affatto dettagliata; piuttosto essa costituisce l'occasione per sviluppare alcune considerazioni circa il perimetro entro il quale sia possibile recuperare le eccedenze di imposta nel caso in cui siano stati commessi errori nella compilazione della dichiarazione.

2. Nella disciplina della imposta sul valore aggiunto sono due i casi principali in cui viene previsto il rimborso in favore dei soggetti passivi: quelli di cui all'art. 30 e all'art. 30-ter D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La prima delle due disposizioni individua una fattispecie di rimborso diretta a porre rimedio a quelle situazioni attive dei soggetti passivi IVA che attengono alla fisiologia del meccanismo applicativo del tributo. Siffatta forma di rimborso, infatti, ha ad oggetto le eccedenze che emergono ove l'imposta assolta sulle operazioni passive sia superiore a quella addebitata in rivalsa nell'ambito delle operazioni attive. Quella appena esposta non è, tuttavia, la strada ordinariamente percorribile per il soddisfacimento delle situazioni attive di questo genere. Il comma 1 dell'art. 30 precisa, infatti, che, ove emergano delle eccedenze di imposta, «*il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi*». Appare così evidente che la disposizione individua quale via privilegiata il riporto a nuovo della eccedenza, cui si affianca anche la compensazione di cui all'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Il rimborso, viceversa, rimane confinato ad ipotesi particolari, ad esempio, ove non sia possibile il riporto a nuovo o quando la situazione attiva del contribuente si sia protratta per più anni ovvero, ancora, quando sussista una situazione di costante squilibrio fra le aliquote applicabili alle operazioni attive e quelle applicabili alle operazioni passive.

Resta il fatto che il *favor* verso il riporto a nuovo viene meno ove ricorrano i presupposti per richiedere il rimborso della eccedenza; in questi casi vige piena parità tra i due meccanismi ed il rimborso può dirsi effettivamente alternativo al riporto a nuovo. Fanno eccezione a questa regola generale quelle ipotesi in cui la via della detrazione non può essere intrapresa dal soggetto passivo formale e cioè nei casi di cessazione di attività. Non a caso l'art. 30 specifica che il rimborso possa essere chiesto «*nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività*».

La via del rimborso può essere seguita anche rispetto alle situazioni attive diverse da quelle appena indicate. Sul punto sarebbe necessaria una indagine più approfondita che non può essere compiuta in questa sede. Si precisa comunque che talvolta possono sorgere nell'ambito dell'IVA delle situazioni attive che non attengono alla fisiologia dei meccanismi applicativi. La giurisprudenza in questi casi ha ritenuto applicabile la disposizione dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992 che, come è noto, prevede un termine decadenziale biennale per la presentazione della domanda di rimborso (si veda ad esempio Cass., 31 luglio 2020, n. 16471). Con l'art. 8 L. 20 novembre 2017, n. 167 è stato introdotto nel D.P.R. n. 633/1972 l'art. 30-ter. Tale articolo ripropone in materia IVA quanto previsto dall'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, prevedendo anch'esso un termine decadenziale biennale per il chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta (sul rimborso di cui all'art. 30-ter si vedano ad esempio, SALVINI L., *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1607 ss.; CENTORE P., *Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2307 ss.; SANTIN P., *Le vicende dell'operazione imponible IVA: profili sostanziali e procedurali*, Milano, 2020, 194 ss.). Questo parallelismo tra le due disposizioni induce a interrogarsi sul rapporto che corra tra esse. Ebbene, sembra possibile affermare che la disposizione speciale di cui all'art. 30-ter abbia assorbito il campo di azione che in materia IVA si riconosceva all'art. 21 delle norme sul processo.

Con riferimento alla ordinanza che si commenta può osservarsi che il richiamo all'art. 21 delle norme sul processo, ivi contenuto, si giustifica perché i fatti cui l'ordinanza si riferisce sono avvenuti prima che l'art. 30-ter venisse introdotto.

3. Il dato da cui si intende partire è la particolare attenzione che, nell'ordinanza in epigrafe, viene rivolta ai profili formali della vicenda. La Cassazione non affronta il tema della spettanza del rimborso che era stato contestato dall'Agenzia delle Entrate. Gli ulteriori motivi di ricorso proposti rimangono infatti assorbiti data la fondatezza del primo. Ci si potrebbe chiedere a questo punto se questo rigore sul piano formale sia giustificabile, tenuto conto di quanto già affermato dalla Suprema Corte in altri casi, con riferimento ai profili formali delle dichiarazioni IVA.

A ben vedere, non mancano dei precedenti in cui la Cassazione ha ammesso il rimborso IVA pur in assenza dei requisiti formali. Si tratta di casi diversi da quello in esame che vengono tuttavia richiamati nell'ordinanza. Nel caso di richieste di rimborso delle eccedenze formulate nella dichiarazione, ma non accompagnate dalla presentazione del modello "VR", la Corte ha ritenuto che la mancata presentazione del modello appena menzionato non escluda la nascita di un rapporto credito-debito tra contribuente ed Amministrazione sottoposto a termine di prescrizione decennale, posto che la richiesta di rimborso tempestivamente effettuata nella dichiarazione sarebbe di per sé sufficiente (nell'ordinanza vengono citate Cass., 9 ottobre 2015, n. 20255; Id. 15 maggio 2015, n. 9941; Id. 28 giugno 2018, n. 17151; Id. 18 gennaio 2018, n. 1146; Id. 26 settembre 2019, n. 24006).

Avvicinandosi maggiormente al caso in esame, è possibile richiamare quelle pronunzie che hanno riguardato proprio le ipotesi in cui il contribuente, nel compilare la dichiarazione, abbia erroneamente riportato a nuovo l'eccedenza IVA in luogo della richiesta di rimborso. A tal proposito, la Corte ha ritenuto che in caso di cessazione di attività del soggetto passivo, l'errata richiesta di compensazione della eccedenza IVA non precluda la possibilità di chiedere il rimborso della stessa eccedenza entro il termine di prescrizione decennale (tra le più recenti si vedano Cass., 21 agosto 2020, n. 17495; Id., 5 dicembre 2022, n. 35717). Ad avviso della Cassazione «*in questa evenienza non può disconoscersi il rimborso del credito IVA alla contribuente per aver avanzato richiesta di compensazione (e non di rimborso) in sede di dichiarazione annuale*» (cfr. Cass. n. 35717/2022 cit.). Esplicitando meglio il ragionamento seguito dalla Corte, in caso di cessazione di attività, non potendosi utilizzare l'eccedenza in compensazione, l'unica forma di impiego praticabile dal soggetto passivo è la richiesta di rimborso, dunque, l'eventuale errore di compilazione non inficia la possibilità di richiedere il rimborso tramite istanza esterna alla dichiarazione ed entro il termine di prescrizione.

Sebbene i termini della vicenda non siano descritti nei particolari, è comunque agevole comprendere il ragionamento fatto dalla Corte nell'ordinanza in commento. Non trattandosi di cessazione di attività il contribuente avrebbe potuto comunque utilizzare l'eccedenza nei successivi periodi di imposta e se avesse voluto ottenerne il rimborso avrebbe dovuto presentare una istanza entro il termine di cui all'art. 21 delle norme sul processo.

Sulla applicazione del termine decadenziale biennale nel campo delle eccedenze IVA sarebbe necessaria una indagine approfondita che non può essere svolta in questa sede. Ci si limita solo a richiamare le perplessità manifestate da parte della dottrina circa l'impiego dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992 in questo campo (cfr. LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, II, 146 ss., cui pure si deve il virgolettato riproposto nell'immediato prosieguo). Con riferimento alle maggiori imposte detraibili non risultanti dalle dichiarazioni, si osserva che esse vanno tenute distinte dalle altre situazioni creditorie del contribuente che si fondano sulla assenza di una giustificazione causale del prelievo subito. Le eccedenze, infatti, sono il risultato della «*coesistenza di situazioni soggettive attive e passive nella struttura interna dei singoli tributi e dalla prevalenza [...] del secondo ordine di situazioni rispetto al primo*». E non si trascuri neppure il fatto che le eccedenze IVA possono anche non essere il risultato di versamenti già eseguiti (cfr. BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nella imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000, 74 ss.).

Il ragionamento appena riportato riguarda delle situazioni diverse da quelle esaminate nell'ordinanza. Vi è comunque un aspetto che giustifica anche nel caso in esame le medesime perplessità, ossia l'individuazione del momento a partire dal quale il termine decadenziale decorra. Nell'ordinanza tale termine viene ritenuto pacificamente decorso ma non si precisa quale fosse il momento iniziale di decorrenza. Si potrebbe collegare il termine al momento della presentazione della dichiarazione ovvero, ancora, si potrebbe farlo decorrere a partire dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione (cfr. Cass., 20 agosto 2004, n. 16477). Resta il fatto che queste difficoltà dovrebbero essere tenute in debito conto, nel caso in cui si pensi di sottoporre la domanda di rimborso delle eccedenze IVA al termine decadenziale.

Rispetto agli ulteriori profili oggetto pronuncia in commento sembra opportuno approfondire ulteriormente l'indagine.

4. L'alternatività tra riporto a nuovo e rimborso non esclude che il riporto a nuovo della eccedenza sconti talvolta limiti formali e temporali.

Ci si riferisce in particolar modo alle ipotesi (quale quella che si suppone essere avvenuta nel caso di specie) in cui dopo il riporto a nuovo di una eccedenza nel successivo periodo di imposta non venga presentata la dichiarazione. In questi casi l'orientamento della Cassazione subordina l'utilizzo della eccedenza al rispetto dei termini previsti per l'esercizio della detrazione. Per questa via, l'eccedenza viene considerata quale imposta che non è stato possibile detrarre nel periodo in cui è sorta e la cui detrazione viene rinviata ad un periodo successivo (si vedano ad esempio Cass., 11 agosto 2017, n. 20051; Id. 12 maggio 2022, n. 15060).

Tale orientamento è stato tuttavia criticato dalla dottrina. Infatti si è rilevato che l'eccedenza di IVA detraibile può già considerarsi detratta ed il suo impiego non sconta il termine decadenziale previsto per l'esercizio del diritto di detrazione, sicché la detrazione operata dopo il riporto a nuovo può considerarsi una seconda detrazione *«per il fatto che nella liquidazione di provenienza l'IVA detraibile è stata non solo considerata, ma effettivamente calcolata...»* (cfr. BASILAVECCHIA M., *Omessa dichiarazione e riporto del credito IVA*, in *Corr. trib.*, 2022, 8/9, 718 ss.).

È evidente che nella prospettiva della Corte vengono ristrette inopinatamente le possibilità di recuperare le eccedenze di IVA, ledendo il principio di neutralità dell'imposta per i soggetti passivi in senso formale.

Allora sorge spontanea la seguente domanda: è davvero ragionevole una interpretazione che per un verso consente al soggetto passivo che abbia cessato la propria attività di chiedere il rimborso dell'eccedenza erroneamente riportata a nuovo entro il termine di prescrizione e che per altro verso denega al soggetto passivo che non abbia cessato la propria attività il rimborso dell'eccedenza erroneamente riportata a nuovo pur a fronte delle stringenti limitazioni che la Cassazione frappone all'impiego della eccedenza ove la dichiarazione successiva sia stata omessa?

È ben vero che nelle ipotesi di cessazione di attività viene meno la alternatività fra rimborso e riporto a nuovo, donde risulta facile superare gli ostacoli formali al recupero delle eccedenze. Ma è anche vero che fuori dei casi di cessazione di attività rimangono fermi i limiti all'utilizzo delle eccedenze, introdotti a livello interpretativo dalla Cassazione, che possono compromettere la neutralità dell'IVA.

Nell'attesa dell'auspicata riforma dell'orientamento della Suprema Corte rispetto alla utilizzabilità delle eccedenze riportate a nuovo, sarebbe opportuno minor rigore nella valutazione degli aspetti formali del rimborso, quando risulti che il soggetto passivo ne abbia diritto. Cosa che sarebbe dovuta accadere già nel caso deciso nell'ordinanza in commento, tant'è vero che la stessa Cassazione in casi analoghi ha fornito una soluzione diametralmente opposta (cfr. Cass., 25 febbraio 1998, n. 2063). Del resto la dottrina ha già affermato che per il contribuente *«non opera un principio di tipicità degli atti e una riserva di legge sulle modalità di esternare le proprie pretese, che, invece, gravano sull'azione impositiva dell'Amministrazione»* (cfr. CONTRINO A., *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il "colpo di grazia" della sentenza delle SS. UU. N. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 661).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nella imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000

BASILAVECCHIA M., *Conseguenze dell'omissione della dichiarazione IVA sul riporto del credito alle annualità successive*, in *Corr. trib.*, 2015, 4, 281 ss.

BASILAVECCHIA M., *Omessa dichiarazione e riporto del credito IVA*, in *Corr. trib.*, 2022, 8/9, 715 ss.

CENTORE P., *Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2307 ss.

CONTRINO A., *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il "colpo di grazia" della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 653 ss.

FICARI V., *La dichiarazione*, in *Imposta sul valore aggiunto*, a cura di TESAURO, Torino, 2001, 457 ss.

LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, II, 146 ss.

SALVINI L., *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1607 ss.

SANTIN P., *Le vicende dell'operazione imponible IVA: profili sostanziali e procedurali*, Milano, 2020

TESAURO F., *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1979, 1466 ss.

XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

Divisione ereditaria: collazione di beni donati in vita e imposta di registro

Inheritance division: collation of assets donated during life and registration tax

(commento a/notes to Cass., sez. V, 27 gennaio 2023, n. 2588)

SIMONE GHINASSI

Abstract

Con la sentenza n. 2588/2023, adeguandosi alle plurime sollecitazioni dottrinali in tal senso, la Cassazione muta orientamento in tema di collazione di beni donati in vita e imposta di registro per riconoscere rilevanza, anche ai fini fiscali, alla collazione: ciò sulla base dell'argomentazione, fondata principalmente sul disposto dell'art. 53 Cost., secondo la quale condurrebbe a una tassazione non conforme al principio di capacità contributiva non tener conto, ai fini fiscali, del regime civilistico che impone al convivente di imputare alla propria quota il *donatum*.

Parole chiave: divisione ereditaria, collazione, imposta di registro

Abstract

With sentence no. 2588 of 2023, adapting to the multiple doctrinal solicitations in this sense, the Cassation changes its orientation on the subject of collation of assets donated during life and registration tax to recognize relevance, also for tax purposes, to the collation: this on the basis of the argument, founded mainly on the provisions of art. 53 of the Constitution, according to which it would lead to a taxation that does not comply with the principle of ability to pay not to take into account, for tax purposes, the civil regime which requires the sharer to attribute the donatum to his share.

Keywords: contract of inheritance division, collation, registration tax

La sentenza in commento (sez. V, 27 gennaio 2023, n. 2588) torna dopo poco meno di due anni su un argomento già affrontato e risolto in termini esattamente opposti da Cass., sez. V, ord. 27 aprile 2021, n. 11040.

La fattispecie esaminata è molto semplice e frequente. Risulta infatti assai comune che il defunto abbia effettuato in vita liberalità dirette o indirette a favore dei futuri eredi; questi ultimi pertanto, se figli o coniuge del *de cuius*, quando dopo la morte del donante andranno a stipulare un atto di divisione ereditaria con gli altri eredi, legittimi o testamentari, «devono conferire ai coeredi tutto ciò che hanno ricevuto dal defunto per donazione direttamente o indirettamente, salvo che il defunto non li abbia da ciò dispensati» (art. 737, comma 1, c.c.). Ovviamente, precisa il secondo comma del predetto art. 737 c.c., la dispensa non produce effetti se non nei limiti della legittima.

Tale procedimento, definito dal legislatore “collazione” (così è intitolato il Capo II del Titolo IV, libro II, c.c. in oggetto), avviene per i beni mobili mediante “imputazione”, ossia imputando alla propria quota il valore dei beni donati all’epoca dell’apertura della successione (art. 750 c.c.), mentre per

i beni immobili, a scelta del condividente, o mediante conferimento degli stessi in natura o mediante imputazione, sempre avendo riferimento al valore del bene all'epoca di apertura della successione (art. 746 c.c.).

Orbene, se il procedimento divisionale apparirebbe del tutto chiaro dal punto di vista civilistico, lo stesso non varrebbe a fini fiscali in quanto l'Amministrazione finanziaria, con l'avallo prima dell'ultima sentenza in commento della Suprema Corte, ha sempre ritenuto l'irrilevanza ai predetti fini della collazione civilistica, fondando il proprio assunto, precipuamente, sul disposto dell'art. 34, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), ai sensi del quale la «*massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dall'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione*».

Invero, poiché il bene donato in vita non è compreso della base imponibile soggetta ad imposta di successione, non sarebbe possibile dare rilevanza ai fini fiscali al valore dello stesso, computandolo nella massa da dividere, da ciò discendendo che l'assegnazione a taluno degli eredi di beni che eccedono la propria quota ereditaria (c.d. "quota di diritto"), calcolata tenendo conto del solo *relictum* e non anche del *donatum*, determinerebbe l'esistenza di un conguaglio fiscale fittizio, tassabile ai sensi dell'art. 34, commi 2 e 3, TUR.

Nella fattispecie elementare di *relictum* pari a 100 e *donatum* in vita ad altro coerede di 100, l'assegnazione divisionale dell'intero *relictum* a favore dell'erede non donatario, perfettamente legittima ai sensi degli artt. 737 ss. c.c., determinerebbe invece ai fini fiscali l'assoggettamento a tassazione dell'intera predetta somma di 100, con l'aliquota proporzionale degli atti traslativi (9% o 15%) e non di quelli dichiarativi 1%; e ciò, si ripete, alla stregua di (fittizio) conguaglio.

Come accennato, la Suprema Corte nel precedente arresto del 2021 aveva sposato *in toto* l'orientamento ministeriale, fondando la propria conclusione sul citato disposto letterale dell'art. 34 TUS che appare individuare l'imponibile delle divisioni ereditarie nell'«*asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione*». E ciò ancorché in motivazione la Suprema Corte operasse una certa confusione concettuale, sostenendo che la collazione civilistica troverebbe spazio, ai fini fiscali, tramite l'istituto del "coacervo" di cui all'art. 8, comma 4, TUS. Risulta al contrario evidente che trattasi di istituti assolutamente distinti tra loro sia dal punto di vista sostanziale ed effettuale sia da quello della rispettiva sfera applicativa: civilistica, quanto alla collazione, meramente fiscale, quanto al coacervo. Senza poi considerare che la medesima Suprema Corte, con giurisprudenza ormai consolidata a seguito delle due sentenze gemelle 6 dicembre 2016, n. 24940 e 16 dicembre 2016, n. 26050, ritiene tacitamente abrogato ad opera della L. n. 342/2000 il predetto art. 8, comma 4, regolante il coacervo ai fini dell'imposta di successione (sia consentito rinviare sulla questione a GHINASSI S., *Il coacervo delle donazioni pregresse*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettive di riforma*, in NEQTEPA, 2020, 2, 126 ss.).

Orbene, la sentenza in esame muta radicalmente orientamento, adeguandosi alle plurime sollecitazioni dottrinali in tal senso e riconoscendo rilevanza, anche ai fini fiscali, alla collazione sulla base dell'argomentazione fondata principalmente sul disposto dell'art. 53 Cost., in quanto condurrebbe ad una tassazione non conforme al principio di capacità contributiva non tener conto, ai fini fiscali, del regime civilistico, che impone al condividente di imputare alla propria quota il *donatum*.

Si legge invero nella sentenza: «*In tal modo il coacervo tra donatum e relictum (già, come detto, escluso ai fini dell'imposta di successione) viene si recuperato, ma: in forza di un istituto di portata generale (la collazione) esperibile non solo ai fini dell'azione di riduzione, ma ogniqualvolta si renda necessario ricostruire l'asse ereditario, il che supera l'obiezione dell'Amministrazione secondo cui delle donazioni in vita non potrebbe tenersi conto ai fini in esame sol perché relative a beni non ricompresi nella massa ereditaria da dividere, in quanto estranei al patrimonio del de cuius al momento della successione*».

A tale argomentazione la dottrina che da ultimo ha trattato del tema ha correttamente aggiunto che il precedente indirizzo contrario della Suprema Corte risultava incongruo con l'orientamento, per certi versi opposto (e forse eccessivamente lato), relativo ai conguagli divisionali, in base al quale gli stessi

non avrebbero rilevanza, purché rientranti nei limiti del valore della quota di diritto, ancorché corrisposti con somme non comprese dall'asse oggetto di divisione (v. sul punto TASSANI T., *Profili fiscali della divisione*, in NEQTEPA, cit., 149-151 e, tra le più recenti, Cass., sez. V, ord. 27 gennaio 2022, n. 2378).

Ed in effetti sarebbe veramente incongruo e contraddittorio ipotizzare un fittizio conguaglio divisorio in caso di collazione da parte di uno dei condividenti di beni donati in vita dal *de cuius*, ove poi invece si nega (forse troppo benevolmente) l'esistenza di un conguaglio tassabile perfino nel caso in cui lo stesso sia corrisposto con somme estranee all'asse ereditario.

Ancora si può osservare, a sostegno dell'orientamento giurisprudenziale in commento, che tale interpretazione della normativa risulta coerente con il canone, particolarmente utile e denso di risvolti applicativi in tema di imposta di registro, in base al quale, in mancanza di espresse deroghe da parte del legislatore fiscale, la norma tributaria, ove assuma ad elementi costitutivi della fattispecie istituiti di altre branche dell'ordinamento, debba essere in linea di principio applicate in coerenza con il significato e la portata che detti istituti assumono nell'ordinamento di derivazione (v. per tutti RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 104-105).

Principio che tra l'altro, in tema di imposta di registro, risulta espressamente enunciato nell'art. 20 TUR, sempre che a tale norma voglia attribuirsi il suo reale significato e non quello, frutto di derive giurisprudenziali fortunatamente oggi molto ridimensionate, che la hanno in passato considerata una sorta di norma antielusiva (cfr. FEDELE A., *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, II, 14 ss. e MASTROIACOVO V., *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in DELLA VALLE E.- FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 243 ss.

Pertanto, anche sotto tale aspetto, non vi è motivo che la rilevanza fiscale della collazione possa essere reputata diversa da quella civilistica; cioè, come giustamente osserva la Suprema Corte, al precipuo fine di tassare l'effettiva manifestazione di capacità contributiva risultante dagli effetti dell'atto soggetto a registrazione.

Non si può dunque che aderire al più recente orientamento giurisprudenziale, oggetto della presente nota, solo auspicandosi che, al fine dell'adeguamento allo stesso da parte dell'amministrazione finanziaria, non si rendano necessarie decine e decine di ulteriori decisioni conformi (come è avvenuto per il *trust* e come invece non è ad oggi ancora avvenuto per il coacervo) o addirittura l'intervento delle Sezioni Unite.

Resta solo un ultimo aspetto da precisare, ossia, nell'ottica qui condivisa della rilevanza anche fiscale della collazione delle liberalità effettuate in vita a favore di alcuno dei condividenti, quale debba essere considerata la base imponibile della divisione. Ciò, in particolare, al fine di stabilire se la più mite aliquota dell'1% prevista dall'art. 3, Tariffa, parte prima, TUR per gli atti aventi effetti dichiarativi (quale, quanto meno a fini fiscali, è a tutt'oggi reputata la divisione; cfr. anche su tale aspetto TASSANI T., *op. cit.*, 145-148), debba essere applicata solo sul *relictum*, ovvero non tenendo conto del valore del bene oggetto di collazione, od anche sul *donatum*.

Anche su tale aspetto la motivazione della sentenza in esame appare chiara ed illuminante in quanto, nel sancire la rilevanza della collazione al fine dell'imposizione fiscale della divisione ereditaria, precisa che ciò avviene «*nell'ambito di un'operazione di riunione fittizia e per imputazione avente immediata incidenza sulla massa comune e non sulla base imponibile dell'imposta di registro applicabile all'atto di divisione*».

Val quanto dire che, ai fini della determinazione dell'imponibile, solo il valore del *relictum* deve essere considerato e tassato.

Così il cerchio si completa e si chiude, nel senso di attribuire rilevanza alla collazione (per imputazione) ai fini della tassazione della divisione ereditaria, ma ciò nell'ottica, coerente con la dinamica civilistica, della c.d. riunione fittizia. Pertanto il valore dei beni oggetto di collazione viene fittiziamente considerato al fine di ricostruire i lotti dei condividenti e, così facendo, di evitare che si evidenzino conguagli fiscali inesistenti, ma non costituisce oggetto della base imponibile assoggettata ad imposta di

registro, in quanto in realtà il bene non viene attribuito al dividendo attraverso l'atto di divisione, ma è già stato allo stesso attribuito in vita dal defunto attraverso la liberalità oggetto di collazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CANNIZZARO S., *La divisione nell'imposta di registro. Collazione ed emersione di conguagli fiscalmente rilevanti*, in *Notariato*, 2012, 5, 589 ss.
- FEDELE A., *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, II, 14 ss.
- FORMICA F., (voce) *Divisione nel diritto tributario*, in *Dig. dir. priv., sez. comm.*, V, Torino, 2007, 90 ss.
- GHINASSI S., *Il coacervo delle donazioni pregresse*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettive di riforma*, in *NEΩTEPA*, 2020, 2, 126 ss.
- MASTROIACOVO V., *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, 243 ss.
- PISTOLESI F., *Commento art. 34 TUR*, in MARONGIU G. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, vol. IV, Milano, 2011, 836 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 104-105
- SALANITRO G., *Divisione con collazione nell'imposta di registro tra codice civile e norme tributarie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 18 aprile 2023 e in questo fascicolo
- TASSANI T., *Profili fiscali della divisione*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettive di riforma*, in *NEΩTEPA*, 2020, 2, 145 ss.

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

Divisione con collazione nell'imposta di registro, tra codice civile e norme tributarie

Division with collation in the registration tax, between civil code and tax rules

GUIDO SALANITRO

Abstract

La Cassazione, sconfessando l'orientamento consolidato dell'Agenzia delle Entrate, riconosce che, nel determinare il rapporto tra quota di diritto spettante e quota di fatto attribuita in sede di divisione ereditaria, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, occorre considerare anche il valore delle donazioni collazionate.

Parole chiave: imposta di registro, contratto di divisione ereditaria, collazione

Abstract

The Corte di Cassazione, disavowing the consolidated orientation of the Revenue Agency, recognizes that, determining the relationship between the rightful share and the share de facto attributed in the inheritance division, for the purposes of applying the registration tax, the value of the collated donations should be also considered.

Keywords: Registration Tax Act, contract of inheritance division, collation

SOMMARIO: **1.** Il fatto. - **2.** La tesi dell'Agenzia delle Entrate. - **3.** Le norme. - **4.** La decisione della Cass. civ., sez. V, 27 gennaio 2023, n. 2588. - **5.** Il coordinamento delle norme tra codice civile e disciplina tributaria.

1. Un notaio riceve una divisione ereditaria nella quale si procede ad imputazione alla quota a sé spettante ad opera della condividente donataria dei beni da lei ricevuti a titolo di donazione, con prelievo, ad opera dei restanti condividenti, di quote superiori a quelle di diritto del *relictum*. In altri termini, si stipula una normale divisione con collazione per imputazione delle donazioni effettuate in vita dal *de cuius* a favore di taluno dei condividenti, atto ordinariamente disciplinato dal codice civile ma poco frequentemente concluso formalmente nella prassi proprio per ragioni fiscali.

Il notaio, infatti, applica l'aliquota nella misura del 1%, in applicazione dell'art. 3 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, relativo agli atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura. Norma pacificamente applicabile alle divisioni anche alla luce dell'art. 34 del medesimo D.P.R., per il quale la divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente a quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. Il legislatore tributario, infatti, ha almeno parzialmente accolto la tesi della natura dichiarativa della divisione, senza dar rilievo alle opposte teorie che talvolta emergono nel diritto civile, salvo appunto eventuali

eccedenze tra quota di diritto spettante e quota di fatto attribuita e le c.d. masse plurime (che qui non interessano).

L'Agenzia delle Entrate notifica al notaio un avviso di liquidazione con il quale richiede (verosimilmente applicando l'aliquota del 9% relativo ai trasferimenti immobiliari) la maggiore imposta dovuta per la presenza di una divergenza tra le quote di fatto e le quote di diritto derivante proprio dall'(incauta) applicazione dell'istituto della collazione. L'Agenzia ravvisa infatti un conguaglio a favore della donataria che, se non si considera quanto ha ricevuto in donazione, risulta avere una quota inferiore a quella degli altri conviventi. In altri termini, riscontra, nell'ambito della divisione, una vendita e vi applica la relativa aliquota.

2. Per l'Agenzia delle Entrate, infatti, «*l'istituto della collazione non rileva in alcun modo nella determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote d'imposta. I beni donati non rientrano pertanto nelle masse ereditarie e non possono considerarsi esistenti in data di apertura della successione. Le quote di diritto verranno calcolate sulla base del valore dell'asse ereditario netto*» (ris. 12 maggio 1987, n. 250249). Con la conseguente applicazione dell'art. 34, comma 2, per il quale i conguagli superiori al 5% del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza. In altri termini, il valore delle quote di diritto non deve comprendere il valore dei beni oggetto di collazione, con la conseguenza che ogni volta che si applica l'istituto della collazione si ha una differenza con le quote di fatto. E con la conseguenza pratica che si cerca spesso di non fare emergere la collazione nella divisione formale.

3. La tesi dell'Agenzia può, a prima vista, apparire totalmente infondata, soprattutto nell'ottica del "civilista" che non comprende quando il notaio suggerisce di non far emergere le collazioni.

Bisogna, però, riconoscere che si tratta di tesi che ha sicuramente un suo apparente fondamento testuale. Infatti il citato art. 34, al secondo periodo statuisce che «*la massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, e nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti*». E l'art. 8 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni) prevede che il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni della stessa legge, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri. Il valore globale netto dell'asse ereditario, peraltro, è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari.

In altri termini, dal combinato disposto delle due norme sembra desumersi che il valore dei beni donati rilevi solo ai fini della determinazione delle aliquote (disposizione ormai superata dalle innovazioni successive ma formalmente mai abrogata) e che l'asse ereditario sia costituito dai soli beni esistenti alla data di apertura della successione. Con la conseguenza che in caso di collazione il valore dei beni donati fa inevitabilmente saltare la corrispondenza tra quote di fatto e quote di diritto (e quindi il notaio meno incauto farà in modo di non evidenziarle). Né ci aiutano i precedenti testi normativi: sia il previgente art. 32 D.P.R. n. 634/1972, che nelle due versioni pro-tempore vigenti, prevedeva che la massa comune è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dei beni esistenti alla data di apertura della successione; e nella precedente formulazione si disponeva che la massa comune fosse costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto; l'art. 48 del Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, a sua volta stabiliva che «*Le assegnazioni che hanno luogo nelle divisioni di beni mobili od immobili tra comproprietari o fra soci, non sono considerate traslative della proprietà dei*

beni rispettivamente assegnati, quando ciascun convivente riceve una quota che corrisponda ai diritti che realmente gli spettano. Parimente non sono considerate traslative di proprietà le assegnazioni, che, entro i limiti delle rispettive quote, vengono fatte ad un convivente, di beni immobili esistenti nell'asse comune, e ad un altro convivente di beni mobili, rendite, crediti e denari che fanno parte dello stesso asse. Questa disposizione si applica nelle divisioni di eredità quando i mobili, le rendite, i crediti ed i denari assegnati risultino denunziati nel loro preciso ammontare per la tassa di successione». E più o meno la stessa dizione dell'art. 8 era il precedente art. 7 D.P.R. n. 637/1972.

Pertanto, procedendo con un esempio, se l'asse ereditario netto vale 90, gli eredi sono tre, hanno diritto ad un terzo ciascuno in base alle norme del codice civile, e uno ha ricevuto una donazione del valore di 30, gli altri due prenderanno beni per il valore di 40 e chi ha ricevuto la donazione beni per il valore di 10. Nella logica del codice civile, ciascuno ha ricevuto tra *relictum* e *donatum* un valore di 40, nella logica dell'Agenzia è come se un convivente avesse venduto beni per il valore complessivo di 20 agli altri due eredi, con conseguente conguaglio a suo favore.

4. Nonostante la posizione dell'Agenzia, fatta propria da alcune decisioni della Cassazione (da ultimo Cass. civ., sez. V, ord. 27 aprile 2021, n. 11040), il notaio rogante e destinatario dell'avviso di liquidazione presenta ricorso (in base a quel particolare procedimento per il quale l'imposta principale è recuperata con apposito atto notificato al solo notaio e non alle parti, in conformità alla disciplina degli artt. 3-bis ss. D.Lgs. n. 463/1997).

E, ancor più "stranamente" (considerato che spesso si adegua ai consolidati orientamenti dell'amministrazione), la Cassazione, con la sentenza della sez. V civile, 27 gennaio 2023, n. 2588, accoglie l'istanza del notaio (tecnicamente rigettando il ricorso dell'Agenzia, visto che la Commissione tributaria aveva dato ragione al pubblico ufficiale, e compensando le spese di lite), con una sentenza che ben riassume le diverse posizioni e che, sulla scia di un precedente conforme del 2021 (Cass. civ., sez. V, ord. 3 agosto 2021, n. 22123), sembra aprire definitivamente la strada ad una diversa interpretazione più coerente con il codice civile.

La Cassazione ricorda alcune decisioni (v. la citata Cass. n. 11040/2021, l'ordinanza 16 ottobre 2018, n. 25929; la sentenza 10 aprile 2006, n. 8335) per le quali «*l'istituto della collazione non rileva in alcun modo nella determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote d'imposta*». E l'esclusione delle donazioni pregresse si giustificerebbe in ragione del fatto che ai fini della (richiamata) imposta di successione, la base imponibile: «*è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni*» (e fin qui il ragionamento è perfettamente condivisibile, come vedremo il valore del *donatum* non si assoggetta all'imposta dichiarativa). Ma con il risultato che: «*in sede di divisione ereditaria, la differenza tra la quota determinata senza tener conto del donatum e quella risultante a seguito dell'aggiunta dei beni oggetto di collazione dal donatario deve considerarsi conguaglio*».

In senso opposto la Cassazione ricorda il precedente n. 22123/2021, per il quale l'art. 34 TUR, prevedendo che la massa comune sia costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, «*va interpretato in accordo con la disciplina civilistica, nel senso di comprendere i beni del compendio successorio tenendo conto anche del valore delle donazioni collazionate e con imputazione dei debiti secondo quanto prescritto dall'art. 724 c.c.; pertanto la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione deve essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione*»; con l'opposto risultato pratico per cui: «*l'assegnazione dell'unico bene rimasto nell'asse ereditario a un convivente, se il relativo valore coincide con la sua quota di diritto sull'intera massa, non comporta l'emersione di conguagli né tantomeno l'imposizione di alcunché secondo le regole della vendita*».

Precisiamo subito che è condivisibile che il valore delle donazioni rilevi ai fini della determinazione del rapporto tra quote di fatto e quote di diritto, meno condivisibile l'idea che la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione debba essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione. E in realtà la stessa Cassazione n. 22123/2021 in un passo successivo e finale dell'ordinanza afferma che «*l'imposta di registro troverà applicazione sulla parte effettivamente caduta in successione*».

La Cassazione argomenta, in primo luogo, che il criterio letterale non appare conferente in quanto - il richiamato D.Lgs. n. 346/1990, art. 8, comma 4, benché non espressamente abrogato in sede di nuova istituzione dell'imposta, è stato, tuttavia, ritenuto implicitamente superato in quanto testualmente ed inequivocabilmente riferito («*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*») alla sola applicazione di un sistema progressivo di aliquote (non anche del diverso parametro della franchigia) già precedentemente eliminato (art. 69 L. n. 342/2000) e sostituito con un prelievo ad aliquote percentuali fisse per grado di parentela, in rapporto alle quali la già richiamata funzione antielusiva del coacervo tra *relictum* e *donatum* non avrebbe ragion d'essere.

Venuto meno il richiamo *ex art. 34 cit.* alla base imponibile dell'imposta di successione, deve soccorrere il criterio civilistico *ex art. 737 c.c.* che invece «*impone l'obbligo della collazione al fine di riequilibrare in sede di apertura della successione gli assetti patrimoniali alterati dalle donazioni poste in vita dal de cuius*».

La Cassazione ricorda, inoltre, che se non si tenesse conto delle donazioni, l'imposta di registro sulla divisione ereditaria verrebbe a colpire un disavanzo tra quota di fatto e quota di diritto che non è significativo né rivelatore dell'attribuzione di una ricchezza supplementare, quanto soltanto della riconduzione ad equilibrio e parità delle porzioni del patrimonio del *de cuius* rispettivamente e definitivamente assegnate ai condividenti. Pertanto, soltanto l'opzione interpretativa che muova dalla imputazione delle donazioni alla massa comune da dividere soddisfa il cardine costituzionale di cui all'art. 53 Cost., allineando inoltre il regime fiscale a quello civilistico di obbligatoria imputazione all'asse ereditario da dividere (salva dispensa nei limiti della quota disponibile) delle donazioni eseguite in vita dal *de cuius*, *ex art. 724 c.c.*

In tal modo il coacervo tra *donatum* e *relictum* viene sì recuperato, ma nell'ambito di un'operazione di riunione fittizia e per imputazione avente immediata incidenza sulla massa comune e non sulla base imponibile dell'imposta di registro applicabile all'atto di divisione; - in forza di un istituto di portata generale (la collazione) esperibile non solo ai fini dell'azione di riduzione, ma ogniqualvolta si renda necessario ricostruire l'asse ereditario, il che supera l'obiezione dell'Amministrazione secondo cui delle donazioni in vita non potrebbe tenersi conto ai fini in esame sol perché relative a beni non ricompresi nella massa ereditaria da dividere, in quanto estranei al patrimonio del *de cuius* al momento della successione.

5. La decisione della Cassazione n. 2588/2023 appare più decisa di quella, pur conforme, n. 22123/2021, perché esclude senza incertezze il *donatum* dal calcolo della base imponibile della divisione. Entrambe, però, lasciano insoddisfatti nella misura in cui sembrano ispirate, come spesso accade in materia di tributi "notarili", a principi civilistici. Sembra quasi che la Cassazione dica che si applica il codice civile in luogo delle norme tributarie, ed in questo caso il "gioco è facile" a causa del mancato coordinamento delle diverse discipline delle imposte di registro e di successione che si sono stratificate (forse sarebbe meglio dire accavallate) negli anni (quasi ammettendo che prima delle modifiche la tesi dell'Amministrazione finanziaria fosse corretta). Infatti, la Corte (giova riportare di nuovo alcuni passi) assume che «*Il rinvio operato dall'art. 34 TUR all'imposta di successione non può non risentire del fatto che la disciplina di quest'ultima è stata fatta oggetto, com'è noto, di varie e non sempre lineari riforme e stratificazioni normative e che, in particolare, la norma che dovrebbe fungere da parametro di riferimento (l'art. 8 comma 4 TUS) è stata privata di ogni pratica e complessiva rilevanza (implicita abrogazione) per il venir meno, a seguito del superamento normativo del regime impositivo proporzionale, della finalità prettamente antielusiva che essa perseguiva*»; e che «*soltanto l'opzione*

interpretativa che muova dalla imputazione delle donazioni alla massa comune da dividere soddisfi il cardine costituzionale di cui all'art. 53 Cost., allineando inoltre il regime fiscale a quello civilistico di obbligatoria imputazione all'asse ereditario da dividere (salva dispensa nei limiti della quota disponibile) delle donazioni eseguite in vita dal de cuius, ex art. 724 c.c.». E facendo proprio quanto sostenuto dal precedente conforme del 2021, dove è scritto che «venuto sostanzialmente meno il richiamo ex art. 34 cit. alla base imponibile dell'imposta di successione, deve soccorrere il criterio civilistico ex art. 737 c.c. che invece "impone l'obbligo della collazione al fine di riequilibrare in sede di apertura della successione gli assetti patrimoniali alterati dalle donazioni poste in vita dal de cuius [...]»».

Ma come abbiamo visto, il variare delle norme non è significativo a partire da quelle del 1923.

E quindi vanno forse trovate altre ragioni per cercare di giungere alla stessa conclusione, ricordando fin da subito che fin dal 1987, quando è uscita la risoluzione prima citata, la dottrina ha contestato la risoluzione dell'Agenzia, in un contesto normativo tributario alquanto stabile.

Se si guarda l'art. 34, senza dare per scontata la lettura dell'Amministrazione finanziaria, gli unici punti fermi sono che il legislatore non riconosce la minore tassazione con l'aliquota degli atti dichiarativi (1% in luogo del 9%) in presenza di masse plurime (tranne nel caso in cui l'ultimo acquisto di quote derivi da successione a causa di morte), quando vi sono conguagli ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, e quando vi è differenza tra quota di diritto spettante e quota di fatto attribuita. In tutte le formulazioni della disposizione non compare mai il fenomeno della collazione, silenzio dal quale non appare necessario desumere alcun significato. È vero che si fa riferimento all'asse ereditario netto, o in precedenti versioni all'insieme dei beni esistenti al momento dell'apertura della successione, ma questo riferimento serve a determinare la base imponibile dell'imposta, tant'è che non si riscontra una disposizione specifica nell'art. 43, rubricato base imponibile. E sotto questo aspetto, non rileva la collazione dei beni donati, che non saranno soggetti all'aliquota dell'1% perché già soggetti all'imposta sulla donazione. Quanto, invece, al rapporto tra quota di fatto e quota di diritto la norma non esclude espressamente la rilevanza della collazione. Può certamente leggersi la norma nel senso sostenuto dall'Agenzia delle Entrate; è, però, preferibile prendere atto che in una divisione scritta bene, e conforme al codice civile che non prevale sulle norme tributarie ma va applicato in eguale misura (peraltro è il codice civile che detta le quote di diritto), i beni donati (attraverso il metodo dell'imputazione, ma direi anche con quello della collazione in natura) rilevano nella formazione delle quote dando equivalenza tra le stesse e consentendo la giusta distribuzione dei beni tra gli eredi (salvo ovviamente diverse determinazioni che portino di fatto ad attribuzioni non conformi alle quote di diritto). In altre parole, dà rilevanza al valore dei beni donati il coordinamento tra le norme tributarie e le norme civilistiche che non prevalgono su quelle fiscali "confuse" e poco "lineari" (e neanche soccorrono le stesse) ma indicano le quote di diritto spettanti e i termini e i requisiti della collazione.

Una divisione con collazione delle donazioni non è una vendita, né per il diritto civile né per il diritto tributario né, e soprattutto, per il senso comune, non ricevendo ciascun erede più di quanto gli spetta (e senza bisogno di scomodare la Costituzione e la capacità contributiva).

La decisione della Cassazione, quindi, va accolta con favore (anche se puntualizzando che è conforme al diritto tributario, che non è poco lineare e non ha bisogno di soccorso) ed è auspicabile che l'Agenzia delle Entrate prenda atto di questo nuovo orientamento, che a questo punto sembra consolidato, dando le relative istruzioni agli uffici e consentendo ai notai di far emergere con tranquillità le collazioni nei loro atti pubblici.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMADIO G., *Funzione distributiva e tecniche di apporzionamento nel negozio divisorio, Contratto di divisione e autonomia privata*, Atti del Convegno tenutosi a Santa Margherita di Pula, 30-31 maggio 2008 (n. 4/2008), in *I quaderni della Fondazione italiana per il Notariato*, Milano, 2008, 4, 28 ss.

- CANNIZZARO S., *La divisione nell'imposta di registro, collazione ed emersione di conguagli fiscalmente rilevanti*, in *Notariato*, 2012, 5, 589 ss.
- CLO' M., *La rilevanza della collazione ai fini dell'imposta di registro sugli atti di divisione ereditaria (Nota a: Cassazione civile, 03 agosto 2021, n.22123, sez. trib.)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, 4, 120 ss.
- FEDELE A., *La collazione e l'imposta di registro sulla divisione*, in *Rass. trib.*, 1987, III, 1459 ss.
- FORMICA F., *Divisione nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv., Sez. comm.*, Torino-Milano, 1990, vol. V, 97 ss.
- MARZO S.F., *Divisione ed imposta di registro, tra diritto civile e diritto tributario*, in *Notariato*, 2020, 4, 444 ss.
- MONDINI A., *Note in tema di collazione e imposta di registro*, in *Il Foro Italiano*, 2019, vol. 144, fasc. 3, 173 ss.
- NOTARO F., *Ancora sull'art. 34, comma 1, del testo unico della legge del registro*, in *il fisco*, 1994, 27, 6477 ss.
- PETTERUTI G., *Divisione. Individuazione della massa nelle ipotesi successorie e non successorie. Riflessi delle assegnazioni sulla configurabilità di conguagli fittizi*, Studio n. 24-2015/T del Consiglio Nazionale del Notariato, in www.notariato.it
- PICCOLO A., *Tassazione ai fini del registro della divisione ereditaria: contano le precedenti donazioni?*, in *il fisco*, 2022, 27, 2677 ss.

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla ricognizione di debito

The United Sections on the measure of the registration tax to be applied to the recognition of debt

(commento a/notes to Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682)

NICOLÒ ZANOTTI

Abstract

Le Sezioni Unite sono intervenute nel tentativo di risolvere il contrasto giurisprudenziale inerente alla corretta misura dell'imposta di registro da applicare alla ricognizione di debito ed hanno stabilito che la scrittura privata non autenticata che abbia carattere meramente ricognitivo di una situazione debitoria certa, non avendo contenuto patrimoniale, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa solo in caso d'uso. In considerazione delle rilevanti conseguenze economiche che possono gravare sul contribuente, è da apprezzare la posizione assunta dalla Suprema Corte, che ha fatto buon governo dei principi giuridici che regolano la materia.

Parole chiave: imposta di registro, ricognizione di debito, dichiarazione di scienza, imposta fissa, caso d'uso

Abstract

The United Sections have intervened in an attempt to resolve the jurisprudential conflict concerning the correct measure of the registration tax to be applied to the recognition of the debt and have established that the non-authenticated private deed that has a merely recognition nature of a certain debt situation, having no patrimonial content, is subject to a fixed amount of registration tax only in case of use. In consideration of the significant economic consequences that may weigh on the tax payer, the position taken by the Supreme Court is to be appreciated, as it has ensured good governance of the juridical principles that regulate the matter.

Keywords: registration tax, recognition of debt, declaration of science, fixed tax, case of use

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità. - **3.** L'atto di ricognizione di debito nel diritto civile. - **4.** Gli aspetti fiscali. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. Con la sentenza 16 marzo 2023, n. 7682 (per un primo, breve commento a caldo nella rubrica "Recentissime dalla Cassazione Tributaria", in questa *Rivista*, v. CONTRINO A., *Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciogliono il nodo e colgono nel segno, retro*, 20 aprile 2023), le Sezioni Unite hanno inteso risolvere il contrasto giurisprudenziale inerente alla corretta misura dell'imposta di registro da applicare all'atto di ricognizione di debito, che, di frequente, viene utilizzato nel procedimento monitorio per ottenere un decreto ingiuntivo, stabilendo che la scrittura privata non autenticata che abbia carattere meramente ricognitivo di una situazione debitoria certa, non avendo contenuto patrimoniale, è soggetta ad imposta fissa di registro solo in caso d'uso.

La Suprema Corte ha, altresì, precisato che il deposito di un documento a fini probatori in un procedimento contenzioso non costituisce "caso d'uso" in relazione all'art. 6 D.P.R. n. 131/1986. In con-

siderazione del minor grado di complessità di questo secondo principio, che appare conforme al tenore letterale della norma richiamata, il prosieguo della trattazione sarà dedicato alla prima questione. Questa, infatti, assume un rilievo centrale anche per il fatto che assai spesso l'Ufficio, in mancanza di un'espressa previsione legislativa, procede a liquidare l'imposta di registro sul riconoscimento di debito oscillando arbitrariamente tra le molteplici aliquote previste dal TUR. Tale *modus procedendi*, da un lato rende incerta la determinazione dell'imposta che sarà dovuta al momento dell'emissione del decreto ingiuntivo; dall'altro, qualora alla tassazione proporzionale dell'atto giudiziario sia affiancata quella, ugualmente proporzionale, del sotteso atto di ricognizione, può generare conseguenze economiche anche molto onerose per il contribuente.

L'incertezza interpretativa è dipesa dal fatto che l'atto di ricognizione di debito non è specificamente richiamato nella Tariffa allegata al TUR, pertanto, a causa della sua natura controversa, sono sorti dubbi sulla categoria nella quale dovesse essere inquadrato. Il legislatore della riforma non ha, infatti, riprodotto quanto a suo tempo disposto dal previgente R.D. n. 3269/1923, il cui art. 28 della Tariffa, All. A, disciplinava espressamente la fattispecie, assoggettandola all'imposta proporzionale, con un'aliquota del 1,5%. Tale mancata menzione trova ragione nella diversa struttura che ha assunto la Tariffa, poiché con il D.P.R. n. 634/1972, al fine di garantire una semplificazione del sistema, si è preferito individuare undici macro-categorie di atti e fatti imponibili, anziché riproporre la precedente elencazione casistica delle fattispecie, suddivise in 141 articoli (FRANSONI G., *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 968). Ne è derivato un aumento delle controversie aventi ad oggetto la corretta determinazione dell'imposizione da applicare a quelle figure (come il riconoscimento di debito) per le quali risulta difficile stabilirne l'intrinseca "natura", difettando un chiaro approdo giurisprudenziale circa il loro oggetto e gli effetti prodotti.

2. Un primo filone giurisprudenziale (Cass. n. 24107/2014 e Cass. n. 17808/2017), a lungo condiviso anche dagli Uffici finanziari (ris. min. n. 241239/1984), ha ravvisato nella ricognizione di debito un'autonoma fonte di obbligazione e, quindi, l'ha inquadrata nel perimetro applicativo della norma residuale di cui all'art. 9, parte I, della Tariffa, che si riferisce agli "*atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*", che scontano una tassazione proporzionale nella misura del 3%, con la registrazione dell'atto in "termine fisso".

Siffatta interpretazione non mi pare però apprezzabile (cfr. CONTRINO A., *Commento all'art. 3, Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131*, in MARONGIU G. (a cura di), *Comm. breve leggi trib.*, Tomo IV, Padova, 2011, 1016 ss.; PAPPÀ MONTEFORTE V., *La ricognizione di debito nell'imposta di registro*, in *Notariato*, 2011, 2, 232 ss.; PURI P., *Evoluzioni giurisprudenziali in tema di tassazione ai fine del registro del riconoscimento di debito*, in *Studio del Consiglio Nazionale del Notariato*, n. 118-2018/T, 1 ss.), poiché, da un lato, presuppone una modificazione nella sfera patrimoniale delle parti coinvolte, suscettibile di valutazione economica, che difficilmente si concilia con gli effetti prodotti da un atto di riconoscimento; dall'altro, sembra configgerne con le intenzioni del legislatore della riforma, che ha ommesso qualsiasi riferimento all'operazione di ricognizione, mostrando così di voler adottare un diverso approccio rispetto al passato.

Un secondo orientamento (Cass. n. 12432/2007; Cass. n. 16829/2008; Cass. n. 3379/2020; Cass. n. 17869/2021) ha affermato che il riconoscimento di debito, enunciato nel decreto ingiuntivo, non ne divide la natura condannatoria, anche nel caso in cui non contenga un espresso riferimento al sottostante rapporto fondamentale e, perciò, non sia possibile verificare se sia stata già versata l'imposta ad esso collegata; l'istituto andrebbe così inquadrato tra quegli atti che, pur modificando l'assetto degli interessi coinvolti, producono effetti meramente dichiarativi, da sottoporre a registrazione in "termine fisso" con aliquota dell'1%, ex art. 3 della Tariffa, parte I (URICCHIO A.F., *Commento all'art. 3 Tariffa, prima parte, T.U.R.*, in D'AMATI N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 482).

Anche tale lettura non pare esente da critiche, in quanto la ricognizione possiede un valore meramente confermativo di un preesistente rapporto, già definito in tutti i suoi elementi, capace di produrre effetti esclusivamente processuali. Gli atti di "natura dichiarativa", nelle intenzioni del legislatore tribu-

tario, sembrano, invece, essere quelli che, pur non determinando una modificazione dei profili strutturali delle situazioni giuridiche coinvolte, possono comunque produrne un'innovazione, che si esprime attraverso un rafforzamento, una specificazione o un affievolimento del precedente assetto di interessi, senza mutarne il contenuto sostanziale (CONTRINO A., *Note sulla nozione di 'atto di natura dichiarativa' nel tributo di registro*, in *Rass. trib.*, 2011, 3, 663; UCKMAR V. - DOMINICI R., *Registro [imposta di]*, in *Nov. Dig. it.*, XV, Torino, 1986, 584).

Tra le posizioni tese a sottoporre il riconoscimento di debito ad imposizione proporzionale, merita menzione anche un ulteriore orientamento (CTP Perugia, 7 gennaio 2010, n. 7) che, nell'intento di trovare una soluzione volta a graduare razionalmente la percentuale della tassazione, ha ritenuto che la fattispecie possa essere inquadrata nell'art. 6 della Tariffa, parte I, che applica l'imposta nella misura dello 0,50% a quelle operazioni (cessioni di crediti, compensazioni, rimesse di debiti e quietanze) che appaiono collegate da un comune effetto economico *latu sensu* estintivo dell'obbligazione.

La Corte di Cassazione, infine, in alcune recenti pronunce (Cass. n. 481/2018 e Cass. n. 15268/2021), sostanzialmente condivise anche dalle Sezioni Unite, ha affermato che la ricognizione di debito sarebbe una mera "dichiarazione di scienza" (e non di "volontà"), che si limita a dare evidenza dello *status quo* dei rapporti giuridici già in essere, "cristallizzandoli" a livello probatorio, senza variare la realtà preesistente. La fattispecie dovrebbe, quindi, essere ricondotta all'art. 11, della Tariffa, parte I, che assoggetta ad imposta fissa gli atti "non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", in quanto non vengono in rilievo profili economici (cfr. NASTRI L., *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, 604; BUSANI A., *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 972).

3. A monte del contrasto giurisprudenziale che ha sollecitato l'intervento le Sezioni Unite, esiste l'oggettiva difficoltà dell'interprete nell'individuare la natura giuridica di un atto dai contorni oggettivamente indefiniti. Occorre, quindi, valutare attentamente le indicazioni provenienti dall'art. 1988 c.c. (SPADA P., *Cautio quae indiscrete loquitur: lineamenti funzionali e strutturali della promessa di pagamento*, in *Riv. dir. civ.*, 1978, I, 684), a mente del quale la ricognizione dispensa colui a favore del quale è fatta dall'onere di dimostrare il rapporto fondamentale. Malgrado la collocazione della norma tra i negozi giuridici fonte di obbligazione, non sembra, infatti, che la previsione possa produrre effetti obbligatori, limitandosi a richiamare i concetti di onere della prova, rapporto fondamentale e prova contraria, che inducono a ritenere che la dichiarazione in esame, derogando alla regola generale dell'art. 2697 c.c., realizzi una semplice astrazione processuale priva di conseguenze sul piano sostanziale (GRAZIANI C.A., *Promessa di pagamento e ricognizione di debito*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, 2; ORESTANO A., *Le promesse unilaterali*, in *Trattato Cicu - Messineo*, Milano, 2019, 213).

Il dibattito sulla natura giuridica della ricognizione di debito può essere, perciò, sostanzialmente ricondotto a due indirizzi fondamentali: il primo ritiene che il riconoscimento rappresenti una dichiarazione di scienza, produttiva di effetti meramente probatori rilevanti sul terreno processuale (FURNO C., *Promessa di pagamento e ricognizione di debito [a proposito dell'art. 1988 c.c.]*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, 113; MIRABELLI G., *L'atto non negoziale nel diritto privato*, Napoli, 1955, 358); il secondo, lo colloca tra le manifestazioni di volontà e, più precisamente, tra i negozi di accertamento (NICOLÒ R., *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione*, in *Ann. Univ. Messina*, Messina, 1934-1935, 384; CARNELUTTI F., *Note sull'accertamento negoziale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1940, 4). Occorre, altresì, segnalare l'opinione minoritaria (DI MAJO A., *Le promesse unilaterali*, Milano, 1989, 109) che ravvisa nell'istituto un'autonoma fonte dell'obbligazione, produttiva di effetti costitutivi capaci di dare avvio ad un processo di relativa autonomia rispetto alla sua fonte.

Tale ultima tesi muove dal presupposto che la legge consentirebbe di degradare il rapporto fondamentale a semplice titolo giustificativo (o causa) della nuova obbligazione nascente dal negozio di riconoscimento; sicché la dichiarazione assumerebbe di per sé stessa la funzione di "fatto costitutivo" della prestazione, dotata di valore sostanziale. Questa interpretazione non sembra possa essere condivisa, poiché il riconoscimento, anche in mancanza di un riferimento al titolo costitutivo, è pur sempre carat-

terizzato da una struttura unilaterale che, senza nulla togliere o aggiungere, si limita a formalizzare una realtà giuridica di cui è già certa l'esistenza (GAZZONI F., *Manuale di Diritto privato*, Napoli, 2019, 700) e che potrà essere utilizzata a proprio favore dalla controparte, se non vi è prova della sua inesistenza o invalidità.

Maggiori consensi ha incontrato la tesi che qualifica la ricognizione come un negozio di accertamento, caratterizzato dall'efficacia dichiarativa e retroattiva (GIORGIANNI M., *Accertamento [negozio di]*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, 233); questo tipo di negozio, tuttavia, costituisce lo strumento per definire una determinata situazione giuridica preesistente o presupposta, eliminando lo stato di incertezza attraverso una dichiarazione vincolante ed irretrattabile. Il riconoscimento prescinde, invece, dalla ricorrenza di una situazione di dubbio e consente al dichiarante di sottrarsi dalle conseguenze di quanto ha costituito oggetto della propria asserzione, semplicemente fornendo la prova dell'esistenza di una sua difformità rispetto al rapporto giuridico sottostante (MINERVINI E., *Il problema dell'individuazione del negozio di accertamento*, in *Rass. dir. civ.*, 1986, 613); la parte non è, infatti, vincolata a quanto riconosciuto in merito alla situazione iniziale. La ragione principale per cui si dubita che il riconoscimento sia un negozio (SCALISI V., *Negozio astratto*, in *Enc. Dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 70) sta, quindi, nella circostanza che il debitore, riconoscendosi tale, sarà costretto ad adempiere solo se non riuscirà a provare l'inesistenza del debito. Tale dichiarazione, infatti, nulla aggiunge all'obbligazione precedente, ma riflette una regola giuridica preesistente, operando una *relevatio ab onere probandi* a favore del destinatario, che potrà far valere il proprio credito senza bisogno di dimostrare quale sia il titolo del rapporto e l'intento perseguito dal suo autore.

Sembra maggiormente apprezzabile, quindi, la tesi che qualifica il riconoscimento come una semplice dichiarazione di scienza, considerato che l'art. 1988 c.c., utilizzando le espressioni «*dispensa dall'onere di provare*» e «*si presume fin a prova contraria*», dimostra di aderire ad una concezione squisitamente probatoria della figura, di segno negativo (GALGANO F., *Il negozio giuridico*, in *Tratt. Dir. civ. comm. Cicu - Messineo*, Milano, 1988, 200); il fenomeno, infatti, non fissa né accerta in alcun modo la situazione giuridica preesistente, ma si riduce ad offrire al creditore uno strumento per giungere più facilmente alla soddisfazione del proprio credito.

L'atto ricognitivo deve, infine, essere tenuto distinto anche dalla confessione stragiudiziale di cui all'art. 2730 c.c., poiché il riconoscimento ha ad oggetto diritti e non la verità di fatti confermativi di un rapporto obbligatorio sottostante (VOMERO F., *Distinzione tra confessione e ricognizione del debito*, in *Nuova giur. civ.*, 2005, 3, 570). Si giustifica, quindi, la diversa efficacia processuale attribuita alla ricognizione, che può essere contestata dal debitore semplicemente dimostrando la sua non rispondenza al vero. L'accostamento alla confessione può, semmai, essere utile per contestare quell'opinione che ha tratto la natura negoziale del riconoscimento dal fatto che, nella pratica, il suo esercizio può realizzare un vero e proprio atto di disposizione, nel caso in cui contenga una dichiarazione non veritiera che non si riesca a superare con la prova contraria. Vero è, infatti, che è indiscussa la natura di dichiarazione di scienza della confessione, anche nel caso in cui questa si riferisca ad una circostanza non rispondente al vero (menzognera), che rappresenti il presupposto per ottenere una sentenza “ingiusta” (GRANELLI C., *Confessione e ricognizione nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, III, Torino, 1988, 437). Altrettanto deve dirsi per il riconoscimento, poiché l'attore non ha l'onere di allegazione del rapporto fondamentale che, salvo prova contraria, si assume aprioristicamente come esistente, valido ed efficace, anche se dovesse essere stato “inventato”; non per questo si può sostenere la natura negoziale della ricognizione.

4. Alla luce della descritta idoneità del riconoscimento a produrre effetti sostanziali, innovativi della realtà giuridica, e della connessa inclinazione ad agire solo sul piano processuale, dispensando l'attore dall'onere della prova, occorre ora chiedersi se tale fattispecie sia suscettibile di realizzare una modificazione nella sfera patrimoniale e, conseguentemente, sia espressione, quale idoneo fatto indice di forza economica, di una particolare attitudine alla contribuzione. La conformità all'art. 53 Cost. di quello che il legislatore assume essere l'effetto giuridico imponibile è attestata, infatti, dall'esistenza di

un sostrato economico emergente dall'atto oggetto di registrazione (GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, 439).

Invero, ai sensi dell'art. 20 D.P.R. n. 131/1986, l'applicazione dell'imposta di registro richiede di individuare il presupposto impositivo nel complessivo assetto d'interessi desumibile dall'atto presentato per la registrazione, senza che si possa attribuire rilievo alcuno agli elementi acquisiti *aliunde* (FRANSONI G., *Continua la saga dell'art. 20 dell'imposta di registro*, in www.fransoni.it, 2022); e ciò rappresenta il portato dell'acceso dibattito protrattosi per anni attorno alla corretta interpretazione della suddetta previsione, poi modificata dalle Leggi di Bilancio 2018 e 2019, e dei recenti interventi della Consulta (Corte cost. n. 158/2020 e Corte cost. n. 39/2021), che hanno inteso riaffermare la sua tradizionale natura "di imposta d'atto". Ne deriva che, nella qualificazione giuridica dell'atto sottoposto a registrazione, non è consentito rinviare a profili extra-testuali e ad atti connessi, al fine di individuarne il contenuto economico complessivo; deve, infatti, aversi riguardo agli elementi inerenti al documento da registrare, rilevando esclusivamente il suo contenuto giuridico e non anche eventuali condotte abusive, che potranno, semmai, essere contestate ai sensi dell'art. 10-*bis* L. n. 212/2000 (MELIS G., *Art. 20 del registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la consulta scrive il lieto fine* in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, II, 237).

Ebbene, anche nella determinazione della misura dell'imposta da applicare alla figura della ricognizione, non pare possibile superare in via giurisprudenziale la percepita inadeguatezza del tributo di registro, la cui struttura è rimasta praticamente immutata nel tempo. Muovendo dall'attuale impianto normativo, sembra incontestabile che questa entrata colpisca gli effetti giuridici dell'atto in sé, senza che si possano considerare gli elementi interpretativi esterni all'atto stesso. Solo qualora si riconosca alla dichiarazione rilasciata, indipendentemente dal *nomem iuris* adoperato, un contenuto difforme da quello meramente ricognitivo di una situazione debitoria preesistente, potrà valutarsi l'applicazione di una diversa misura dell'imposta. Ne esce confermata l'idea che la ricognizione debba essere valutata in base alla natura della dichiarazione, a prescindere dagli interessi economici oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti. Ed infatti, l'atto soggetto a registrazione deve essere scrutinato indipendentemente dalle caratteristiche del programma negoziale, verificando quali siano gli effetti giuridici che l'atto stesso è potenzialmente idoneo a produrre e che, come sopra dimostrato, consistono nella dispensa del creditore dall'onere di provare il rapporto fondamentale. Tali effetti devono poi essere qualificati, al fine di ricondurli ad uno dei "tipi" delle voci di Tariffa, nel cui alveo sono ricomprese le varie categorie di atti.

Tanto premesso, sembra senz'altro da escludere l'applicazione diretta della disciplina di cui all'art. 22 TUR, inerente all'enunciazione di atti scritti e contratti verbali, in quanto essa rappresenta sostanzialmente una misura di contrasto all'elusione, per il caso in cui i contraenti richi amino all'interno di un atto successivo disposizioni contenute nel cosiddetto "atto enunciato" che, pur essendo già stato concluso, non è stato registrato (BUSANI A., *La 'enunciazione' di atti scritti e contratti verbali*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1379 ss.). Gli atti cui si riferisce la ricognizione sono, invece, (o almeno avrebbero dovuto essere) già stati sottoposti ad imposta; se non lo sono stati, non è attraverso l'applicazione dell'art. 22 TUR che è possibile risolvere la questione, in quanto la norma attiene all'imposizione dell'atto enunciato (il titolo costitutivo dell'obbligazione) e non di quello enunciante (la ricognizione) che, come dimostrato, rappresenta una dichiarazione di scienza e, come tale, non prevede la presenza dell'altra parte del rapporto fondamentale sottostante, in mancanza della quale l'enunciazione degrada a semplice riferimento al titolo originario, fiscalmente irrilevante.

Muovendo dalla suddetta qualificazione giuridica della ricognizione di debito, occorre quindi verificare l'applicabilità del citato art. 3, parte I, della Tariffa, che deve intendersi riferito a quegli atti che producono "effetti" dichiarativi; e, al riguardo, si ricorda come gli atti meramente ricognitivi non sono in grado di porre fine allo stato d'incertezza sulla portata o sull'esistenza del rapporto giuridico fondamentale. Gli atti con effetti dichiarativi, invece, pur senza intervenire sulla struttura e sul contenuto sostanziale della situazione preesistente, comportano comunque una trasformazione del suo stato giuridico, specificando il diritto che ne è oggetto o eliminando lo stato di incertezza (FALZEA V., *Efficacia giuridica*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, 494).

Una conferma indiretta del fatto che sembri più corretto applicare alla ricognizione di debito l'imposta fissa di registro potrebbe rintracciarsi nell'art. 30, comma 1, TUR, che rappresenta una norma di carattere generale volta ad evitare effetti di doppia imposizione per una serie di figure (ratifica, convalida e conferma) che presentano la comune caratteristica di intervenire su di un precedente negozio che ha già scontato il tributo. Questa previsione può, quindi, considerarsi sintomatica dell'esigenza che l'imposta di registro sia applicata in misura fissa a tutti quegli atti che rappresentano un duplicato di un atto precedente, confermandone i suoi effetti (CONTRINO A., *Gli atti "innominati" a contenuto patrimoniale nell'imposizione di registro: profili ricostruttivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 2, I, 170), così come si verifica per la ricognizione di debito.

Un secondo elemento a supporto di tale ricostruzione può essere individuato nella *ratio* sottesa alla Tariffa allegata al TUR che, in conformità al principio di capacità contributiva, esprime una gerarchia tra le varie categorie di atti oggetto d'imposizione, graduando razionalmente la percentuale delle aliquote applicate in forza della manifestazione di ricchezza rivelata dagli effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione (CONTRINO A., *Note sulla nozione di 'atto di natura dichiarativa' nel tributo di registro*, cit., 663). Risulta così giustificabile il diverso regime impositivo tra gli atti con effetti dichiarativi, capaci di rafforzare, affievolire o specificare una situazione preesistente e, perciò, in qualche modo di trasformarla, e quelli meramente ricognitivi che, generando effetti squisitamente probatori, si limitano a riprodurla e certificarla, senza nulla aggiungere o togliere. Proprio in forza di questa gerarchia, può ritenersi, quindi, che, se alla rimessione del debito, che rappresenta un fatto estintivo dell'obbligazione diverso dall'adempimento, l'art. 6, della Tariffa, parte I, applica l'aliquota dell'0,50%, non sia adeguatamente proporzionata un'imposizione maggiore per una figura (la ricognizione di debito) che ha ugualmente ad oggetto la regolamentazione dei reciproci rapporti di debito/credito, in assenza di un incremento patrimoniale.

Seguendo un criterio di omogeneità tra gli atti sussumibili nelle singole voci di Tariffa, si potrebbe, semmai, tentare di equiparare l'imposizione dell'atto di ricognizione a quella inerente al rilascio della quietanza, alla quale il citato art. 6 applica l'aliquota dello 0,50%. Sul piano sostanziale, sembra, infatti, che possano, per molti versi, essere assimilati gli effetti giuridici prodotti dai due tipi di atti, rappresentando anche la quietanza una dichiarazione di scienza con la quale il creditore attesta l'avvenuto pagamento di un'obbligazione e, per l'effetto, agevola il *solvens* sul piano della prova dell'adempimento (CHESSA C., *L'adempimento*, Milano, 1996, 153).

5. La dichiarazione con carattere realmente ricognitivo pare, quindi, possa essere inquadrata in quella voce di Tariffa, con funzione residuale, che contempla gli atti non aventi prestazioni a contenuto patrimoniale, limitandosi a cristallizzare, a livello probatorio, rapporti giuridici già esistenti. Sembrano da respingere quelle interpretazioni che intendono applicare una tassazione proporzionale, in quanto si andrebbe a realizzare una duplicazione dell'imposizione rispetto al precedente atto riconosciuto. Basandosi sugli effetti giuridici prodotti dal riconoscimento e nonostante l'abbandono della c.d. "analogia" di Tariffa, potrebbe, semmai, valutarsi un'equiparazione con la percentuale d'imposizione minima prevista per la quietanza, avente *eadem ratio*, trattandosi anche in questo caso di una dichiarazione attraverso la quale il soggetto afferma la propria consapevolezza in ordine ad una situazione a sé sfavorevole.

Quanto detto rende per molti versi irrilevante il fatto che, se il rapporto fondamentale rientra nel campo di applicazione dell'IVA, la dichiarazione ricognitiva sarà comunque da tassare in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività iva-registro, previsto dall'art. 40 TUR (FEDELE A., *Appunti in tema di alternatività IVA-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, I, 479). I discordanti precedenti giurisprudenziali intervenuti in argomento confermano comunque l'incertezza che ha caratterizzato il regime impositivo applicabile, ai fini del registro, alla ricognizione del debito, quando il rapporto fondamentale non è soggetto ad IVA. In considerazione delle rilevanti conseguenze economiche che possono gravare sul contribuente, soprattutto nell'ipotesi in cui sia costretto ad azionare il riconoscimento in sede monitoria, è perciò da apprezzare la posizione assunta dalle Sezioni Unite, che hanno fatto buon governo dei principi giuridici che regolano la materia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BUSANI A., *La 'enunciazione' di atti scritti e contratti verbali*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1379 ss.
- BUSANI A., *L'imposta di registro*, Milano, 2009
- CARNELUTTI F., *Note sull'accertamento negoziale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1940, 3 ss.
- CHESSA C., *L'adempimento*, Milano, 1996, 153).
- CONTRINO A., *Commento all'art. 3, Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131*, in MARONGIU G. (a cura di), *Comm. breve leggi trib.*, Tomo IV, Padova, 2011, 1016 ss.
- CONTRINO A., *Gli atti "innominati" a contenuto patrimoniale nell'imposizione di registro: profili ricostruttivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 2, I, 161 ss.
- CONTRINO A., *Note sulla nozione di 'atto di natura dichiarativa' nel tributo di registro*, in *Rass. trib.*, 2011, 3, 662 ss.
- CONTRINO A., *Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciogliono il nodo e colgono nel segno*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 aprile 2023 e in questo fascicolo
- DI MAJO A., *Le promesse unilaterali*, Milano, 1989
- FALZEA V., *Efficacia giuridica*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, 432 ss.
- FEDELE A., *Appunti in tema di alternatività IVA-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, I, 479 ss.
- FRANSONI G., *Continua la saga dell'art. 20 dell'imposta di registro*, in www.fransoni.it, 2022
- FRANSONI G., *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 955 ss.
- FURNO C., *Promessa di pagamento e ricognizione di debito, (a proposito dell'art. 1988 c.c.)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, 90 ss.
- GALGANO F., *Il negozio giuridico*, in *Tratt. Dir. civ. comm. Cicu - Messineo*, Milano, 1988, 120 ss.
- GAZZONI F., *Manuale di Diritto privato*, Napoli, 2019
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961
- GIORGIANI M., *Accertamento (negozio di)*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, 227 ss.
- GRANELLI C., *Confessione e ricognizione nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, III, Torino, 1988, 431 ss.
- GRAZIANI C.A., *Promessa di pagamento e ricognizione di debito*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991
- MELIS G., *Art. 20 del registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la consulta scrive il lieto fine* in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, II, 237 ss.
- MINERVINI E., *Il problema dell'individuazione del negozio di accertamento*, in *Rass. dir. civ.*, 1986, 582 ss.
- MIRABELLI G., *L'atto non negoziale nel diritto privato*, Napoli, 1955
- NASTRI L., *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990
- NICOLÒ R., *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione*, in *Ann. Univ. Messina*, Messina, 1934-1935, 384 ss.
- ORESTANO A., *Le promesse unilaterali*, in *Trattato Cicu - Messineo*, Milano, 2019, 207 ss.
- PAPPA MONTEFORTE V., *La ricognizione di debito nell'imposta di registro*, in *Notariato*, 2011, 2, 232 ss.
- PURI P., *Evoluzioni giurisprudenziali in tema di tassazione ai fine del registro del riconoscimento di debito*, in *Studio del Consiglio Nazionale del Notariato*, n. 118-2018/T, 1 ss.
- SCALISI V., *Negozio astratto*, in *Enc. Dir.*, XXVIII, Milano, 1978 52 ss.
- SPADA P., *Cautio quae indiscrete loquitur: lineamenti funzionali e strutturali della promessa di pagamento*, in *Riv. dir. civ.*, 1978, I, 673 ss.
- UCKMAR V. - DOMINICI R., *Registro (imposta di)*, in *Nov. Dig. it.*, XV, Torino, 1986, 540 ss.
- URICCHIO A.F., *Commento all'art. 3 Tariffa, prima parte, t.u.r.*, in D'AMATI N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 478 ss.
- VOMERO F., *Distinzione tra confessione e ricognizione del debito*, in *Nuova giur. civ.*, 2005, 3, 569 ss.

Acta est fabula: la CGUE giudica manifestamente irricevibile la questione pregiudiziale dell'art. 20 T.U. dell'imposta di registro, così come prospettata

VALERIA MASTROIACOVO

I. La CGUE, con l'ordinanza della IX sezione del 21 dicembre 2022, ha dichiarato «manifestamente irricevibile»⁽¹⁾ la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte Suprema di Cassazione (C-250/2022, introdotta con ordinanza 31 marzo 2022, n. 10283), sull'interpretazione dell'art. 5, par. 8(2), della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari) e dell'art. 19(3) della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto), in riferimento all'art. 20(4) D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR). Pur essendo già trascorso un mese dal deposito, la decisione è apparsa sul sito della CGUE solo questo fine settimana – a quanto risulta, nel silenzio della stampa specializzata – cosicché non vi è stato modo di darne conto in una recente pubblicazione⁽⁵⁾; da qui l'esigenza delle sintetiche considerazioni che seguono.

- (1) L'ordinanza è motivata in applicazione dell'art. 53, par. 2, del Regolamento di procedura della CGUE, a norma del quale, quando una domanda di pronuncia pregiudiziale è manifestamente irricevibile, la Corte, sentito l'Avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata, senza proseguire il procedimento.
- (2) Ai sensi del quale «[i]n caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente. Gli Stati membri adottano, se del caso, le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni di concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale».
- (3) Ai sensi del quale «[i]n caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente. Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni della concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale. Possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo».
- (4) La disposizione prevede: «[I] imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». È noto che la Corte costituzionale è stata chiamata già due volte a pronunciarsi su tale disciplina e i suoi effetti: la prima volta con una questione prospettata dalla Corte di Cassazione nel presupposto interpretativo che l'art. 20 TUR comporti la «violazione degli artt. 53 e 3 Cost. perché la preclusione della valutazione degli elementi extratestuali e degli atti collegati sarebbe in contrasto con il principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, principio che afferma essere implicato da detti parametri nonché "imprescindibile e [...] storicamente radicato" nell'ordinamento tributario in genere e nella disciplina dell'imposta di registro in particolare», risolta dalla Corte costituzionale con la sentenza di rigetto n. 158/2020; la seconda volta con una questione prospettata sostanzialmente in termini simili, ma avuto riguardo all'efficacia temporale della norma, definita anch'essa con sentenza di rigetto (n. 39/2021), ove riscontrando nella nuova formulazione del citato art. 20 la natura di «genuina norma di sistema», ha peraltro ritenuto di poter prescindere dalla circostanza che l'intervento normativo avesse o meno i caratteri della legge di interpretazione autentica. Il ristretto spazio di questo scritto non consente di riportare tutti gli Autori che hanno annotato tali pronunce; si ritiene di supplire a tale mancanza citando, per tutti, l'ultimo scritto del Prof. MARONGIU G., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 20 della legge di registro*, in *Giur. cost.*, 2020, 4, 1810 ss.
- (5) Sia consentito il riferimento a MASTROIACOVO V., *Sostanza economica e forma giuridica nel diritto tributario*, in MASTROIACOVO V. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 64-87.

II. Come si ricorderà (si rinvia all'editoriale in questa *Rivista* del 5 aprile 2022), avuto riguardo ad una fattispecie riconducibile alla cosiddetta cessione spezzatino dell'azienda(6), la Cassazione (a seguito, nel merito, di una doppia conforme a favore dell'Agenzia dell'Entrate, preso atto dell'intervenuta riformulazione del citato art. 20 TUR) aveva posto la seguente domanda pregiudiziale: «[s]e gli articoli 5, numero 8, della [sesta direttiva] e 19 della direttiva [IVA] ostino ad una disposizione nazionale come l'articolo 20 del decreto del presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, modificato dall'articolo 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'articolo 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che impone all'Amministrazione finanziaria di qualificare l'operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorché essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l'Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d'azienda, in sé indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni – le plurime cessioni dei beni –, con il conseguente riconoscimento della detrazione IVA in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'Unione [...]».

Una domanda pregiudiziale che, a fronte del percorso motivazionale illustrato dal giudice del rinvio, la CGUE sintetizza: «in sostanza, se l'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva e l'articolo 19 della direttiva IVA ostino a una normativa nazionale, come l'articolo 20 del TUR, che esclude la possibilità di prendere in considerazione elementi di contesto esterni al contratto per qualificare un'operazione ai fini del suo assoggettamento all'imposta di registro».

Così intesa la questione, è evidente che la Corte non poteva che limitarsi a una risposta in rito, come del resto la dottrina unanime aveva presagito(7). Qualsiasi valutazione di profili di merito, infatti, avrebbe necessariamente comportato una palese invasione del campo di applicazione dei tributi non armonizzati.

La Corte coglie il punto: «il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità con tali disposizioni [di diritto dell'Unione], come interpretate dalla Corte, della normativa nazionale in materia di imposta di registro, la quale non costituisce un tributo armonizzato all'interno dell'Unione europea».

Pertanto l'ordinanza supera nettamente ed elegantemente la vicenda ricordando che «[s]econdo una giurisprudenza costante della Corte, il procedimento ex articolo 267 TFUE è uno strumento di

(6) Come è noto la domanda pregiudiziale era stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Fallimento Villa di Campo Srl e l'Agenzia delle Entrate (Italia) relativamente alla "riqualificazione" di un contratto di compravendita di un complesso alberghiero in cessione di azienda, rispetto alla quale la Corte di Cassazione era stata chiamata a pronunciarsi all'esito della riformulazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131/1986. In particolare, l'ordinanza della CGUE dà atto che:

a) a seguito di un controllo, l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto che l'avvenuto acquisto degli immobili di un complesso alberghiero (compresi i beni mobili collegati ed ancorati in modo permanente alla struttura immobiliare) non costituisca una cessione di beni soggetta a IVA, bensì una cessione di azienda, comportando, in pratica, l'assoggettamento di detta operazione all'imposta di registro e il recupero dell'IVA inizialmente detratta dalla Fallimento Villa di Campo;

b) per procedere a siffatta riqualificazione, l'Agenzia delle Entrate si era basata su una serie di elementi esterni a detto contratto (elementi che, come anche affermato dalla Corte di Giustizia, possono essere tenuti in considerazione ai fini della qualificazione dell'operazione imponibile ai fini della corretta applicazione dell'IVA);

c) la Fallimento Villa di Campo ha contestato dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Trento l'assoggettamento dell'operazione all'imposta di registro facendo segnatamente valere che la presa in considerazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di elementi esterni al contratto era contraria all'articolo 20 del TUR e, a seguito del rigetto del suo ricorso in primo grado e, successivamente, in appello, da parte della Commissione tributaria di II grado di Trento, essa ha proposto ricorso per Cassazione.

(7) FEDELE A., *L'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 non interferisce con l'applicazione dell'IVA*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIV, 496 ss. e pubblicato online il 5 aprile 2022 (ove peraltro ribadisce quanto già concluso in termini generali, in *Appunti in tema di alternative IVA/registo*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, I, 479 ss.); MANZITTI A., *Un'altra inutile pagina sulla vicenda dell'art. 20 dell'imposta di registro*, *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XI, 408 ss., e pubblicato online il 26 aprile 2022; FRANSONI G., *Continua la saga dell'art. 20 dell'imposta di registro*, consultabile in www.fransoni.it; CORASANITI G., *La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull'art. 20 del T.U.R.*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 533 ss.; MASTROIACOVO V., *Sostanza economica*, cit., 85.

cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi d'interpretazione del diritto dell'Unione loro necessari per risolvere la controversia che essi sono chiamati a dirimere (sentenza del 26 marzo 2020, *Miasto Łowicz e Prokurator Generalny*, C-558/18 e C-563/18, EU:C:2020:234, punto 44 e giurisprudenza ivi citata)». Nella specie, pertanto, la Cassazione non avrebbe reso sufficientemente palesi le ragioni della necessità tali elementi e in particolare il collegamento che il diritto dell'Unione stabilirebbe tra le disposizioni di cui si invoca l'interpretazione e la normativa nazionale applicabile alla controversia oggetto del giudizio principale.

In altri termini, il giudice del rinvio non avrebbe esposto in modo sufficiente sotto quale profilo l'interpretazione dell'art. 5, par. 8, della Sesta direttiva e dell'art. 19 della Direttiva IVA sia rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 20 TUR, cosicché non sarebbe possibile per la Corte valutare la rilevanza della questione pregiudiziale e stabilire in quale misura una eventuale risposta sia necessaria per consentire a tale giudice di decidere. Una pronuncia unicamente in rito, nella quale la CGUE si è limitata a constatare che «[n]el caso di specie, l'ordinanza di rinvio, manifestamente non soddisfa il requisito posto dall'articolo 94(8), lettera c), del regolamento di procedura» ovvero il requisito dell'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale.

Una tipologia di pronuncia che – come ricordato nella stessa ordinanza – certamente non consuma il diritto del giudice del rinvio di presentare una nuova domanda di pronuncia pregiudiziale fornendo tutti gli elementi che le consentano di pronunciarsi (v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2019, *Călin*, C676/17, EU:C:2019:700, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

III. E tuttavia, se dalla radicalità della motivazione dell'ordinanza può cogliersi un profilo indirettamente rilevante anche ai fini di un'eventuale considerazione nel merito, esso sembra risiedere proprio nella difficoltà manifestata dalla CGUE a comprendere il presupposto interpretativo da cui il giudice del rinvio ha prospettato la questione.

Se dal “non detto” non possiamo trarre conclusioni nel merito, certo è che l'ordinanza di rinvio era chiara e diffusa nell'esposizione della tesi di fondo e l'ordinanza della CGUE è altrettanto piana nell'affermare che non si rinvergono le ragioni per cui la disciplina dell'art. 20 TUR refluirebbe agli effetti dell'applicazione dell'IVA (i.e. l'individuazione della fattispecie della cessione di azienda resta regolata dalla disciplina dell'IVA).

Non si può attribuire alla CGUE più di quanto ha detto, ma sicuramente dalla motivazione, ancorché in rito, emerge la difficoltà ad immediatamente cogliere (condividere?) l'assunto da cui aveva mosso la Corte di Cassazione, nel formulare la domanda pregiudiziale. La Cassazione aveva sostenuto che «[l]a lettura di tali disposizioni [i.e. artt. 19 e art. 2, terzo comma, lettera b, del d.P.R. n. 633 del 1972] porta a dover prendere in considerazione la disciplina dell'imposta di registro a cui implicitamente ma chiaramente la disposizione del decreto IVA rinvia: il mancato assoggettamento all'IVA, difatti, consegue all'applicazione, per queste operazioni, dell'imposta di registro» (così punto 15 dell'ordinanza di rinvio).

Al riguardo è bene precisare che, a quanto ci consta, la sentenza capofila di tale interpretazione “inversa” del principio di alternatività va rinvenuta nella Cassazione n. 19752/2013, punto 3, in cui si

(8) L'art. 94 del Regolamento di procedura della Corte dispone quanto segue: “Oltre al testo delle questioni sottoposte alla Corte in via pregiudiziale, la domanda di pronuncia pregiudiziale contiene:
a) un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni;
b) il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia;
c) l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale».

afferma che «per identificare la nozione di cessione d'azienda utile ai fini tributari, ossia al fine di verificare se l'operazione o le operazioni in questione debbano essere assoggettate all'imposta di registro oppure all'imposta sul valore aggiunto, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro».

Sulla scorta di questa giurisprudenza, l'ordinanza di rinvio, interpretando il principio di alternatività IVA/registro, di cui all'art. 40 TUR, in termini di stretta complementarità tra i due tributi (così da correlare l'applicazione dell'imposta di registro all'esclusione dell'IVA) individuava nell'art. 20 TUR l'elemento preclusivo per l'Amministrazione finanziaria alla valutazione delle «*circostanze dell'operazione*», facendone discendere l'esclusione della possibilità di contestare l'illegittima detrazione. Da qui l'asserita violazione del diritto dell'Unione.

La CGUE appare in effetti in difficoltà nel seguire questo percorso interpretativo.

Seppur solo indirettamente, si può ritenere che la difficoltà evidenziata dalla CGUE a comprendere la prospettiva del giudice del rinvio avvalora quanto a più voci sostenuto dalla dottrina circa la sua erroneità, poiché è invece «*l'assoggettamento ad IVA che esclude l'applicazione del tributo di registro e, conseguentemente, è la disciplina del registro che rinvia a quella dell'IVA, non viceversa*»(9). E ciò in quanto, proprio ai fini dell'operatività del principio di alternatività IVA/imposta di registro di cui all'art. 40 TUR, per identificare se si abbia riguardo a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad IVA occorre procedere sulla base della disciplina di tale tributo, anche nelle ipotesi in cui, in forza di una normativa specifica (ispirata a una *ratio* tendenzialmente strutturale e di certo non agevolativa; cfr. CGUE, sez. V, 27 novembre 2003, n. 497/01, punti 38 e 39), il legislatore abbia espressamente disposto di escludere determinate operazioni (tra cui appunto la cessione dell'azienda) dall'ambito di operatività dell'IVA.

Appare infatti evidente che la questione giuridica posta alla base del rinvio pregiudiziale si fonda su un erroneo presupposto interpretativo di diritto interno poiché considera il principio di alternatività in senso esattamente inverso rispetto alla sua *ratio* istitutiva. La qualificazione della cessione di azienda deve avvenire secondo le regole dell'IVA e dunque in accordo con i principi della Direttiva che in nessun modo limita il riferimento ad elementi extratestuali ai fini dell'individuazione della fattispecie (come del resto ricordato dalla CGUE nell'ambito della motivazione della stessa ordinanza(10)). Non assume pertanto alcun rilievo, a tali fini, l'art. 20 TUR, che in nessun modo potrebbe essere di ostacolo al diritto dell'Unione(11).

Pertanto, la CGUE attraverso tale pronuncia in rito, si tiene saggiamente distante dal prendere posizione sulla asserita necessità – invocata dal giudice del rinvio – di affermare una «*uniformità di interpretazione dei medesimi istituti giuridici nell'intero ordinamento tributario*» che coinvolga cioè sia tributi armonizzati, che non armonizzati.

È dunque del tutto comprensibile che la Corte non si sia addentrata nell'esegesi dell'art. 20 TUR – suggerita dalla dottrina(12) – che già sola avrebbe consentito di cogliere, nella cosiddetta clausola di

(9) Si rinvia nuovamente agli Autori già citati *infra* alla nota 6.

(10) Anzi, proprio dando specifico rilievo alla circostanza che ai fini della configurazione dell'azienda la giurisprudenza della CGUE consente di considerare anche gli elementi complessi esterni, e che ciò non è posto in crisi dalla disciplina dell'imposta di registro, ancorché solo indirettamente, si è confermata l'interpretazione già sopra prospettata e avvalorata dalla citata dottrina per cui la cessione di azienda deve essere assoggettata a registro proprio nella medesima configurazione ad essa attribuita nella disciplina dell'IVA, laddove la esclude dalla sua operatività.

(11) In altri termini in base al principio di alternatività – frutto di una scelta del legislatore nazionale – l'imposta di registro non può essere applicata alle operazioni soggette ad IVA, ma ciò non incide sulla qualificazione dell'operazione agli effetti dell'IVA (essendone invece conseguenza), tanto che un'operazione non soggetta ad IVA resterà tale a prescindere dalla circostanza che ad essa si applichi o meno l'imposta di registro.

(12) FEDELE A., *L'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 non interferisce con l'applicazione dell'IVA*, cit.; Id., *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, II, 14 ss.; TABET G., *Il collegamento negoziale tra riqualificazione ed abuso*, in *Rass. trib.*, 2018, 1, 227 ss.

salvaguardia «*salvo quanto disposto dagli articoli successivi*» (inserita nel contesto della riformulazione del 2017), un ulteriore elemento a sostegno della valenza, nei termini sopra ricordati, del principio di alternatività, regolato dall'art. 40, ad esso appunto “successivo”.

IV. Non si può tacere che diversi Commentatori avevano intravisto in questo rinvio pregiudiziale un ulteriore tentativo della Corte di Cassazione di estrema resistenza alla scelta esplicitata dal legislatore con gli interventi normativi sull'art. 20 TUR susseguitisi tra il 2017 e il 2018 e alle conseguenze derivanti dalle motivazioni delle sentenze di rigetto della Corte costituzionale. Un tentativo, cioè, di riaffermare il cosiddetto principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica quale inerazione – in mancanza di un immediato referente normativo – dell'effettività della capacità contributiva. Così rafforzando il cosiddetto sostanzialismo metagiuridico che, a parere di chi scrive, non solo non giova alla certezza del diritto, ma altera l'equilibrio tra i poteri dell'ordinamento⁽¹³⁾.

Seppure di tale principio siano rinvenibili (in specifici contesti) matrici di ambito unionale, la CGUE si è debitamente (e necessariamente) tenuta a distanza da questo piano del discorso.

Se dunque, giuridicamente non si può escludere che la Corte di Cassazione si cimenti, con ulteriori motivazioni, in una riproposizione della medesima domanda pregiudiziale, sembra ragionevole ritenere che, al momento, sarebbe più opportuno che fosse il legislatore a prendere atto della tensione “istituzionale” da ultimo generatasi in merito all'applicazione dell'art. 20 TUR. Le regole di interpretazione degli atti assoggettati a registrazione ormai da oltre centocinquantaanni hanno visto dialogare dottrina e giurisprudenza su fronti contrapposti quanto ai confini tra individuazione di fattispecie, riqualificazione ed elusione di imposta, tuttavia tali fronti si sono progressivamente irrigiditi a tal punto da rendere necessario un intervento volto a riportare a sistema, da un lato, la disciplina dell'imposta di registro (in forza della sua natura) e, dall'altro lato, la disciplina dell'abuso del diritto per tutti i tributi (attraverso le regole di garanzia procedimentale dettate dall'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente).

Del resto è stata la stessa Corte costituzionale, a conclusione di entrambe le citate pronunce di rigetto, ad aver posto l'accento sull'evoluzione tecnologica segnalando, in una sorta di monito finale, l'opportunità per il legislatore di ripensare rimeditare alcuni aspetti della operatività del tributo non solo per renderne più efficiente l'attuazione, ma anche in vista di un ripensamento della sua struttura e in particolare della rilevanza tipizzazione delle fattispecie imponibili.

Ciò chiarito in termini generali, quanto, poi, al giudizio principale, vista la pronuncia in rito, la Corte di Cassazione – se ritenesse di aderire alla ricostruzione della dottrina – ancorché con un indirizzo innovativo rispetto alla sua precedente giurisprudenza, avrebbe strada agevole nel considerare confermata, pur nel vigore del riformulato art. 20 TUR, la decisione dei gradi di merito che avevano applicato alla cessione di azienda (individuata secondo le regole dell'IVA) l'imposta di registro in misura proporzionale e che non risultava spettante la detrazione sulle cessioni perché operazione non soggetta ad IVA.

Infine, come precisato nella stessa ordinanza di manifesta irricevibilità, spetterà al giudice del rinvio statuire sulle spese ...

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CORASANITI G., *La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull'art. 20 del T.U.R.*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 533 ss.

FEDELE A., *L'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 non interferisce con l'applicazione dell'IVA*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XIV, 496 ss.

(13) Sia consentito il rinvio a MASTROIACOVO V., *Sostanza economica*, cit., 64 ss.; in termini generali sul tema, per giungere a diverse conclusioni sul tema dell'effettività della capacità contributiva si rinvia a MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019, 41 ss. (e in particolare l'ultimo capitolo).

- FEDELE A., *Appunti in tema di alternatività IVA/registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, I, 479 ss.
- FEDELE A., *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*", in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1, II, 14 ss.
- FRANSONI G., *Continua la saga dell'art. 20 dell'imposta di registro*, in www.fransoni.it, 2022
- MANZITTI A., *Un'altra inutile pagina sulla vicenda dell'art. 20 dell'imposta di registro*, *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, XI, 408 ss.
- MARONGIU G., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 20 della legge di registro*, in *Giur. cost.*, 2020, 4, 1810 ss.
- MASTROIACOVO V., *Sostanza economica e forma giuridica nel diritto tributario*, in MASTROIACOVO V. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 64-87
- MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019, 41 ss.
- TABET G., *Il collegamento negoziale tra riqualificazione ed abuso*, in *Rass. trib.*, 2018, 1, 227 ss.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciolgono il nodo e colgono nel segno (Cass., 16 marzo 2023, n. 7682)

ANGELO CONTRINO

La massima della Suprema Corte

Il deposito di documento a fini probatori in un procedimento contenzioso non costituisce caso d'uso in relazione all'art. 6 D.P.R. n. 131/1986. La scrittura privata non autenticata di ricognizione di debito che abbia carattere meramente ricognitivo di situazione debitoria certa, non avendo per oggetto prestazione a contenuto patrimoniale, è soggetta a imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 4 della Tariffa, parte II solo in caso d'uso. Il giudice deve pervenire alla qualificazione della natura dell'atto all'esito della sua interpretazione ai sensi dell'art. 20 TUR e laddove, a prescindere dal *nomen iuris* di ricognizione di debito adoperato, si riconosca alla dichiarazione un effetto modificativo di una situazione giuridica obbligatoria preesistente, che assuma rilevanza patrimoniale, tornerà applicabile l'art. 3 della Tariffa, parte I, con obbligo di registrazione in termine fisso, da assoggettare ad imposta proporzionale dell'1%, da applicare al valore del bene o del diritto oggetto dell'atto dichiarativo (art. 43, comma 1, lett. a, TUR), come espresso nello stesso atto dichiarativo.

Il (tentativo di) dialogo

Con la sentenza in commento – dopo aver chiarito che per la sussistenza del “caso d'uso” ex art. 6 TUR è necessario che il deposito dell'atto avvenga presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative, con conseguente irrilevanza del deposito in sede di procedimento giurisdizionale, e che non sia essere oggetto di un obbligo, ma il frutto di una valutazione discrezionale della parte che lo compie, essendo “il presupposto teleologico” a fondare l'obbligo di registrazione in “caso d'uso” e non il mero deposito a concretizzarlo – le SS.UU. risolvono, finalmente, il conflitto creatosi nella giurisprudenza di legittimità, e presente da alcuni lustri, sul regime applicabile ai fini dell'imposizione di registro agli atti di ricognizione di debito, che sono privi di una disciplina espressa.

Tre sono state le tesi interpretative in campo.

Per la prima, la ricognizione di debito rientrerebbe nell'ambito dell'art. 9 della Tariffa, parte I, D.P.R. n. 131/1986, che, in via residuale, assoggetta all'imposizione proporzionale nella misura del 3 per cento gli «(a)tti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale»: ciò, essenzialmente, in ragione del fatto che l'obbligazione certificata in una scrittura ricognitiva di debito presenterebbe il requisito della “patrimonialità”. Per la seconda, invece, la fattispecie in esame dovrebbe essere ricondotta in seno all'art. 3 della Tariffa, parte I, che prevede l'assoggettamento all'imposta proporzionale nella misura dell'1 per cento degli «(a)tti di natura dichiarativa, relativi a

(*) 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.

beni o rapporti di qualsiasi natura», sempre soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso: ciò sul presupposto che – laddove non risulti l'esistenza dell'atto costitutivo di un rapporto patrimoniale sottostante e, dunque, non sia possibile verificare se per esso risulti già versata o meno l'imposta dovuta – la relativa dichiarazione sarebbe priva di contenuto patrimoniale, non comportando alcuna innovazione rispetto all'obbligazione contratta. Secondo il terzo orientamento, infine, la ricognizione di debito avrebbe natura di mera dichiarazione di scienza, rispetto alla quale sarebbe pertanto applicabile l'art. 4 della Tariffa, parte II, secondo cui sono assoggettate in caso d'uso a imposta di registro in misura fissa le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale: ciò perché essa non apporta alcuna modificazione né rispetto alla sfera patrimoniale del debitore che la sottoscrive, né a quella del creditore che la riceve, limitandosi a confermare un'obbligazione già preesistente.

In risoluzione del contrasto della giurisprudenza sezionale della Cassazione, le Sezioni Unite hanno ritenuto preferibile il terzo orientamento, non mancando, correttamente, di precisare che, a prescindere dal *nomen iuris* di ricognizione di debito adoperato, risulterà applicabile l'art. 3, della Tariffa, parte I che prevede l'assoggettamento a imposizione proporzionale di registro nella misura dell'1 per cento, laddove, in sede di qualificazione della natura dell'atto ai sensi dell'art. 20 TUR, si dovesse riconoscere alla dichiarazione un effetto modificativo di una situazione giuridica obbligatoria preesistente, che assume rilevanza patrimoniale.

La conclusione raggiunta dalle SS.UU. è pienamente condivisibile e coglie nel segno.

Nel prevedere che la promessa di pagamento o la ricognizione di un debito dispensa colui a favore del quale è fatta dall'onere di provare il rapporto fondamentale, l'art. 1988 c.c. presuppone l'esistenza di una situazione incerta che il debitore intende eliminare, con effetto retroattivo, mediante un atto che non costituisce affatto fonte di obbligazione, poiché l'obbligazione sottostante alla dichiarazione del debitore è già esistente, né modifica o estingue tale obbligazione, limitandosi a dispensare il creditore dall'onere di provare il rapporto sottostante (c.d. astrazione processuale).

Alla luce di ciò, va immediatamente escluso che la ricognizione del debito rientri negli atti di cui all'art. 9 della Tariffa, parte I, non foss'altro perché l'atto in questione non determina alcuna modificazione nella sfera patrimoniale delle parti suscettibile di valutazione economica.

Ai fini dell'inquadramento, l'alternativa è, dunque, fra gli atti di natura dichiarativa di cui all'art. 3 della Tariffa, parte I, e quelli non aventi a oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, che sono disciplinati dall'art. 11 della Tariffa, parte I, se recati in "atti pubblici e scritture private autenticate", e nell'art. 4 della Tariffa, parte II, se recati in "scritture private non autenticate": nella sentenza in commento si fa riferimento a quest'ultima disposizione perché la ricognizione di debito era stata fatta mediante una scrittura privata non autenticata.

Nella sistematica del prelievo di registro, l'art. 11 della Tariffa, parte I, e l'art. 4 della Tariffa, parte II, fungono da complementari clausole residuali, con funzione di chiusura, deputate ad accogliere tutti gli atti non previsti specificamente in altre voci e "non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", a complemento dell'art. 9 della Tariffa, parte I, che attrae, sempre con funzione di chiusura, gli atti parimenti estranei alle altre voci ma "aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", così evitandosi una discriminazione che sarebbe stata del tutto ingiustificata sotto il profilo della ragionevolezza (artt. 3 e 53 Cost.).

La soluzione della tassazione del riconoscimento di debito nel quadro dell'art. 3 della Tariffa, parte I – pur affermata, oltre che in giurisprudenza, anche in dottrina, sul presupposto che la ricognizione non può essere assimilata alla remissione del debito, con la quale il creditore dismette il proprio diritto, in quanto il riconoscimento del debito non produce alcun effetto innovativo o estintivo dell'obbligazione cui si riferisce, ma elimina dubbi e contestazioni, attraverso una dichiarazione di scienza rilevante sotto il profilo probatorio – non pare sostenibile.

Ciò perché la fattispecie di cui al citato art. 3 presenta un perimetro applicativo ristretto che non comprende gli atti di mero accertamento ricadendo all'interno dello stesso solo gli atti dichiarativi che

incidono comunque sulla realtà preesistente, rafforzando, specificando o affievolendo le situazioni giuridiche stesse. E tale non può essere considerato l'atto di riconoscimento di debito, che – come evidenziato – non determina conseguenza alcuna sul piano sostanziale, ma soltanto la c.d. astrazione processuale. Per gli atti di natura meramente ricognitiva, qual è la ricognizione di debito, l'applicazione dell'imposta proporzionale si appalesa del tutto fuori luogo e ingiustificata, se appena si considera che tale soluzione altererebbe quella gerarchia espressa dalla Tariffa, in termini di graduazione della misura della tassazione in funzione degli effetti giuridici degli atti e delle caratteristiche dei beni oggetto dei medesimi, che affonda le sue radici nel principio di capacità contributiva.

L'atto di ricognizione del debito si configura, in sostanza, alla stregua di una mera dichiarazione di scienza, che, come tale, va ricompresa tra gli atti pubblici o le scritture private autenticate di cui all'art. 11 della Tariffa, parte I, ovvero tra le scritture private non autenticate di cui all'art. 4 della Tariffa, parte II, da tassare con imposta fissa, non determinando l'atto che – come evidenziato immediatamente in apertura – alcuna variazione nel patrimonio dell'autore e dei destinatari ne possa giustificare la riconduzione nell'alternativa clausola residuale di cui art. 9 della Tariffa, parte I, riservata agli atti innominati aventi contenuto patrimoniale.

La conclusione non muta nel caso in cui la ricognizione di debito sia contestuale a un atto di costituzione di una garanzia reale (ipoteca o pegno), che normalmente menziona anche il rapporto obbligatorio sottostante, donde il cumulo della tassa fissa dovuta per la ricognizione con quella dovuta per la costituzione della garanzia ai sensi dell'art. 6 della Tariffa. In ossequio al principio di alternatività IVA - Registro, il tributo va applicato in misura fissa anche al riconoscimento di debito che rappresenti un'articolazione interna di un unitario rapporto di finanziamento soggetto a IVA.

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Enunciazione e responsabilità del notaio nell'imposta di registro (Cass., SS.UU., 24 maggio 2023, n. 14432)

GUIDO SALANITRO

La massima della Suprema Corte

In tema di imposta di registro, qualora in un atto notarile, anche registrato telematicamente, vengano enunciate disposizioni di altri atti, scritti o verbali, posti in essere dalle medesime parti, ma non già registrati, la cui configurazione giuridica non richiede accertamenti di fatto ovvero extratestuali né valutazioni interpretative particolarmente complesse, purché, trattandosi di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso, gli effetti dei medesimi non siano già cessati o cessino con l'atto che li enuncia, l'imposta dovuta per tali atti in virtù della previsione di cui all'art. 22 D.P.R. n. 131/1986 deve qualificarsi come imposta principale e, per richiederla in rettifica dell'autoliquidazione, l'ente impositore può legittimamente emettere un avviso di liquidazione ai sensi degli artt. 42, comma 1, primo periodo, D.P.R. n. 131/1986 e 3-ter, comma 1, D.Lgs. n. 463/1997; in tal caso, ai sensi dell'art. 57, comma 1, D.P.R. n. 131/1986, il notaio che ha ricevuto l'atto enunciante, pur in via dipendente, è responsabile per il pagamento dell'imposta solidalmente con le parti dell'atto stesso.

Il (tentativo) di dialogo

Un notaio riceve un verbale di assemblea straordinaria di una S.p.A. avente ad oggetto un aumento di capitale sociale, anche mediante rinuncia di uno dei soci ad un proprio credito, già contabilmente appostato quale finanziamento alla società. L'Agenzia delle Entrate notifica al notaio che aveva ricevuto il verbale (e che "incautamente" aveva riportato il termine "finanziamento") avviso di liquidazione relativo all'imposta di registro "dovuta" per l'enunciazione, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 22 D.P.R. n. 131/1986, del contratto di finanziamento alla società. Con ordinanza interlocutoria n. 11118/2022 del 6 aprile 2022 la Sezione tributaria ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, in quanto riguardante questione di particolare importanza, in ordine alla responsabilità del notaio rogante un atto pubblico ovvero autenticante una scrittura privata relativamente agli atti enunciati ex art. 22. L'ordinanza interlocutoria osserva, tra l'altro, che si tratta di fattispecie che prescindono da qualsiasi intervento del notaio al momento della formazione o della stipulazione e vengono in rilievo ai fini fiscali soltanto in occasione della redazione di un atto pubblico o dell'autenticazione di una scrittura privata. Ciò posto, movendo dalla duplice premessa che il notaio è obbligato per il solo pagamento dell'imposta principale e che l'imposta principale è applicata al momento della registrazione (anche d'ufficio), l'ordinanza riporta le argomentazioni sostenute dalla diversa esegesi che si sarebbe prevalentemente consolidata nella dottrina (oltre che nella giurisprudenza di merito) in ordine alla

(*) 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.

posizione “neutrale” del notaio rispetto alla tassazione degli atti enunciati. In una diversa prospettiva, adoperando una formulazione rigorosamente restrittiva, l’art. 10, lett. b), e l’art. 57, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 limitano l’obbligazione gravante a carico dei notai, rispettivamente, per la registrazione e per il pagamento dell’imposta di registro agli «atti da essi redatti, ricevuti o autenticati», rispetto ai quali soltanto la funzione di responsabile (oltre che di percettore) d’imposta può trovare giustificazione nel ruolo istituzionale di pubblico ufficiale rogante o autenticante. Invero, estendendo l’obbligazione al pagamento dell’imposta di registro per gli atti enunciati si travalica il confine segnato dalle norme richiamate, ponendo a carico del notaio una responsabilità fiscale per contratti o negozi unilaterali rispetto ai quali egli non ha svolto alcuna funzione (per volontà delle stesse parti).

Le Sezioni Unite, risolvendo il quesito posto dall’ordinanza, affermano la responsabilità del notaio per gli atti enunciati in quanto la pretesa creditoria erariale va intesa a titolo di imposta principale di registro. Infatti, la registrazione dell’atto enunciante è richiesta in via telematica dal notaio; il notaio ha proceduto all’autoliquidazione dell’imposta e al suo pagamento; l’Agenzia procede a rettificare quanto pagato dal notaio sulla base degli elementi desumibili dall’atto; tra gli elementi desumibili vi sono gli atti enunciati. Si è in presenza di un atto fiscalmente cumulativo, contenente atti la cui imponibilità per attrazione è sancita dall’art. 22.

Pertanto pronunciano il principio di diritto per il quale l’imposta dovuta per gli atti enunciati è da qualificarsi principale e quindi il notaio che ha ricevuto l’atto enunciante, pur in via dipendente e quale fideiussore *ex lege*, è responsabile per il pagamento dell’imposta solidalmente con le parti dell’atto stesso.

Il principio di diritto enunciato dalla Corte appare condivisibile e motivato in modo chiaro e lineare (e in fondo da salutarsi con favore perché afferma il ruolo di centralità del notaio nel sistema dell’imposta di registro, in un’epoca di disintermediazione diffusa). Sul punto non c’è molto da aggiungere, se non che non si è mai seriamente dubitato della responsabilità del notaio rispetto agli enunciati (un tempo espressamente prevista dall’art. 119 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, nell’ambito di un testo molto più articolato). Solo negli ultimi anni si è sollevata qualche perplessità nelle riviste di categoria e in qualche rara decisione (cfr. Comm. trib. prov. Brescia, 21 febbraio 2013, n. 13, in *Notariato*, 2013, 3, 350).

Perché, allora, disturbare la Suprema Corte a Sezioni Unite per una questione poco dibattuta? La ragione è, verosimilmente, da ravvisarsi in un indirizzo amministrativo e giurisprudenziale che è emerso negli ultimi anni per il quale il dato normativo letterale «parti intervenute nell’atto che contiene l’enunciazione» va interpretato nel senso lato e non contrattualistico, di soggetti rispetto ai quali si realizzano gli effetti degli atti contenuti nell’atto di emersione, con la conseguenza, tra l’altro, che parti sono i soci della società, i quali non firmano il verbale (che può essere firmato, grazie alle normative emergenziali Covid, ancora oggi dal solo notaio), non sono identificati dal notaio, possono partecipare attraverso deleghe non notarili. Indirizzo fatto proprio dalla sentenza in commento, che richiama anche una non meglio definita *ratio* antievasiva dell’art. 22 TUR. Un simile ampliamento del campo di applicazione dell’art. 22, che ha comportato la responsabilità del notaio per fattispecie prima trascurate, ha portato alla ribalta il tema in oggetto.

Si tratta di una tesi che ci permettiamo di non condividere, richiamando l’attenzione sul rapporto tra l’art. 22 e gli artt. 10 e 57 TUR, che individuano i soggetti obbligati alla registrazione e al pagamento del tributo. In questi articoli si fa riferimento alle parti contraenti; e in questi articoli non si dubita che le parti sono quelle hanno partecipato all’atto, non potendosi estendere a chi non abbia partecipato all’atto, pur risentendone gli effetti. E le tre norme, il 10, il 57 e il 22 sono tra loro chiaramente collegate, non rilevando il mero mancato riferimento a “contraenti”, in quanto è precisato “intervenute nell’atto”. L’enunciazione richiede l’identità delle parti perché le parti enunciano l’atto, registrano l’atto, pagano il tributo. E chiude il cerchio l’art. 58 TUR, che riconosce al notaio le ragioni, azioni e privilegi spettanti all’Amministrazione finanziaria per recuperare il tributo nei confronti dei soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, e quindi le parti dell’atto (la società, non il singolo socio del quale non si indica neanche il codice fiscale...).

Peraltro, si tratta di interpretazioni sostanzialistiche dell'atto (favorite dalla possibilità di rettificare la liquidazione del notaio in sessanta giorni) che sono rigettate dall'art. 20 TUR come di recente riformulato. Sembra strano ammettere una interpretazione sostanzialistica dell'imposta con riguardo alle parti e un'interpretazione formalistica dell'atto riguardo al suo contenuto.

La responsabilità del notaio per l'atto enunciato si può e si deve affermare, ma in quanto vi sia una coincidenza tra le parti nel senso contrattuale (e direi quasi fisico) del termine. Proprio perché il notaio è un "fideiussore *ex lege*", la cui obbligazione trova fondamento nel profilo di garanzia procedimentale della funzione pubblica notarile, come ben dice la sentenza in commento, bisogna privilegiare interpretazioni restrittive, per evitare profili di contrasto con l'art. 53 Cost. o, se si preferisce, di irragionevolezza.

Un ultimo punto della sentenza merita un approfondimento. La Cassazione (esaminando la rilevanza del comma 2 dell'art. 22, per il quale l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione) ritiene che non possano considerarsi cessati gli effetti degli atti enunciati in quanto proprio nell'assemblea stessa si sono realizzati gli effetti della rinuncia (parziale) al correlativo credito restitutorio del socio finanziatorio. La tesi sembra porsi in contrasto con quanto deciso da due recentissime decisioni della Cassazione (sez. V, 8 febbraio 2023, n. 3839 e 8 febbraio 2023, n. 3841, che la sentenza in commento mostra di conoscere) per le quali non si può applicare l'imposta ai contratti verbali di finanziamento, perché hanno esaurito i loro effetti con l'atto notarile. Un contrasto giurisprudenziale che, se rende felice il giurista appassionato, lascia nell'incertezza il professionista (e il suo cliente).

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Contributo alla misurazione della distanza fra *trust* “inesistente in quanto interposto” di fonte amministrativa e le ipotesi di *trust* civilisticamente invalido: le figure dello *sham trust* e dell'*illusory trust*

Contribution to the measurement of the distance between the case of “non-existing as interposed” trust (elaborated by the Italian tax administration) and the case of void trust: the cases of sham trust and illusory trust

ANGELO CONTRINO - FILIPPO MERLO

Abstract

Prendendo spunto dalla circolare n. 34/E/2022, ove l’Agenzia delle Entrate ha espresso la tesi che i beni intestati al *trustee* di *trust* ‘inesistenti in quanto interposti’ siano soggetti al tributo successorio al decesso del preteso disponente, nel saggio si analizzano, dalla prospettiva civilistica, i concetti di *sham* e *illusory trust*, evidenziandone tanto gli elementi costitutivi quanto gli aspetti ancora incerti, per porre in luce che la figura degli *emerging trust* costituisce condizione ostativa all’applicazione del tributo successorio. Tutto ciò senza mancare di evidenziare che le fondamenta teoriche degli *illusory trust* sono ancora incerte, soprattutto a causa dell’indefinita estensione dei poteri che il disponente può validamente avocare a sé (*reserved powers*), sia secondo la legge applicabile, sia ai sensi della nozione convenzionale di *trust*.

Parole chiave: *trust*, *trust* inesistente in quanto interposto, *sham trust*, *illusory trust*, *emerging trust*, *reserved powers*

Abstract

In the Circular letter No. 34/E/2022 the Italian tax authority expresses the view that the non-existing as interposed’ trust shall be subject to the estate taxes upon decease of the purported settlor. In this contribution the authors confute the equivalence between non-existing trust and interposed trust and rebut the asserted consequences in terms of estate taxation of the assets held through any interposed trust. The analysis, conducted from the trust law standpoint, examines the sham trust and illusory trust concepts, exploring their foundations and their uncertain boundaries. In particular, both the sham and illusory trusts could result in emerging trusts which should prevent the application of the estate taxes. Nonetheless, the illusory trust approach is still unsettled, especially by virtue of the unclear extent of the settlor’s reserved powers, both under the applicable trust law and the trust definition set out by art. 2 of the Hague Convention.

Keywords: *trust*, *non-existing as interposed trust*, *sham trust*, *illusory trust*, *emerging trust*, *reserved powers*

SOMMARIO. **1.** Le ragioni della criticabile posizione dell’Agenzia delle Entrate in punto di *trust* “inesistente in quanto interposto”. - **2.** Sulla necessità di esaminare le figure di *sham* e *illusory trust* per misurare la distanza tra la figura di *trust* “inesistente in quanto interposto” proposta dall’Agenzia e le ipotesi in cui è ravvisabile un *trust* civilisticamente invalido. - **3.** *Sham trust*:

nozione e profili dimostrativi. - **3.1.** Le peculiari problematiche della *sham doctrine* nel contesto dei *trust*. - **3.2.** Le conclusioni, per punti e spunti, che è possibile trarre dall'analisi svolta. - **4.** *Illusory trust*: concetto, fondamenti teorici ed elementi critici. - **4.1.** Sul primo test: *insufficient equitable disposal*. - **4.2.** Sul secondo test: difetto di *irreducible core of obligations*. - **4.3.** Sul terzo test: *tantamount to property*. - **4.4.** Spunti ricostruttivi in tema di *illusory trust* (quale figura complessa sul duplice piano teorico e applicativo). - **5.** *Sham trust, illusory trust e reserved powers*: un quadro di sintesi. - **6.** Conclusioni: inutilizzabilità in termini assoluti delle espressioni 'trust inesistente in quanto interposto' e 'interposto in quanto inesistente'.

1. Il paragrafo 3.4 della circ. 20 ottobre 2022, n. 34/E, illustra il regime tributario dei *trust* interposti, ribadendo, da un lato, il principio di imposizione dei redditi in capo all'interponente residente e sostenendo, dall'altro, che i beni «*formalmente nella titolarità del trust*» debbano essere ricompresi nel di lui attivo ereditario(1).

La circolare non si sofferma sul concetto di “*trust interposti*” ma rinvia alle posizioni espresse nella precedente circ. 27 dicembre 2010, n. 61/E, con cui è stata introdotta la figura del “*trust inesistente in quanto interposto*”(2).

In essa – lo si ricorda – l'Agenzia identifica quale elemento essenziale del *trust* «*l'effettivo potere del trustee di amministrare e disporre dei beni a lui effettivamente affidati dal disponente*», per concludere che si sarebbe in presenza di interposizione se «*il potere di gestire e disporre dei beni permane in tutto o in parte [sottolineatura nostra] in capo al disponente*». Il medesimo concetto viene ribadito, nella prospettiva del *trustee*, negando la possibilità che il potere gestionale del *trustee* «*risulti in qualche modo limitato o anche semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari*». E muovendo da questi criteri di carattere generale, l'Agenzia elenca, a titolo esemplificativo, alcune ipotesi in cui l'esistenza di determinati poteri in capo al disponente o ai beneficiari rende il *trust* “*inesistente in quanto interposto*”.

Come si è già evidenziato(3), tanto l'affermazione secondo cui il *trustee* debba essere investito incondizionatamente del potere di gestione ed amministrazione dei beni in *trust*, quanto la prospettata conseguenza in termini assoluti di inesistenza del *trust*, appaiono criticabili sotto diversi profili.

Per quanto concerne il primo punto, la premessa argomentativa dell'Agenzia delle Entrate è condivisibile. E infatti, affinché un rapporto giuridico possa essere riconosciuto quale *trust* nell'ordinamento interno occorre che esso ricada all'interno della definizione di cui all'art. 2(1) della Convenzione dell'Aja (Convenzione), ove è richiesto, *inter alia*, che «*i beni siano posti sotto il controllo del trustee*» (cfr. anche art. 2[2][c] Convenzione). Tuttavia, ammettere che il concetto di controllo escluda qualsivoglia ruolo del disponente o di terzi nell'ambito dei poteri gestori e dispositivi del *trustee* conduce a considerare inesistenti, tra gli altri, i *trust* revocabili, i *trust* in cui il disponente sia titolare del potere di veto con riguardo ad alcuni poteri discrezionali del *trustee* ovvero i *trust* in cui il *trustee* debba tenere conto delle indicazioni del disponente.

(1) Per commenti “a caldo” di segno opposto, cfr. BUZZI V. - SORCI G., *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)*, in questa *Rivista*, 2022, 2, XV, 1027 ss. e MASSAROTTO S., *I trust “interposti” e la “finzione” dell'applicazione dell'imposta sulle successioni nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 20 ottobre 2022*, ancora in questa *Rivista*, 10 gennaio 2023.

(2) Per osservazioni critiche e ricostruttive sul contenuto di tale atto di prassi, v. STEVANATO D., “*Stretta*” dell'Agenzia delle entrate sulla fiscalità dei *trust*: a rischio un sereno sviluppo dell'istituto?, *Corr. trib.*, 2011, 7, 537 ss. e CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, 321 ss., ora anche in CONTRINO A., *Trust, vincoli di destinazione e sistema tributario. Un itinerario di ricerca*, Pisa, 2021, 119 ss.

(3) CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi, ecc.*, ma anche in *Osservazioni (in parte adesive, e in parte critiche) sulla nozione fiscale di trust “interposto” di fonte amministrativa*, in questa *Rivista*, 2019, 2, VIII, 401 ss.

Tutto ciò contrasta con l'interpretazione generalmente condivisa del modello convenzionale, posto che l'art. 2(3) della Convenzione recita «*Il fatto che il costituente conservi alcune prerogative o che il trustee stesso possieda alcuni diritti in qualità di beneficiario non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust*»: per ciò, si è già sostenuto che debbano essere considerati patologici soltanto i casi di trust in cui il trustee è, in concreto, esautorato dai propri poteri gestori (v. i saggi citati sopra). Inoltre, essa confligge con la posizione espressa da autorevole dottrina di diritto inglese secondo cui «*we do not consider that the reservation to the settlor even of very considerable rights and powers would make the trust illusory during the settlor's lifetime unless the settlor was the absolute owner of the trust property during his life*»(4).

In relazione al secondo aspetto, è indubbio che la mancanza degli elementi costitutivi prescritti dall'art. 2 della Convenzione si traduca nell'assenza di effetti giuridici, determinando così l'assoggettamento al tributo successorio dei beni formalmente intestati al trustee al decesso del disponente. Tuttavia, com'è già stato criticamente evidenziato (v. ancora i saggi citati sopra), questa conseguenza non appare prospettabile in tutte le fattispecie di trust considerati interposti dall'Amministrazione finanziaria, contrariamente a quanto ancora di recente è stato ribadito nella Risposta all'interpello n. 176/2023, che ha rettificato la posizione assunta nella precedente Risposta all'interpello n. 796/2021 allineandola alle linee guida espresse nella circ. n. 34/E/2022.

Invero, la conclusione dell'Agenzia delle Entrate è censurabile nella misura in cui disconosce il dato civilistico e i suoi effetti con riguardo a quelle fattispecie di trust che sono ricompresi nella categoria degli «*interposti in quanto inesistenti*» fornite nella circ. n. 61/E/2010, ma che sono pacificamente valide dalla legge regolatrice e ammesse a pieno titolo al riconoscimento convenzionale.

Gli effetti distorsivi generati dalla tesi seguita dall'Agenzia delle Entrate sono particolarmente evidenti in almeno due scenari ove l'assoggettamento *sic et simpliciter* all'imposta sulle donazioni dei beni ricompresi nel *trust fund* contrasta manifestamente con la posizione giuridica degli eredi: il primo si verifica in tutti i casi in cui i beneficiari del trust siano diversi dagli eredi; il secondo si presenta laddove, anche in caso di coincidenza tra eredi e beneficiari, le distribuzioni non siano effettuate alla scomparsa del disponente ma l'*an, quantum* e *quomodo* siano rimesse alla discrezionalità del trustee.

2. Per misurare la distanza tra la figura di trust «*inesistente in quanto interposto*» proposta dall'Agenzia e le ipotesi in cui è ravvisabile un trust civilisticamente invalido, si rende necessario esaminare le figure di *sham* e *illusory trust*, siccome elaborate nel diritto inglese e nelle principali giurisdizioni che disciplinano il trust.

Si tratta di figure distinte nei rispettivi profili strutturali, ma accomunate dall'esito che producono, ossia il superamento, ancorché con metodologie diverse, dell'apparente dato letterale risultante dallo strumento (o atto) e nella riconducibilità al disponente della piena posizione beneficiaria beni intestati al trustee(5). Nondimeno, in ragione del diverso presupposto su cui si fondano, le relative dottrine sono tra loro complementari: «*there is, however, no inconsistency between the finding [...] that the trusts are not sham and a conclusion that Mr Webb's [n.d.aa.: il settlor] attempts to create the trusts have failed or are defeasable*» (*Webb v Webb* [2020] UKPC 22, para 87) e, per analogia, deve ritenersi vero il contrario.

È doveroso fin da subito evidenziare che la materia è estremamente articolata, sia per l'assenza di criteri giurisprudenziali univoci, sia per la sua trasversalità, in quanto la tematica *sham* ed *illusory* si sovrappone alla rilevanza giuridica delle *letters of wishes*, alle modalità di esercizio dei poteri attribuiti al trustee, alla natura personale o fiduciaria dei poteri che il disponente si è riservato nello strumento

(4) Così, TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, 20th edn, Sweet & Maxwell 2020, para 5-035, e, in termini analoghi, HAYTON D. - THOMAS G., *Shams, Revocable Trusts and Retention of Control*, in BROWNBILL D. (ed.) *International Trust Law*, LexisNexis, 2022, para B19.24.

(5) MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees*, 20 edn, LexisNexis 2022, para 8.3 e 8.14; TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 1-016 e 5-028.

(cc.dd. *reserved powers*), nonché alle disposizioni di esclusione o esonero di responsabilità in capo al *trustee*. Onde, per ovvie ragioni di sintesi, la trattazione degli aspetti civilistici non potrà che rivestire carattere generale, trascurando le differenze che esistono nelle diverse giurisdizioni e focalizzandosi sui soli casi di interposizione del disponente.

Prima di addentrarsi nella disamina del tema, si rende necessaria una precisazione terminologica.

A stretto rigore, i termini *sham trust* e *illusory trust* sono degli ossimori, in quanto paiono individuare categorie specifiche di *trust* mentre attengono a situazioni in cui il preteso rapporto è inesistente: nondimeno, tenendo in considerazione queste e altre precisazioni che saranno fornite, nel prosieguo si sono comunque utilizzati i due termini per la loro semplicità espositiva e forza evocativa.

3. Nella figura del c.d. *sham trust*, le parti, all'atto dell'istituzione, intendono vincolarsi a rapporti giuridici diversi da quelli ostentati nello strumento, il quale è un mero artificio volto a creare una falsa apparenza verso i terzi.

Lo *sham trust* affonda le proprie radici nella più generale *sham doctrine* che così recita: «*acts done or documents executed by the parties to the "sham" which are intended by them to give to third parties or to the court the appearance of creating between the parties legal rights and obligations different from the actual rights and obligations (if any) which the parties intend to create*» (*Snook v London and West Riding Investments* [1967] 2BQ 786, 802).

Come emerge dal passaggio riportato, l'elemento essenziale dello *sham* risiede nella duplice declinazione dell'aspetto volitivo delle parti: da un lato, i termini dello strumento non sono voluti; dall'altro, le parti intendono generare nei terzi l'erronea impressione circa l'effettività dei rapporti apparenti al fine di celare il contenuto degli assetti giuridici reali. In altre parole, la condotta delle parti, caratterizzata dall'intenzione ingannatoria, si traduce nella stipula di atti (o in condotte) non corrispondenti alla loro effettiva volontà. Da ciò l'osservazione che il termine *sham* attiene propriamente alla documentazione a supporto del preteso rapporto di *trust* e non già al *trust* stesso(6).

In termini probatori, la dimostrazione verte sulle due dimensioni dell'aspetto volitivo.

La verifica della volontà effettiva delle parti richiede l'abbandono dei criteri ermeneutici di interpretazione testuale e oggettiva dello strumento di *trust* poiché il suo contenuto riproduce termini non voluti. La volontà effettiva deve essere invece accertata ricorrendo a tutte le evidenze estrinseche, inclusa la condotta delle parti precedente e successiva alla stipula dell'atto, che permettano di individuare quanto esse abbiano in realtà convenuto nella fase genetica del rapporto. Come si è evidenziato, l'essenza della *sham doctrine* risiede nella peculiare metodologia ammessa per individuare la volontà reale, diversa rispetto ai criteri ermeneutici oggettivi utilizzati nell'interpretazione dello strumento. Cionondimeno, tale deroga è consentita solo se e nella misura in cui si intenda dimostrare l'esistenza di un diverso rapporto rispetto a quello ostentato nell'atto(7). Il secondo aspetto che dovrà essere dimostrato concerne la volontà ingannatoria verso i terzi.

3.1. L'applicazione della *sham doctrine* nel contesto dei *trust* pone problematiche peculiari.

La prima è connessa alla natura unilaterale dell'atto di *trust*.

In un primo tempo, l'unilateralità è stata assunta a fondamento della tesi secondo cui il solo stato psicologico rilevante dovesse essere quello del *settlor*, mentre la posizione del *trustee* avrebbe dovuto essere del tutto trascurabile(8). La corrente di pensiero poi affermatasi prevede che tutte le parti dell'atto debbano tanto condividere la volontà di vincolarsi ad un accordo diverso rispetto a quello ostentato, quanto manifestare una volontà simulatoria. Come espresso in *Re Abacus (CI) Ltd (trustee of the Esteem Settlement)* ([2003] JRC 092 6 I.T.E.L.R. 368), condizione necessaria per l'esistenza dello

(6) MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees*, cit., para 8.8.

(7) CONAGLEN M., *Sham Trusts*, in BROWNBILL D. (ed.) *International Trust Law*, LexisNexis, 2022, para B15.16.

(8) MATTHEW P., *The sham trust argument, and how to avoid it*, 21(4) 2007 *Trust Law International*, 198.

sham trust è che «[the trustee] intended that the assets would be held upon terms otherwise than as set out in the trust deed, or alternatively went along with Sheikh Fahad's [the settlor's n.d.r.] intention to that effect without knowing or caring what it had signed, and that both parties intended to give a false impression of the position to third parties or the court» (para 59).

Questa conclusione introduce l'ulteriore questione legata alla forma di *mens rea* necessaria per soddisfare i due *test*.

Le alternative sono rappresentate dalla volontà specifica ovvero dalla più semplice *recklessness*, integrata ogniqualvolta una parte agisca assecondando il piano dell'altra, incurante del contenuto dell'atto che sottoscrive.

La tesi generalmente riconosciuta considera sufficiente la *recklessness* del *trustee* per stabilire sia la volontà di non obbligarsi alle disposizioni dell'atto sia per provare l'intento ingannatorio (*A v A* [2007] EWHC 99 [Fam] para 59)(9). Nondimeno, la recente sentenza di *Jersey Cohen and Crook as the Joint Administrators of the Estate of the Late James Donald Hanson v Arbitrage Research and Trading Limited* ([2021] JRC319, para 109), pur basandosi sul citato principio affermato in *Re Abacus*, ha sancito che la dimostrazione della volontà di non obbligarsi alle disposizioni dell'atto è integrata dalla semplice *recklessness*, mentre la prova dell'intenzione di ingannare i terzi richiede l'evidenza della volontà specifica di tutte le parti dell'atto.

Questo nuovo approccio rende più arduo il superamento dell'onere probatorio giacché non consente di qualificare *sham* i *trust* in cui i soggetti diversi dal *settlor* seguano, con semplice *recklessness*, il disponente (*Cohen and Crook*, para 110)(10).

3.2. Dallo svolgimento di questa succinta analisi è possibile trarre una serie di conclusioni, compendibili nei seguenti spunti:

- a) in ragione della necessità di provare lo stato psicologico di tutte le parti dell'atto, è meno complesso considerare *sham* il *trust* autodichiarato, in quanto è sufficiente dare evidenza della sola volontà del disponente/*trustee*; nei diversi casi in cui il *trustee* sia un soggetto terzo, è necessario provare anche il di lui coinvolgimento nello *sham*; la partecipazione dell'eventuale *protector*, sebbene in linea di principio necessaria(11), appare controversa, perlomeno nei casi in cui il suo ruolo non abbia un'importanza precipua nel rapporto(12);
- b) poiché lo *sham trust* richiede l'intesa di tutte le parti dell'atto, la sostituzione del *trustee* iniziale con un diverso soggetto che intenda rispettare le disposizioni dell'atto comporta l'emersione di un *trust* effettivo, c.d. *emerging trust*; se invece anche il nuovo *trustee* è parte dello *sham*, il *trust* rimarrà tale (*A v A* para 45);
- c) poiché le condizioni necessarie affinché un *trust* sia *sham* debbono sussistere all'atto della sua istituzione, la validità del rapporto non è compromessa dal *trustee* che, nel corso della durata del *trust*, divenga un *nominee* del disponente, in spregio agli obblighi derivanti dal suo ufficio; lo stesso dicasi nel caso in cui il *bona fide trustee* iniziale sia sostituito con un soggetto che condivide, con intento ingannatorio, la diversa volontà del disponente. In generale, la massima delle corti di *equity* «*once a true trust of property, always a true trust*» preclude la figura degli *emerging sham* (*A v A* para 44); la sola eccezione a tale principio potrebbe rinvenirsi nello schema che preveda un iniziale *bona fide*

(9) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit. para 5-023; MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees*, cit., para 8.12.

(10) La sentenza è stata commentata da ARNULL T., *Sham trusts and the requirement that a shamming intent be shared: Administrators of the Estate of Hanson v O'Leary and Ors*, 2018 28(5) *Trusts & Trustees*, 408, ove l'Autore pone in risalto come questa decisione imponga un regime probatorio più rigoroso per lo *sham trust* rispetto ai casi di frode secondo il diritto penale inglese.

(11) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 5-023.

(12) GADHIA S. - RODGERS K. - HO J., *Sham Trusts*, (2016) 22(4) *Trusts & Trustees*, 470.

trustee, sostituito con un nuovo *trustee*, colluso col *settlor*, dopo un breve lasso di tempo e prima del compimento di significativi atti gestori(13);

d) se, nell'ambito di un *trust* effettivo, disponente e *trustee* pattuissero che uno o più beni trasferiti in costanza di *trust* siano detenuti secondo termini diversi rispetto a quelli dedotti nello strumento, si configurerebbe uno *sham trust* esclusivamente in relazione a tali beni; in ossequio al principio del non *emerging sham*, i beni antecedentemente trasferiti al *trustee* sarebbero comunque oggetto di un *trust* valido(14);

e) sebbene la condotta delle parti successiva all'istituzione del *trust* assuma rilevanza nella prova dello *sham trust*, la semplice circostanza che il *trustee* attui le istruzioni impartitegli dal disponente, anche in violazione dei termini dello strumento, non implica obbligatoriamente che il *trust* sia *sham*.

In primo luogo, come precedentemente indicato, ciò avviene esclusivamente nei casi in cui le condizioni richieste per l'esistenza di uno *sham trust* siano soddisfatte con riferimento al suo momento genetico (o del successivo trasferimento di uno o più beni: cfr. precedente lett. *d*). Al di fuori di questa ipotesi, il *trustee* che violi le disposizioni dell'atto per seguire i *desiderata* del disponente sarà responsabile per *breach of trust*.

In secondo luogo, il fatto che il *trustee* eserciti i propri poteri discrezionali adeguandosi alle volontà del disponente non pregiudica necessariamente la validità del *trust* qualora le deliberazioni del *trustee* siano compatibili con quanto disposto dall'atto istitutivo e siano il frutto di una sua decisione ponderata, assunta in buona fede (*Re Abacus* para 123). A tal riguardo, si tenga a mente che nel processo decisionale del *trustee* i desideri non vincolanti del disponente possono – e, secondo dottrina autorevole, debbono – essere presi in considerazione dal *trustee*(15). In ogni caso, siccome è il contenuto dell'atto nella sua interezza a prevalere rispetto ai *desiderata* del *settlor* comunicati al disponente mediante *letters of wishes*, il *trustee* non potrà limitarsi alla semplice verifica che questi ultimi ricadano dell'ambito oggettivo (*scope*) del *power*. E infatti, non si può escludere che l'esercizio del potere secondo modalità che attuino le richieste del disponente, pur ricadendo nello *scope* del *power*, contrasti con lo scopo per cui il potere è attribuito, come indicato o desumibile dallo strumento (è la dottrina della c.d. *fraud on the power*)(16).

Nondimeno, la circostanza che un *trust* sia amministrato coerentemente con le disposizioni che lo disciplinano non preclude che il *trust* possa essere qualificato come *sham* qualora ne siano altrimenti provati gli elementi costitutivi(17);

f) laddove il *trust* fosse dichiarato *sham*, il rapporto giuridico effettivo si tradurrebbe in una mera intestazione fiduciaria(18).

In questa ipotesi, la conclusione dell'Agenzia delle Entrate di interposizione/inesistenza del *trust* coinciderebbe con il dato civilistico dello *sham trust*, proprio perché il preteso *trust*, ostentato nell'atto istitutivo, è un mero rapporto di facciata. Ne deriverebbe l'imponibilità ai fini successori dei beni formalmente intestati al *trustee*. Tale conclusione non è contraddetta dalla presenza di attribuzioni patrimoniali operate dal *trustee* dello *sham trust*: questo evento non genera un *emerging trust*; più semplicemente, si tratta di trasferimenti provenienti dalla sfera patrimoniale del disponente [*Minwalla v Minwalla*, (2005), 7 I.T.E.L.R. par 52] e, come tali, imponibili come donazioni dal preteso disponente al percettore.

(13) HAYTON D. - THOMAS G., *Shams, Revocable Trusts and Retention of Control*, cit., para B19.7.

(14) HAYTON D., *Shams, piercing veils, remedial constructive trusts and tracing*, (2004) *The Jersey Law Review* 6, para 4.

(15) MOVERLEY SMITH S. - HOLDEN A., *Letters of wishes and the ongoing role of the settlor* (2014) 20(7) *Trusts & Trustees*, 718.

(16) Cfr. RUSSEL D. - GRAHAM T., *Letters of wishes and the trust purposes*, (2022) 28(5) *Trusts & Trustees*, 341 e *Grand View Private Trust Co Ltd v Wen-Young Wong* [2022] UKPC 47, para 79.

(17) BRIGHTWELL J. - RICHARDSON L., *Mezhprom v Pugachev: bold new approach or illusory development?* 2018 24(5) *Trusts & Trustees*, 404.

(18) HAYTON D. - THOMAS G., *Shams, Revocable Trusts and Retention of Control*, cit., para B19.21; PURSALL T. - GUTHRIE M., *Guernsey Trust Law*, Hart Publishing, 2017, 245.

4. La figura degli *illusory trust* attiene ai casi di invalidità di rapporti giuridici che, a prescindere dal *nomen iuris* attribuito, non soddisfano i requisiti richiesti per l'esistenza del *trust* in ragione dei diritti che il disponente si è riservato(19).

L'invalidità deriva dall'inidoneità delle disposizioni dell'atto, pur volute dalle parti, a produrre gli effetti tipici del *trust*: in altre parole, la volontà delle parti è correttamente riprodotta nello strumento, ma è la portata giuridica di tali disposizioni che preclude la creazione di un rapporto di *trust*. Poiché i termini dell'atto esprimono la reale volontà delle parti, le conseguenze giuridiche delle condizioni in esso dedotte sono l'esito di un'attività interpretativa ispirata a criteri puramente oggettivi, con conseguente irrilevanza della volontà delle parti estrinseca rispetto al contenuto dell'atto stesso, ivi inclusa la loro condotta (*JSC Mezhdunarodniy Promishlenniy Bank v Pugachev* [2017] EWHC 2426 para 155-169)(20). Per ciò, l'espressione «*true effect of the trust*» (*Pugachev* para 169) è certamente più appropriata nel descrivere la fenomenologia dei presunti *trust* in oggetto che, per le ragioni precedentemente indicate, saranno comunque definiti “*illusory*”.

La giurisprudenza e la dottrina hanno fatto ricorso a diversi *test* per identificare le situazioni in cui i *reserved powers* inficiano la validità del *trust*.

4.1. Il primo approccio (*insufficient equitable disposal*) si basa sulla mancata creazione di un *equitable interest* a favore di soggetto diverso dal disponente al momento dell'istituzione del *trust*, con la conseguenza che il disponente rimane titolare dell'intera posizione equitativa rispetto ai beni formalmente intestati al *trustee*(21).

La fattispecie emblematica è quella in cui il disponente si sia espressamente riservato la posizione di «*absolute equitable beneficiary*» del *trust*, che gli attribuisce il pieno godimento dei beni intestati al *trustee*, ivi inclusa la facoltà di sciogliere il rapporto di *trust* in qualunque momento ed acquisirne la piena proprietà, nonché obbligare il *trustee* a trasferirli a terzi da lui designati(22). È opportuno sottolineare che, per quanto esteso possa apparire il diritto del beneficiario a godere dei frutti o del capitale in *trust*, non si può parlare di *illusory trust* laddove la posizione equitativa del disponente non sia assoluta. A titolo esemplificativo, il *trust* sarà valido laddove la posizione beneficiaria del disponente non sia liberamente trasferibile giacché il suo perfezionamento richiede il consenso del *trustee* o di un comitato di investimenti (*Baird v Baird* [1990] 2 All ER 300, p 308). Alla condizione di «*absolute equitable beneficiary*» è ricondotta quella del disponente di un *trust* che individui quali beneficiari anche altri soggetti, la cui posizione equitativa è però giuridicamente inconsistente («*so squeueletic*»)(23) ponendo così il *settlor* nella condizione di disporre e godere pienamente dei beni in *trust* in conseguenza dei *reserved powers*(24).

La distinzione tra *illusory trust* e *trust* validi in cui il disponente abbia mantenuto alcune prerogative deve tenere in considerazione la circostanza che quest'ultima categoria comprende le fattispecie di *trust* in cui il diritto dei beneficiari sia estinto dal *settlor* mediante la revoca del *trust* ovvero per effetto dell'esercizio di un *general power of appointment*. In ambedue le ipotesi, il disponente potrà esercitare i rispettivi poteri a proprio esclusivo vantaggio, senza dover tenere in considerazione l'interesse degli altri beneficiari. È tuttavia opportuno ricordare che, per quanto precaria, *medio tempore* la posizione dei

(19) STRACHAN C., *Whiter the “illusory trust”?* (2021) 137 *Law Quarterly Review*, 207; MOWBRAY J., *Shams, pretences, blackmail and illusion: Part 2* (2000) 2 *Private Client Business*, 108.

(20) MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees*, cit., para 10.1(2) (b).

(21) PURSALL T. - GUTHRIE M., *Guernsey Trust Law*, cit., 76.

(22) O'HAGAN P., *The reluctant settlor-property, powers and pretences* (2011) 17(10) *Trusts & Trustees*, 906.

(23) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 1-016.

(24) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 1-060 e 5-035; MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees*, cit., para 4.7.

beneficiari è protetta in quanto gli obblighi del *trustee* nei loro confronti vengono meno solo a seguito della revoca o della nomina di un *absolute equitable owner*.

Ciò introduce la sottile ma fondamentale distinzione tra «*a trustee holding to the order of a settlor and a trustee holding to the order of a settlor only* [n.d.aa.: enfasi nel testo originale] *if the settlor orders it by exercising a power*»(25): nel primo caso l'atto di *trust* non fa sorgere alcun diritto equitativo a favore di soggetti distinti dal disponente, mentre nel secondo la posizione di questi ultimi è effettiva, ancorché il *settlor* possa porvi termine mediante l'esercizio dei propri poteri.

4.2. La tipologia di *illusory trust* dovuti a *insufficient disposal* per effetto di *reserved powers* è spesso associata, sebbene da taluni ritenuta distinta(26), al secondo approccio (difetto di *irreducible core of obligations*), baricentrato sulla mancanza de «*[the] irriducibile core of obligations owed by the trustees to the beneficiaries and enforceable by them (...) the duty of the trustees to perform in good faith for the benefit of the beneficiaries is the minimum necessary to give substance to the trust*» (*Armitage v Nurse* [1998] Ch 241, 253).

Come noto, l'ampiezza dei diritti dei beneficiari varia in base alla tipologia di *trust*. Tuttavia, anche nei *trust* in cui il contenuto dei loro diritti è più tenue, i beneficiari sono comunque titolari di una serie di posizioni giuridiche protette a cui fanno riscontro gli obblighi del *trustee* nei loro confronti. Ciò che rende il *trust* invalido è proprio la presenza delle disposizioni dell'atto che precludono l'insorgere, in capo al *trustee*, dell'obbligo di adempiere in buona fede alle proprie obbligazioni fiduciarie a vantaggio di tutti i beneficiari(27).

Tale principio è stato confermato da diverse sentenze, che hanno negato la validità dei *trust* in quanto *illusory* in base alla peculiare concatenazione dei vari *reserved powers* nonché alla molteplicità di ruoli ricoperti dal disponente.

Tutti i casi sottoposti a giudizio sono caratterizzati dalla negazione, in capo al *trustee*, del «*irreducible core of obligations*»: in sostanza, a prescindere dal fatto che i poteri del disponente siano tra loro diversi, il tratto comune è rappresentato dall'assenza di meccanismi di controllo giurisdizionale sul loro esercizio e, al contempo, dalla mancanza di rimedi giuridici in capo ai beneficiari per arginarne gli abusi.

In *Rahman v Chase Bank (CI) Trust Co Ltd* ([1991] JLR 103) il giudice ha stabilito che l'art. 10 dell'atto (che obbligava il *trustee*, nell'esercizio del *power of appointment* a vantaggio del *settlor*, ad avere riguardo esclusivamente all'interesse del *settlor* stesso) «*is not only more than a power in the hands of the trustee to ignore the other interests contained in the settlement (as in a discretionary trust) but a direction to the trustee to have regard to the settlor's interests alone and exclusively* [sottolineatura nostra]» (p. 142), onde «*if the trustee is asked to give it back, it must; it must be in the interest of KAR [il settlor, n.d.aa.] to have his money when he wants it*» (p. 146). In *Harrison v Harrison* ([2008] NZHC 2580), il giudice ha considerato critico il controllo esercitato dai disponenti sul *trustee* (mediante potere di revoca e di modifica dell'azionariato della *trustee company*) nonché dei di lui poteri discrezionali, in quanto ciò si traduce nella «*ability at any time, without the need to give any reason to the other contingent [sic] beneficiaries* [n.d.aa.: sottolineatura nostra], *to vest the entire assets of the "trust" to themselves*» (para 26). In *Re AQ Revocable Trust* ([2010] 13 I.T.E.L.R. 260) Ground CJ ha giudicato determinante il fatto che il *settlor*, che era anche *trustee*, disponesse del potere di esonerare il *trustee* da qualsivoglia responsabilità con riferimento ad ogni transazione che egli avesse autorizzato, con la conseguenza che «*the cumulative effect of the trust documents, when taken with the de facto situation, means that the Settlor as Trustee could not effectively be called to account*» (para 29). In *Webb* è stata posta particolare enfasi sul potere del disponente di nominare sé stesso quale unico beneficiario, con il che

(25) MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees*, cit., para 4.9.

(26) STRACHAN C., *Whiter the "illusory trust"?*, cit., 211. Sulla differenza tra i due *test* cfr. YOUNG G., *Sham and illusory trusts - lessons from Clayton v Clayton*, (2018) 24(2) *Trusts & Trustees*, 199.

(27) TEY T., *Reservation of Settlor's Powers*, (2009) 21 *Singapore Academy of Law Journal*, para 63.

egli avrebbe ricoperto simultaneamente il ruolo di *trustee*, disponente, unico beneficiario e *Consultant* (ruolo che gli attribuiva ulteriori poteri). È significativo osservare come la sentenza abbia espressamente enfatizzato che tale potere di nomina non avesse carattere fiduciario in quanto spettante al disponente in tale veste e non nella qualità di *trustee* (para 83 e 89).

4.3. La terza teoria (*tantamount to property*) si fonda sulla riconducibilità della posizione del disponente a quella di un pieno proprietario.

Questa elaborazione trae origine dalla decisione in *Tasarruf Mevduati Sigorta Fonu v Merrill Lynch Bank & Trust Co (Cayman) Ltd.* [2011] UKPC 17 (nel prosieguo “TMSF”).

L’iter logico seguito è basato sulle premesse che «*there is no invariable rule that a power is distinct from ownership*» (para 60) e che «*the powers of revocation are such that in equity, in the circumstances of a case such as this [the settlor] can be regarded as having rights tantamount to ownership*» (para 59). Da ciò la Corte ha concluso che l’esercizio del potere di revoca, trattandosi di non *fiduciary power*, potesse essere delegato al *receiver* a tutela delle posizioni dei creditori.

Il principio è stato applicato nuovamente in *Webb* per sostenere l’invalidità del *trust* poiché «*the bundle of rights which he [n.d.aa.: settlor] retained is indistinguishable from ownership*» (para 89). Come indicato, attraverso l’esercizio di tali diritti il *settlor* era in grado di rientrare in possesso dei beni intestati al *trustee*. Anche in questo caso, comunque, è stato esplicitamente notato che il potere di apprensione del disponente fosse esercitabile «*regardless of the interests of the other beneficiaries*» (para 89).

4.4. Sebbene né a livello giurisprudenziale né dottrinale sia stato risolto il dubbio tra quale *test* vada applicato per identificare un *illusory trust*, in alcuni passaggi la questione è stata incidentalmente esaminata.

In *Clayton v Clayton* ([2016] NZSC 29), la NZSC ha considerato valide le teorie del *insufficient equitable disposal* e del difetto di *irreducible core of obligations* (para 124-127). Dal canto suo, il *Privy Council* in *Webb* ha prospettato la validità sia di un test “misto”, che consiste nella applicazione congiunta degli approcci *insufficient equitable disposal* e difetto di *irreducible core of obligations*, sia della tesi basata sulla *tantamount to ownership theory* (para 89).

Una disamina esaustiva delle problematiche e delle implicazioni sollevate dalle sentenze citate non è, ovviamente, possibile in questa sede.

Ciò nonostante, la sintetica esposizione degli elementi essenziali degli *illusory trust* consente l’elaborazione di alcune riflessioni critiche che evidenziano la complessità teorica di questo istituto giuridico e le difficoltà della sua applicazione pratica.

In quasi tutti i casi in cui è stata sollevata la validità del *trust* (*Rahman, Harrison, Re AQ Revocable Trust, Clayton, Webb*), le prerogative del disponente erano estremamente estese. Senza addentrarsi nei particolari di ogni singola fattispecie, a livello generale in capo al disponente si sommarono sia vari poteri (*power of appointment*, potere di revoca, potere di modificare lo strumento) sia diversi ruoli (*trustee*, azionisti del *corporate trustee*, titolare di ampi poteri di veto, potere di nomina e di esclusione di beneficiari, beneficiario di reddito o capitale, consulente del *trustee*) che gli assicuravano il controllo sui beni in *trust*. Inoltre, il *trustee* non era soggetto ad obblighi fiduciari e la sua responsabilità era ulteriormente esclusa vuoi per atto del disponente o di un *advisor* da nominarsi col suo consenso. Non a caso, tali fattispecie sono state definiti “casi estremi”(28) in cui il disponente esercitava un pieno controllo sui beni in *trust*.

In tale cornice è stata elaborata la dottrina degli *illusory trust*.

(28) RUSSEL D. - GRAHAM T., *Illusory Trusts* (2018) 24(4) *Trusts & Trustees*, 307.

Tuttavia, in *Pugachev* la sua applicazione ha condotto alla pronuncia di invalidità sulla base di argomentazioni applicabili a *trust* caratterizzati da *reserved powers* molto più limitati.

Nello specifico, Birss J ha negato l'efficacia dei *trust* sottoposti al suo esame ritenendo decisivo il controllo esercitato dal disponente per il tramite del potere non fiduciario, detenuto nella veste di *protector*, di sostituire il *trustee*.

In dottrina sono stati espressi dissensi tanto in relazione al percorso logico seguito dal tribunale per affermare la natura personale del *power*, quanto in ordine ad altri aspetti di carattere sistematico(29).

Sotto il primo profilo, la deduzione del giudice si è fondata sulla circostanza che il *trustee* potesse essere rimosso “*with or without cause*”, in contrasto con quanto espresso *Davidson v Seelig* ([2016] EWHC 549 Ch, para 55), laddove la medesima disposizione è stata considerata compatibile con la natura fiduciaria del *power*. In aggiunta, conformemente all'indirizzo consolidato della giurisprudenza, la qualifica del potere di nomina del *trustee*, se non espressamente dichiarato personale, è generalmente considerato di natura fiduciaria(30). Sotto il profilo sistematico, poi, l'asserito controllo esercitato dal disponente sui beni in *trust* mediante il potere di revoca del *trustee* risulta viziato dai seguenti, erronei presupposti: (a) che il nuovo *trustee* sia tenuto a seguire le indicazioni del disponente/*protector*; e (b) che i beneficiari siano privi di rimedi giuridici per opporsi sia alla nomina di un *trustee* inadeguato sia per contestarne le condotte illecite(31).

Inoltre la validità dell'*illusory trust* in pendenza dell'esercizio dei *reserved power* è dibattuta.

È pacifico che il potere di revoca o un *general power of appointment* non pregiudichino la validità del *trust* sin tanto che essi non siano esercitati(32). Questa impostazione è stata implicitamente confermata dalla decisione in *TMSF*: infatti, l'affidamento al *receiver* dell'esercizio del potere di revoca presuppone il riconoscimento del *trust*(33). Questa considerazione contrasta però con quanto statuito in *Webb* dove il *trust* è stato ritenuto *illusory* in ossequio alla *tantamount to property doctrine* in ragione della mera esistenza dei *reserved powers*(34).

Un ulteriormente elemento di complessità è connesso all'assenza di criteri che consentano di determinare il livello di *reserved powers* validamente ammessi rispetto ai casi in cui la loro presenza è causa di invalidità.

Ad oggi, la giurisprudenza non ha espresso linee guida specifiche, limitandosi ad affrontare il tema della illusorietà secondo i tre distinti approcci (*insufficient equitable disposal*, difetto di *irreducible core of obligations* e *tantamount to property*). In direzione opposta si sono mossi i legislatori dei principali centri *offshore* che hanno introdotto disposizioni normative tese a riconoscere la validità del *trust* nonostante la presenza di *reserved powers*(35). In tale contesto, non risulta agevole applicare l'autorevole osservazione secondo cui le disposizioni in materia di *reserved powers* non precludano l'applicazione dei principi del diritto inglese(36).

La compatibilità dei *reserved powers* con l'istituto del *trust* non dipende esclusivamente dall'interpretazione delle disposizioni dell'atto, ma anche dagli elementi caratterizzanti la singola fattispecie.

In particolare, assume rilievo precipuo l'identità dei soggetti che ricoprono le cariche e che detengono i vari *powers* (*Re AQ Revocable Trust*, para 29, *Clayton*, para 128, *Webb* para 84 e 85). Onde è stato

(29) Per un sintetico ma efficace commento, v. PURSALL T. - GUTHRIE M., *Guernsey Trust Law*, cit., 80.

(30) SHERWIN T., *When is a trust not a trust? When the courts do not want it to be* (2021) P.C.B., 241.

(31) BRIGHTWELL J. - RICHARDSON L., *Mezhprom v Pugachev: bold new approach or illusory development?*, cit., para 401.

(32) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 5-035.

(33) SHERWIN T., *When is a trust not a trust? When the courts do not want it to be*, cit., 244.

(34) DUNCAN C. - BRANDTIS-GIESEN H., *The potential vulnerability of reserved powers trust* (2021) 27(3) *Trusts & Trustees*, 198.

(35) KISTEL A. - HOLDER R., *Pugachev versus Jersey's reserved powers legislation*, (2018) 24(4) *Trusts & Trustees*, 344-345.

(36) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 5-040; HAYTON D. - THOMAS G., *Shams, Revocable Trusts and Retention of Control*, cit., para 19.34.

suggerito che un *illusory trust* possa dar luogo ad un *trust* genuino (*emerging trust*) laddove l'ufficio di *trustee*, inizialmente ricoperto dal disponente, sia affidato ad un soggetto terzo (*Clayton*, para 124)(37).

5. Le fattispecie di *sham trust*, *illusory trust* e *reserved powers* sono tra loro ben distinte, ma presentano alcune interazioni.

Nello *sham trust* il rapporto di *trust* è solo apparente in quanto non voluto dalle parti, che ricorrono a esso per simulare un diverso assetto giuridico. Da ciò discende che, laddove l'influenza del disponente non derivi dall'esercizio dei *reserved powers* ma fosse il risultato dell'acquiescenza del *trustee* ai desideri del disponente, la validità del *trust* potrebbe essere contestata in quanto *sham*, argomentando che i rapporti effettivamente voluti tra le parti siano quelli disvelati dalla loro condotta e non quelli indicati nell'atto. Questo scenario potrà essere evitato mediante l'indicazione espressa nello strumento dei *reserved powers* attribuiti al disponente, che definiranno la base giuridica e i limiti entro cui esercitare le relative prerogative(38): in quest'ultimo caso il problema si sposta sulla quantificazione dei poteri che il disponente potrà riservarsi senza sconfinare nel campo degli *illusory trust*, poichè è l'eccesso dei *reserved powers* che determina l'insorgere degli *illusory trust*.

Esistono, tuttavia, talune tipologie di *trust* invalidi in cui i confini tra le categorie di *sham* ed *illusory* risultano più labili.

Si tratta dei casi in cui il *trustee*, nell'esercizio dei propri poteri discrezionali, abbia allineato la propria condotta alle indicazioni del disponente e quest'ultimo sia titolare del potere di revocare il *trustee*. Sebbene la contestazione di *sham trust* possa essere superata opponendo la genuinità e l'indipendenza delle delibere del *trustee*, è stato autorevolmente osservato che la presenza del potere di revoca renderebbe il *trustee* un mero schiavo del disponente, conducendo alla qualifica di *sham* o *illusory trust*(39) (cfr. anche *Pugachev*). Siffatta conclusione appare condivisibile a condizione che l'esercizio del potere di revoca sia espressamente qualificato come *personal power*, e pertanto sottratto *de facto* al controllo giurisdizionale. Inoltre, al fine di superare la possibile obiezione tesa a sostenere la validità del *trust* e fondata sull'esistenza di rimedi a disposizione dei beneficiari (*supra*, para 4.2), appare necessario che il *trustee* sia svincolato da responsabilità nei loro confronti e non sia gravato da obblighi fiduciari: si ripropone il tema del *irreducible core of obligations*.

6. La disamina svolta e la ricostruzione effettuata mettono in luce i vizi insiti nella teorica del *trust* “inesistente in quanto interposto”, elaborata dalla prassi amministrativa, nella parte in cui considera improduttivi di effetti civilistici tutte le ipotesi di *trust* elencate nella circ. n. 61/E/2011 e richiamate nella più recente circ. n. 34/E/2022 anche ai fini del tributo successorio. E per le medesime ragioni non è corretta l'applicazione *tout court* della opposta nozione di *trust* “interposto in quanto inesistente”.

Invero, come si è visto, tanto gli *sham* quanto gli *illusory trust* possono dar luogo ad “*emerging trust*” in conseguenza della nomina a *trustee* di un soggetto che non sia parte del patto simulato con il disponente ovvero di una persona diversa dal *settlor*. Inoltre, con riguardo agli *illusory trust*, la prospettata invalidità, soprattutto nei casi “non estremi”, potrebbe essere contestata eccependo che il *trust* possa essere sconosciuto solo dopo che i *reserved powers* siano esercitati. In queste ipotesi, il *trust* sarebbe produttivo di effetti anche dopo il decesso del disponente, precludendo che i beni affidati al *trustee* cadano in successione.

Inoltre, le condizioni richieste per giungere alla pronuncia di invalidità di un *trust* in ambito civilistico sono particolarmente difficoltose. Per quanto riguarda lo *sham trust*, il maggior ostacolo è costituito dalla prova degli aspetti psicologici. In relazione agli *illusory trust*, i precedenti giurisprudenziali coinvolgono situazioni in cui i *reserved powers* sono ben più estesi rispetto alle ipotesi prospettate dall'A-

(37) In termini critici, YOUNG G., *Sham and illusory trusts-lessons from Clayton v Clayton*, cit., 200.

(38) GOODMAN D. - HIRSCH P., *To reserve or not to reserve? That is the question-Part I* (2019) 25(10) *Trusts & Trustees*, 1025.

(39) TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, cit., para 72.20.

genza delle Entrate, mentre la tesi basata sul controllo del disponente tramite il ruolo del *protector* (*Pugachev*) risulta quantomeno incerta.

È stato ipotizzato che la via giuridica per sancire l'invalidità di *trust* con *reserved powers* potrebbe essere quella di negarne il riconoscimento convenzionale in base all'avverbio «*necessariamente*» contenuto nell'art. 2(3) della Convenzione dell'Aja(40): ciò consentirebbe di escludere qualsivoglia ingerenza del disponente sull'attività del *trustee*.

Questa soluzione avrebbe sicuramente il pregio di rimuovere le incertezze legate alla quantificazione dei *reserved powers* ammissibili, ma non è scevra da critiche.

Innanzitutto, essa creerebbe uno scollamento tra il modello di *trust* convenzionale e la nozione comunemente accettata nel mondo della *common law*, seppur con le inevitabili differenze tra le diverse giurisdizioni(41). Inoltre, essa si porrebbe in contrasto con l'interpretazione comunemente condivisa secondo cui l'art. 2 della Convenzione dell'Aja consente al disponente di riservarsi alcuni diritti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ARNULL T., *Sham Trusts and the requirement that a shamming intent be shared: Administrators of the Estate of Hanson v O'Leary and Ors*, 2018 28(5) *Trusts & Trustees*, 405 ss.

BRIGHTWELL J. - RICHARDSON L., *Mezhprom v Pugachev: bold new approach or illusory development?* 2018 24(5) *Trusts & Trustees*, 398 ss.

BUZZI V. - SORCI G., *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente Circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1027 ss.

CONAGLEN M., *Sham Trusts*, in BROWNBILL D. (ed) *International Trust Law*, LexisNexis, 2022

CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, 321 ss.

CONTRINO A., *Osservazioni (in parte adesive e in parte critiche) sulla nozione di trust "interposto" di fonte amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 401 ss.

CONTRINO A., *Trust, vincoli di destinazione e sistema tributario. Un itinerario di ricerca*, Pisa, 2021

DUNCAN C. - BRANDTS-GIESEN H., *The potential vulnerability of reserved powers trust* (2021) 27(3) *Trusts & Trustees*, 194 ss.

GADHIA S. - RODGERS K. - HO J., *Sham Trusts* (2016) 22(4) *Trusts & Trustees*, 464 ss.

HAYTON D., *Shams, piercing veils, remedial constructive trusts and tracing*, (2004) *The Jersey Law Review* 6

GOODMAN D. - HIRSCH P., *To reserve or not to reserve? That is the question-Part I* (2019) 25(10) *Trusts & Trustees*, 1025 ss.

HAYTON D. - THOMAS G., *Shams, Revocable Trusts and Retention of Control*, in BROWNBILL D. (ed) *International Trust Law*, LexisNexis, 2022

KISTEL A. - HOLDER R., *Pugachev versus Jersey's reserved powers legislation*, (2018) 24(4) *Trusts & Trustees*, 341 ss.

TUCKER L. - LE POIDEVIN N. - BRIGHTWELL J., *Lewin on Trust*, 20th edn, Sweet & Maxwell, 2020

LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust negli ordinamenti di origine e in Italia*, Padova, 2019;

MASSAROTTO S., *I trust "interposti" e la "finzione" dell'applicazione dell'imposta sulle successioni nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 20 ottobre 2022*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 10 gennaio 2023 e in questo fascicolo

MATTHEW P., *The sham trust argument, and how to avoid it*, 21(4) 2007 *Trust Law International*, 191 ss.

MATTHEWS P. - MITCHELL C. - HARRIS J. - AGNEW S., *Underhill and Hayton Law of Trusts and Trustees* LexisNexis, 2022

(40) RUSSEL D. - GRAHAM T., *Illusory Trusts*, cit., 318.

(41) Sulla possibilità che la nozione di *trust* convenzionale sia più ristretta rispetto alle disposizioni *offshore*, cfr., LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust negli ordinamenti di origine e in Italia*, Padova, 2019, e, fra gli altri SHEEDY J.M. - BAKER S.M., *Litigating Trust Disputes in Jersey*, Hart Publishing, 2017, para 2-82.

- MOLLY T., *Still more on settlor control: the 18 September 2008 reserved decision of the New Zealand High Court in Harrison v Harrison CIV 2008-404-00127* (2010) 16(2) *Trusts & Trustees*, 73 ss.
- MOVERLEY SMITH S. - HOLDEN A., *Letters of wishes and the ongoing role of the settlor* (2014) 20(7) *Trusts & Trustees*, 712 ss.
- MOWBRAY J., *Shams, pretences, blackmail and illusion: Part 2* (2000) 2 *Private Client Business*, 105 ss.
- O'HAGAN P., *The reluctant settlor-property, powers and pretences* (2011) 17(10) *Trusts & Trustees*, 905 ss.
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 123 ss.
- PURSALL T. - GUTHRIE M., *Guernsey Trust Law*, Hart Publishing, 2017
- RUSSEL D. - GRAHAM T., *Illusory Trusts* (2018) 24(4) *Trusts & Trustees*, 307 ss.
- RUSSEL D. - GRAHAM T., *Letters of wishes and the trust purposes*, (2022) 28(5) *Trusts & Trustees*, 341 ss.
- SALVATI A., *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004
- SHERWIN T., *When is a trust not a trust? When the courts do not want it to be* (2021) *Private Client Business*, 238 ss.
- SMITH L., *Execution against a power of revocation* (2013) 129 *Law Quarterly Review*, 332 ss.
- SMITH L., *Massively discretionary trusts* (2019) 25(4) *Trusts & Trustees*, 397 ss.
- SHEEDY J.M. - BAKER S.M., *Litigating Trust Disputes in Jersey*, Hart Publishing, 2017
- 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.
- STRACHAN C., *Whiter the "illusory trust"?* (2021) 137 *Law Quarterly Review*, 206 ss.
- TEY T., *Reservation of Settlor's Powers*, (2009) 21 *Singapore Academy of Law Journal*, 517 ss.
- WATERS D., *Settlor control-what kind of a problem is it?* (2009) 15(1) *Trusts & Trustees*, 12 ss.
- YOUNG G., *Sham and illusory trusts-lessons from Clayton v Clayton* (2018) 24(2) *Trusts & Trustees*, 194 ss.

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

I *trust* “interposti” e la “finzione” dell’applicazione dell’imposta sulle successioni nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 34/E del 20 ottobre 2022

The “interposed” trusts and the “fiction” of the application of the inheritance tax in the circular of the Revenue Agency n. 34/E of 20 October 2022

STEFANO MASSAROTTO

Abstract

Lo scorso 20 ottobre, a seguito dei contributi ricevuti in sede di consultazione pubblica, è stata pubblicata in via definitiva la circolare n. 34/E sulla fiscalità diretta e indiretta dei *trust*. Con riferimento ai *trust* “interposti” l’Agenzia ribadisce che le attribuzioni effettuate dal *trust* non generano redditi imponibili per il beneficiario, se già assoggettate ad imposizione in capo all’interponente. Peraltro, superando alcuni precedenti di prassi, l’Agenzia precisa che qualora il disponente di un *trust* interposto deceda, sono inclusi nell’attivo ereditario anche i beni e i diritti formalmente nella titolarità del *trust* qualificato come interposto. Tale interpretazione meriterebbe di essere meglio precisata dall’Amministrazione finanziaria, poiché non sempre le dimensioni civilistica e fiscale del *trust* coincidono.

Parole chiave: *trust*, *trust* interposti, successione, tassa sulle successioni e donazioni, beneficiario

Abstract

On 20 October 2022, the Italian Revenue Agency published the long-awaited Circular letter No. 34/E laying down the guidelines concerning the taxation of trusts. Irrespective of their validity from a legal standpoint, trusts may be treated as interposed entities and therefore disregarded for tax purposes only. In this regard the Circular confirmed that the settlor/beneficiary shall be regarded as the owner of the trust’s assets for income tax purposes. Income and gains realized by the trust’s assets are therefore subject to Italian taxation as if they were held directly by the settlor/beneficiary. Moreover, revisiting the previous position of the Italian Revenue Agency, the Circular clarified that assets held by a disregarded trust should be included within the taxable estate of the settlor at the settlor’s decease, irrespective that such assets were no longer part of the settlor’s estate from a legal perspective.

Keywords: *trust*, *fiscally interposed trust*, *legal succession*, *succession and donation duty*, *beneficiaries*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** I chiarimenti della circ. n. 34/E/2022 in caso di “interposizione del *trust*”. - **3.** La soggettività tributaria dei *trust*. - **4.** Autonomia tributaria e “porre sotto il controllo”: le dimensioni civilistiche e fiscali di *trust* coincidono? - **5.** La conclusione nel senso dell’applicabilità del tributo donativo (e non successorio) in caso di decesso del disponente.

1. L’Agenzia delle Entrate, a seguito dei contributi ricevuti in sede di consultazione pubblica, ha recentemente pubblicato la circ. n. 20 ottobre 2022, n. 34/E che è intervenuta a delineare il quadro della

disciplina fiscale dei *trust* sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini delle imposte indirette, a seguito delle modifiche normative recate alle disposizioni del TUIR dall'art. 13 D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 e all'evoluzione degli orientamenti della giurisprudenza di legittimità.

Esula dallo scopo del presente intervento l'analisi del complesso quadro normativo della fiscalità dei *trust*, in merito alla quale l'Agenzia delle Entrate ha ripercorso organicamente i punti salienti della disciplina, fornendo altresì opportune risposte a diverse criticità sollevate dagli operatori del settore e dalle associazioni di categoria.

In queste brevi note si vogliono offrire alcuni spunti di riflessione in merito ad una questione interpretativa di un certo peso affrontata dalla circolare che, a mio avviso, non è completamente condivisibile e che meriterebbe ulteriori riflessioni. Ci riferiamo, in particolare, alle precisazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in merito al trattamento tributario ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni dei *trust* "interposti" e già oggetto di un primo commento "a caldo" su questa *Rivista* (BUZZI V. - SORCI G., *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente Circolare n. 34/E/2022 [tra restyling e novità]*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1027 ss.).

2. I chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 34/E/2022 (par. 3.4) si possono sintetizzare nei termini che seguono. In primo luogo viene rammentato che, ai fini delle imposte dirette, in caso di *trust* «*interposto formalmente nella titolarità di beni o attività (cosiddetta "interposizione fittizia")*», quest'ultimo non rappresenta un autonomo soggetto passivo d'imposta ex art. 73 TUIR, con la conseguenza che i beni costituenti il *trust fund* e i correlati redditi dovrebbero essere attribuiti direttamente all'interponente – disponente o beneficiario – e non al *trust* (cfr. altresì Risposta ad interpello n. 111 del 21 aprile 2020, con riferimento alla validità delle opzioni per i regimi del risparmio amministrato e gestito, di cui agli artt. 6 e 7 D.Lgs. n. 461/1997, esercitate da *trustee* di un *trust* revocabile). In quest'ambito, molto opportunamente l'Agenzia ribadisce che le attribuzioni di tali *trust* non sono tassate ai fini reddituali «*a condizione che e nella misura in cui tali attribuzioni derivino da redditi che, in ragione dell'interposizione del trust, sono già stati assoggettati ad imposizione direttamente in capo all'interponente residente in Italia secondo le categorie previste dall'articolo 6 del Tuir*».

Tanto premesso, non si condivide pienamente la successiva interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ove, tra l'altro discostandosi da alcuni precedenti di prassi (cfr. da ultimo, Risposta ad interpello n. 359 del 4 luglio 2022), viene precisato che «*nell'ipotesi di decesso del soggetto disponente, tenuto conto della interposizione del trust tra i beni e i diritti che compongono l'attivo ereditario di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 sono inclusi anche quelli formalmente nella titolarità del trust, qualificato come interposto*».

Invero, l'Agenzia delle Entrate, richiamando il tributo successorio e non l'imposta sulle donazioni, considera tali *trust* altresì inesistenti dal punto di vista civilistico e dunque, al momento del decesso del soggetto disponente/interponente, vi sarebbe una devoluzione del patrimonio agli eredi del *de cuius*, a prescindere dal fatto che questi ultimi coincidano o meno (dal punto di vista qualitativo e quantitativo) con i beneficiari del *trust*.

Questa interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, come vedremo successivamente, parrebbe rispondere ad apprezzabili e condivisibili motivi di cautela fiscale, ma, ponendo sullo stesso piano il riconoscimento civilistico del *trust* (in base alla Convenzione dell'Aja e alla legge regolatrice) e quello fiscale (in termini di soggettività fiscale), meriterebbe, a mio avviso, di essere meglio precisata.

3. Non è questa la sede per entrare nel merito della ricostruzione del dibattito scaturito in sede dottrinale in merito alle condizioni e agli indici che caratterizzano la soggettività passiva del *trust* ai fini fiscali (sul punto, ci sia consentito rinviare a S. MASSAROTTO, M. ALTOMARE, *Il monitoraggio fiscale degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria*, AA.VV., *Temi di fiscalità nazionale ed internazionale*, Padova, 2014, 833 ss.). Vale peraltro la pena evidenziare brevemente che l'indagine in tema di interposizione fittizia – *rectius*, soggettività passiva – deve necessariamente prendere le mosse dal presupposto dell'imposta sul reddito (sia delle persone fisiche che giuridiche) di cui agli artt. 1 e 72

del TUIR, rappresentato dal «[...] *possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*». Un utile riferimento interpretativo può essere altresì individuato nell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, quale misura generale di contrasto all'interposizione (entrambe le disposizioni normative sono infatti volte a garantire una corretta imputazione soggettiva del reddito imponibile, in ossequio al principio della capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione), sebbene tale disposizione normativa, essendo applicabile in sede accertativa dall'Amministrazione finanziaria, dovrebbe riguardare esclusivamente le situazioni patologiche.

Il concetto di “*possesso di redditi*” ha, come noto, connaturato alla sua nozione un principio di “effettività” che impone di disconoscere le situazioni in cui il legame tra il possessore del reddito e la relativa fonte viene a spezzarsi in maniera meramente fittizia o comunque apparente.

Ciò detto, l'art. 73 TUIR ha ricondotto tra i soggetti passivi ai fini IRES sia «*i trust, residenti nel territorio dello Stato*» sia «*i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato*».

Secondo l'Amministrazione finanziaria (cfr. la circ. 6 agosto 2007, n. 48/E), le modifiche alla soggettività passiva del *trust* avrebbero una valenza meramente ricognitiva, «*posto che già prima delle disposizioni in esame i trusts erano considerati soggetti IRPEG (e poi IRES) quali enti, commerciali o non commerciali, ai sensi dell'art. 73, comma 2, del TUIR*», riconducendoli tra le «*altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo*» (in questo modo, ponendosi in linea con la dottrina che attribuisce al comma 2 dell'art. 73 il carattere di criterio unitario di identificazione di tutti i soggetti passivi IRES).

In tale prospettiva, poiché il *trust* sarebbe riconducibile, dal punto di vista tributario, ad un fenomeno di soggettività se e in quanto “organizzazione” di beni (che dovrebbe essere una nozione diversa da quella di semplice “patrimonio” poiché presuppone un *quid pluris*, rappresentato dalla presenza di strumenti – *i.e.* mezzi e persone – per raggiungere uno scopo mediante l'esercizio di una attività) non appartenenti ad altro soggetto passivo e dotata di “autonomia” decisionale (e quindi richiedendo che l'organizzazione sia “padrona di sé stessa”), laddove emerga che il *trustee* sia privo di poteri sostanziali sul *trust fund*, il patrimonio, seppure “formalmente” segregato, risulterebbe appartenente ad altro soggetto passivo e il *trust* – sebbene persegua interessi meritevoli di tutela e risulti compatibile con le regole e i principi stabiliti dall'intero sistema giuridico privatistico italiano – non costituirebbe un autonomo soggetto passivo d'imposta ex art. 73 TUIR.

Detto altrimenti, ai fini delle imposte sui redditi, i *trust* dovrebbero essere caratterizzati da una gestione ed amministrazione del fondo in *trust* che dovrebbe essere svolta in “autonomia” rispetto ai disponenti e/o beneficiari. Sicché dovrebbe essere escluso che questi ultimi possano disporre di sostanziali poteri decisionali o comunque possano ingerire – in maniera significativa – nella gestione del *trust fund*. Senza questa autonomia, a prescindere dalla loro validità civilistica, non avrebbero la capacità di essere un centro di imputazione per il diritto tributario.

Ed in questo senso dovrebbe essere letta, e a mio avviso circoscritta, la portata di talune prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria – è il caso, ad esempio, della nota circ. 27 dicembre 2010, n. 61/E – ove l'Agenzia delle Entrate si è spinta in esemplificazioni di tipologie di *trust* «*inesistenti in quanto interpost[i]*» o forse, più propriamente, superando la contraddizione in termini, sarebbe più opportuno dire semplicemente “inesistenti” in quanto non riconosciuti quali soggetti passivi di imposta (in merito alle esemplificazioni di *trust* “inesistente” – che paiono, in ogni caso, a nostro avviso, connotate da una visione patologica del *trust*, anche alla luce, forse, di taluni fatti di cronaca dell'epoca – non è il caso di soffermarsi: 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.; 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.).

Questa ricostruzione pare trovare altresì una chiara conferma in alcune recenti Risposte ad interpello pubblicate dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Risposta ad interpello n. 381 dell'11 settembre 2019, Risposta ad interpello n. 111/2020, Risposta ad interpello n. 796 del 1° dicembre 2021) ove è stato precisato che:

i) «*affinché un trust possa essere qualificato soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi costituisce elemento essenziale l'effettivo potere del trustee di amministrare e disporre dei beni a lui affidati dal disponente*», mentre ii) «*si ritiene, invece, fiscalmente “inesistente” il trust in tutti quei casi in cui, per effetto delle disposizioni contenute nel proprio atto istitutivo ovvero in base ad elementi di mero fatto, il potere di gestire e disporre dei beni permanga in tutto o in parte in capo al disponente*».

4. A questo punto, una notazione s'impone: anche in considerazione dell'estrema versatilità dell'istituto, laddove l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto la soggettività passiva di un *trust* ai fini delle imposte dirette, non ne ha mai messo in discussione la validità civilistica (cfr. ad esempio la recente Risposta ad interpello n. 359/2022 ove le considerazioni dell'Amministrazione finanziaria muovono dal «*presupposto che, sotto il profilo civilistico, le partecipazioni in questione non siano cadute in successione, ma facciano tuttora parte del patrimonio segregato nel Trust*»).

Ma non poteva essere diversamente, trattandosi, tra l'altro, di due dimensioni – quella civilistica e quella fiscale – che non sempre coincidono (l'autonomia tributaria del concetto di *trust* è, tra l'altro, un principio pacificamente riconosciuto nelle giurisdizioni di consolidata conoscenza del *trust* come il Regno Unito e gli USA; cfr. BRABAZON M., *International taxation of Trust Income*, Cambridge University press, 2019, 27 ss.).

D'altronde, basti pensare che l'art. 2 della Convenzione dell'Aja, dopo aver precisato nel comma 2 le caratteristiche dei *trust* che rientrano nell'ambito applicativo della detta Convenzione, prosegue al comma 3 precisando che «*The reservation by the settlor of certain rights and powers, and the fact that the trustee may himself have rights as a beneficiary, are not necessarily inconsistent with the existence of a trust*». Lo stesso rapporto esplicativo alla Convenzione dell'Aja chiarisce sul punto che «*[...] contrary to the “traditional” image of trusts, the roles of the different persons involved may be mingled*» (cfr. *Explanatory Report by Alfred E. von Overbeck*, n. 47). O ancora, posto che la nozione di “porre sotto il controllo” dovrebbe essere intesa – quantomeno nelle giurisdizioni di *common law* – quale semplice sinonimo di “trasferimento” (cfr. *Explanatory Report by Alfred E. von Overbeck*, n. 39), come è stato sostenuto «*[...] il controllo sul trustee e l'influenza sulla formazione della sua volontà sono elementi connotati al moderno diritto dei trust*» (LUPOI M., *Il “controllo” in materia di trust, autodichiarato e non*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2020, 2, 121 ss.).

Di talché, a mio avviso, non è possibile affermare che, dal punto di vista civilistico – e, quindi, con un chiaro disallineamento con la prassi ormai consolidata dell'Amministrazione finanziaria –, la ritenzione di diritti o poteri da parte del disponente sia di per sé in contrasto con la nozione di *trust* come dettata dalla Convenzione dell'Aja (in senso contrario, anche rispetto alla concetto di sottoposizione a controllo dei beni nella Convenzione dell'Aja, CONTRINO A., *Recenti indirizzi interpretativi sul regime fiscale di trust trasparenti, interposti e transnazionali: osservazioni critiche*, cit., e, più di recente, ID., *Osservazioni [in parte adesive, e in parte critiche] sulla nozione fiscale di trust “interposto” di fonte amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 401 ss.).

Si condividono, dunque, le osservazioni di chi (MARCHESE S., *I trust “fiscalmente riconosciuti”*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, 2418 ss.) ritiene che la stessa dottrina che afferma la soggettività *tout court* dei *trust* «*si trova di fronte ad un dilemma: se accetta che il trust non venga riconosciuto fiscalmente, è costretta ad affermarne altresì l'invalidità secondo la legge regolatrice o, quantomeno, la sua non riconoscibilità ai sensi della Convenzione dell'Aja, ma non è detto che questo sia sempre vero; se invece contesta il disconoscimento fiscale, non può che farlo sul piano della sua validità civilistica e della sua riconoscibilità secondo la convenzione dell'Aja, senza avvedersi che ciò è condizione necessaria ma non sufficiente per l'attribuzione della soggettività tributaria al trust*».

Alla luce di quanto sopra rappresentato, mi pare allora che (come ho già avuto modo di rappresentare in passato, 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.; in senso sostanzialmente conforme MARCHETTI F., *La crisi della soggettività del trust e la*

disciplina fiscale della fiducia come possibile soluzione, in *Trust e attività fiduciarie*, 2013, 4, 383 ss.), sia ragionevole sostenere che:

- i) da un lato, in tutti i casi anomali (per non dire patologici) di *nominee agreement* aventi la mera denominazione di *trust* (o altro istituto analogo), caratterizzati dalla circostanza che il *trustee* è, di fatto, un mero prestanome (o testa di legno, uomo di paglia), tenuto a seguire la volontà altrui nell'attività di amministrazione e disposizione dei beni in *trust* e dei relativi redditi, è lecito dubitare che ricorrano quei requisiti minimi affinché l'ordinamento attribuisca rilevanza all'effetto segregativo e, quindi, all'esistenza stessa del *trust* (qui il contenuto dell'atto [di *trust*] è - probabilmente - incompatibile con lo schema tipico del negozio di cui riporta [solo] il *nomen iuris*);
- ii) dall'altro lato, al di là delle ipotesi patologiche, potrebbero ben sussistere ipotesi di *trust* che - sebbene perseguano interessi meritevoli di tutela e risultino compatibili con le regole e i principi stabiliti dall'intero sistema giuridico privatistico italiano e non possono essere qualificati come *nominee agreements* - non siano, tuttavia, dotati della sufficiente autonomia nell'amministrazione e disposizione dei beni in *trust* e dei relativi redditi.

Nei casi sopramenzionati ritengo sia corretto negare soggettività passiva al *trust ex art. 73 TUIR*, attribuendo i beni costituenti il *trust fund* (e i correlati redditi) al disponente, ovvero a uno o più beneficiari.

5. Tornando ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, nella citata circ. n. 34/E/2022 è stato precisato che in ipotesi di *trust* interposti - *rectius* non soggetti passivi - al momento del decesso del soggetto disponente/interponente, vi sarebbe una devoluzione *mortis causa* del *trust fund* agli eredi del *de cuius*, con conseguente applicazione dell'imposta sulle successioni.

I motivi di cautela fiscale sottesi al chiarimento dell'Amministrazione finanziaria sono abbastanza evidenti e del tutto condivisibili: poiché tanto i beni costituenti il *trust fund* quanto i correlati redditi sono, ai fini fiscali, attribuiti al disponente/interponente, devono essere assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni non soltanto la dotazione iniziale ma altresì i redditi *medio tempore* realizzati dall'interponente.

Ma ciò che colpisce è il richiamo al tributo successorio piuttosto che all'imposta sulle donazioni, laddove viene precisato che, in caso di decesso del disponente, «tra i beni e i diritti che compongono l'attivo ereditario di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 sono inclusi anche quelli formalmente nella titolarità del *trust*, qualificato come interposto».

È evidente, infatti, che questa soluzione, motivata più che altro da una considerazione pragmatica (per la verità, forse legata alla precedente visione dell'Amministrazione finanziaria secondo cui l'imposta sulle successioni e donazioni era dovuta in sede di apporto dei beni in *trust* e non in sede di attribuzione ai beneficiari: sul tema v., per tutti, SALANITRO G., *Imposta principale postuma e registrazione di atto istitutivo di trust*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, II, 1243 ss.), si basa sull'equazione “*trust* non soggetto passivo” = “*trust* inesistente civilisticamente” che, in realtà, richiede una valutazione caso per caso e, come visto, non può dunque considerarsi sempre valida.

Inoltre, così facendo, si determina una sorta di “corto-circuito” in tutti i casi in cui, al di fuori dei casi patologici, l'istituto del *trust* persegue un interesse meritevole di tutela e conserva la sua validità ai sensi della legge regolatrice e della Convenzione dell'Aja: l'onere dell'imposta sulle successioni e donazioni deve ricadere sui beneficiari del *trust* e non sugli eredi del disponente, i quali potrebbero – legittimamente – non coincidere (in tutto o in parte) con i primi e ben potrebbero essere ignari dell'esistenza stessa del *trust*. In altri termini, la soluzione adottata dall'Agenzia delle Entrate pare difficilmente razionalizzabile e, al di là dei problemi pratici che può procurare (basti pensare, come evidenziato dalla Circolare ABI n. 21 del 10 novembre 2022, alla necessità di chiarire come la precisazione dell'Agenzia delle Entrate si coordini con l'art. 48 D.Lgs. n. 346/1990 in tema di “*Divieti e obblighi a carico di terzi*”) sarà sicuramente foriera di contenziosi: invero, nei confronti degli eredi del disponente/interponente, in assenza di un effettivo trasferimento di ricchezza, non si realizza alcun presupposto del tributo donativo-successorio (come riconosciuto dalla stessa circ. n. 34/E/2022, il «*presupposto stabilito per tale imposta*

dal d.lgs. n. 346 del 1990 [...] impone la sussistenza “del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari”»).

Ciò detto, una soluzione alternativa che condurrebbe al medesimo risultato di evitare salti d'imposta – i.e. tassazione, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, sia della dotazione iniziale sia dei redditi realizzati *medio tempore* da parte del disponente/interponente –, ma che avrebbe altresì il pregio di essere in linea con l'interpretazione sistematica delle disposizioni normative in tema di imposta sulle successioni e donazioni, potrebbe essere la seguente.

In caso di decesso del disponente/interponente, verrebbero meno i poteri di revoca del *trustee* e gli altri poteri da “*dominus*” che quest'ultimo si era riservato, e ci troveremmo quindi di fronte alla sopravvenuta insussistenza delle circostanze di fatto che hanno portato a ritenere un determinato *trust* come non riconoscibile quale autonomo soggetto passivo ai fini fiscali. In altri termini, il decesso del disponente/interponente determinerebbe la rimozione degli elementi ostativi al riconoscimento della soggettività tributaria del *trust*, con la conseguenza che quest'ultimo assumerà, nel medesimo periodo d'imposta, quella soggettività passiva di cui, in precedenza, difettava.

La sopravvenuta rilevanza fiscale del *trust* dovrebbe comportare che sia ragionevole ipotizzare, ai soli fini fiscali (e, quindi, a mio avviso, senza violare il divieto dei patti successori di cui all'art. 458 c.c.), un apporto in *trust* da parte del disponente al momento del suo decesso, apporto rappresentato dall'intero *trust fund* (dotazione iniziale e redditi *medio tempore* realizzati) che, come detto, deve ritenersi attribuito ai fini fiscali al disponente/interponente. Conseguentemente, in modo del tutto analogo a quanto accadrebbe con un *trust* testamentario, troverebbe applicazione l'imposta sulle donazioni (e non quella sulle successioni) in sede di attribuzione (e non di apporto) ai beneficiari del *trust* (e non agli eredi del disponente che, in quanto tali, non ricevono alcun trasferimento di ricchezza).

Un'ultima notazione di chiusura. Laddove, a seguito del decesso del disponente/interponente, vi sia invece una trasmissione dei poteri da “*dominus*” che quest'ultimo possedeva a favore dei beneficiari del *trust*, la soluzione potrebbe rinvenirsi nella stessa circ. n. 34/E/2022 (cfr. par. 4.4.3) laddove, se da noi ben inteso, l'Agenzia delle entrate si occupa, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, di situazioni non patologiche quali quelle dei *trust nudi* (c.d. *bare trust*), ove, in conseguenza di eventi intervenuti nel corso della vita del *trust* i beneficiari divengono “*vested*” e più precisamente “*vested in possession*” e, pertanto, può dirsi che «*il fondo in trust appartiene loro di diritto*» e «*il compito del trustee è limitato agli atti necessari per la consegna del fondo a costoro*» (LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust negli ordinamenti di origine e in Italia*, Padova, 2020, 140 ss.; TASSANI T., *Le diverse tipologie di trust tra imposizione “in entrata” ed “in uscita”*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2020, 4, 361 ss.).

Invero, anche in questo caso avremmo un apporto (rappresentato dall'intero *trust fund*) in *trust* da parte del disponente/interponente al momento del suo decesso. Peraltro, in linea con quanto rappresentato dalla circ. n. 34/E/2022 (cfr. par. 4.4.3), il momento in cui si realizzerebbe «*l'effettivo trasferimento di ricchezza mediante un'attribuzione “stabile” dei beni confluiti nel trust a favore del beneficiario*» sarebbe, in questo caso, rinvenibile già all'atto della dotazione del *trust*, con conseguente immediata applicazione, anche in questo caso, dell'imposta sulle donazioni (e non del tributo successorio) in capo ai beneficiari del *trust* (e non agli eredi del disponente che, in quanto tali, non si arricchiscono).

Confidiamo che l'Agenzia delle Entrate avrà modo di precisare il suo pensiero in future risposte ad istanze di interpello.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BALLANCIN A., *Riflessioni sull'acquisita soggettività tributaria degli OICR*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 3, 707 ss.
 BARBA V., *Negozi post mortem ed effetti di destinazione. Interferenze con la disciplina dei legittimari: la riduzione delle liberalità indirette*, in *Riv. dir. priv.*, 2016, 1, 49 ss.
 BRABAZON M., *International taxation of Trust Income*, Cambridge University press, 2019
 BUZZI V. - SORCI G., *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente Circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1027 ss.

- CARINCI A., *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, 84 ss.
- CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 219-2019/C, *Il trust in funzione successoria tra divieto dei patti successori e tutela dei legittimari*, approvato dalla Commissione Studi Civilistici il 30 marzo 2021
- 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.
- CONTRINO A., *Osservazioni (in parte adesive e in parte critiche) sulla nozione di trust "interposto" di fonte amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, VIII, 401 ss.
- CONTRINO A., *Trust, vincoli di destinazione e sistema tributario. Un itinerario di ricerca*, Pisa, 2021
- FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detto "abuso del diritto"*, *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, 349 ss.
- GALLO F., *La soggettività ai fini IRPEG.*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Roma-Milano, 1990, 662 ss.
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1761 ss.
- GIUSTI G., *La nozione di trust nella dimensione internazionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 505 ss.
- LOVISOLO A., *Possesso di reddito e interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, 1665 ss.
- LUPOI M., *Trust*, in MATUCELLI S. - PESCATORE V. (a cura di), *Diritto Civile*, Milano, 2011
- LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust negli ordinamenti di origine e in Italia*, Padova, 2020
- LUPOI M., *Il "controllo" in materia di trust, autodichiarato e non*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2020, 2, 121 ss.
- LUPOI M. - TASSANI T., *Il c.d. "scioglimento consensuale" del trust: diritto civile e diritto tributario*, in *Trusts e Attività fiduciarie*, 2020, 5 ss.
- MARCHETTI F., *La crisi della soggettività del trust e la disciplina fiscale della fiducia come possibile soluzione*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2013, 4, 383 ss.
- MARCHESE S., *I trust "fiscalmente riconosciuti"*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, 2407 ss.
- MASSAROTTO S. - ALTOMARE M., *Il monitoraggio fiscale degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria*, AA.VV., *Temi di fiscalità nazionale ed internazionale*, Padova, 2014, 833 ss.
- 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.
- PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 123 ss.
- SALANITRO G., *Imposta principale postuma e registrazione di atto istitutivo di trust*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, II, 1243 ss.
- 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.
- TASSANI T., *Le diverse tipologie di trust tra imposizione "in entrata" ed "in uscita"*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2020, 4, 361 ss.
- TOSI L., *La nozione di reddito*, in TESAURO F. (diretta da), *Giur. sist. dir. trib. - Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Tomo I, Torino, 1994, 42 ss.
- VICARI A., *La scelta della legge regolatrice del trust: una questione di principio*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2011, 364 ss.
- VIOLETTA G., *Il trust fiscalmente "neutro" come tertium genus. L'interposizione fiscale nell'interpretazione recente dell'Agenzia delle Entrate. Il Registro dei Titolari Effettivi*, in *Trust, Impresa e Famiglia*, 2022, 3, 25 ss.
- ZIZZO G., *I trust non residenti tra sistema e timori di abusi*, in *Corr. trib.*, 2020, 4, 366 ss.

Trust, imposte indirette e circolare n. 34/E/2022: osservazioni su agevolazioni fiscali, attribuzioni informali e territorialità

VALENTINA BUZZI - GIULIA SORCI

A. Con il presente intervento si intende proseguire l'analisi della circolare n. 34/E/2022 in relazione al *trust* nel comparto delle imposte indirette (v., prima, BUZZI V. - SORCI G., *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente Circolare n. 34/E/2022 [tra restyling e novità]*, in questa *Rivista*, 2022, 2, XV, 1027 ss.), soffermandosi in modo particolare sull'esenzione di cui all'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito anche solo "TUS"), sulle attribuzioni informali e, infine, sui principi di territorialità previsti dal TUS.

B. Quanto al primo tema, ossia l'esenzione di cui all'art. 3, comma 4-ter, avente ad oggetto i trasferimenti di azienda e di partecipazioni per successione o donazione, l'Amministrazione finanziaria ne ha da tempo confermato l'applicazione anche nei casi di trasferimenti effettuati in *trust* istituiti a favore dei discendenti e/o del coniuge del disponente (cfr. circ. 6 agosto 2007, n. 48/E), chiosando, in seconda battuta, che la norma agevolativa si applicherebbe, più in generale, ai negozi «[...] attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni mortis causa, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del Codice Civile» (cfr. circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E).

Nonostante tali chiarimenti, non sono mancati dubbi in dottrina in merito a siffatta possibilità (cfr. POLI A. - LUPI R. - STEVANATO D., *Come si inserisce il trust nelle agevolazioni per le successioni d'azienda?*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 5, 568 ss.), sollecitando un ulteriore intervento di prassi (cfr. ris. 23 aprile 2009, n. 110/E) con cui l'Amministrazione finanziaria ha tentato di raccordare il peculiare istituto del *trust* a una disposizione ideata per favorire i passaggi diretti di azioni o di aziende in un periodo storico in cui essa riteneva – in modo invero isolato e monoliticamente contestato dalla giurisprudenza di merito e dalla dottrina tributaria – di poter esercitare il prelievo nei *trust* liberali (e addirittura in quelli non liberali) già al momento della costituzione del vincolo.

B.1. In particolare, in tale sede, l'Agenzia aveva ritenuto che la strumentalità del *trust* alla finalità liberale del passaggio generazionale ai discendenti e/o al coniuge del disponente legittimasse il godimento dell'esenzione, fermo restando il rispetto delle condizioni prescritte dall'art. 3, comma 4-ter, TUS, da adattarsi alle peculiarità del *trust*, ritenendole soddisfatte quando: (i) la durata residua del *trust* fosse superiore a cinque anni a decorrere dalla data di stipula dell'atto di segregazione della partecipazione di controllo o dell'azienda; (ii) i beneficiari fossero esclusivamente i discendenti e/o il coniuge del disponente; (iii) il *trust* non fosse discrezionale o revocabile (ovvero fosse preclusa qualsiasi modifica dei beneficiari ad opera del disponente o del *trustee* successiva alla segregazione dell'azienda o delle partecipazioni); (iv) il *trustee* proseguisse l'esercizio dell'attività di impresa o detenesse il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data dell'atto segregativo in attuazione alla dichiarazione in tal senso rilasciata proprio in sede di stipula dell'atto della segregazione.

Nella citata risoluzione, l’Agenzia non aveva concesso il beneficio dell’esenzione poiché riteneva «*disattesa la ratio della disposizione agevolativa*» in quanto (i) il trustee poteva decidere discrezionalmente se trasferire ai beneficiari al termine della durata del trust le partecipazioni di controllo (e/o altri beni segregati nel trust) e pertanto (ii) mancava in capo ai beneficiari un diritto incondizionato al trasferimento delle partecipazioni di controllo della società.

Tale conclusione prestava già ai tempi il fianco a qualche critica per una potenziale incoerenza tra i requisiti richiesti per usufruire dell’agevolazione e il criterio generale in base al quale l’Agenzia imponeva il prelievo del tributo successorio-donativo già al momento del conferimento dei beni.

Ed invero, se in passato l’imposta sulle successioni e donazioni era ritenuta dovuta dalla stessa Agenzia già all’atto della segregazione dei beni in trust, pari trattamento si sarebbe dovuto riconoscere per l’applicazione dell’agevolazione in commento, senza alcuna subordinazione alla permanenza del diritto incondizionato e immutato dei beneficiari a ricevere le partecipazioni o l’azienda. Infatti, anche il diritto incondizionato – come autorevolmente sostenuto – doveva piegarsi ai fatti della vita o, più precisamente, alla morte: si pensi, ad esempio, agli eredi impossibilitati a mantenere la titolarità dell’azienda in quanto deceduti anteriormente allo scadere del termine quinquennale imposto dalla norma (cfr. LUPI R. - STEVANATO D., “Trasparenza” del trust ai fini dell’imposta sulle successioni e donazioni: due pesi e due misure?, in *Dialoghi tributari*, 2009, 5, 570 ss.).

La soluzione propugnata dall’Agenzia comportava un ingiustificato aggravio di oneri in capo al contribuente che decideva di gestire il passaggio generazionale attraverso un trust in luogo di una semplice donazione diretta ai discendenti. Ad esempio, in caso di donazione diretta, dopo cinque anni dalla donazione gli eredi potevano considerarsi liberi di alienare a terzi, ma analoga condotta non era praticabile in caso di trasferimento “interinale” al trust: pur essendo decorso il termine quinquennale, qualora il trustee avesse deciso di cedere gli assets e poi trasmettere ai beneficiari il relativo introito, l’agevolazione di cui all’art. 3, comma 4-ter, TUS non sarebbe stata fruibile.

La difficoltà con cui l’Amministrazione coordinava l’applicazione di una norma agevolativa all’istituto del trust è inoltre confermata dall’ulteriore lettura di taluni paragrafi della su richiamata risoluzione.

E invero, dopo aver evidenziato che il trust era un istituto pienamente idoneo ad adattarsi alle molteplici esigenze del disponente, si raccomandava ai fini dell’applicazione delle disposizioni agevolative di predisporre una valutazione «*caso per caso*» avulsa da qualsiasi riferimento a definizioni generali ma che tenesse in debita considerazione le clausole e le caratteristiche del singolo trust. Affermazione, questa, da cui traspare la evidente volontà dell’Amministrazione finanziaria di voler in qualche modo conservare un ampio margine di discrezionalità nelle proprie valutazioni arrestando sul nascere eventuali interpretazioni “estensive” della norma (cfr. DE RENZIS SONNINO N., *L’imposizione indiretta del trust: gli ultimi orientamenti di giurisprudenza e prassi*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2009, 5, 507 ss.).

B.2. Questa impostazione, seppur con talune differenze, è stata adottata anche nella circ. n. 34/E/2022 in materia di trust a cui, come vedremo nel prosieguo, si sono aggiunti i chiarimenti recentemente forniti nell’incontro con la stampa specializzata “Telefisco 2023”.

Andiamo per ordine.

Dopo aver “risolto” definitivamente l’annosa *querelle* riguardante il “momento impositivo” ai fini del tributo successorio, decretando l’applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni e sui vincoli di destinazione al momento del «*reale trasferimento di beni o diritti [...]*» e quindi del «*reale arricchimento dei beneficiari*» (per una compiuta disamina critica di tale questione in relazione ai diversi tipi di trust, 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., il quale è critico verso la soluzione unitaria sposata, prima, dalla giurisprudenza di legittimità e, adesso, dalla prassi amministrativa), l’Agenzia afferma che la spettanza (o meno) di esenzioni e/o agevolazioni in capo ai beneficiari del trust debba essere vagliata «*[...] di volta in volta sulla base dei relativi presupposti*», con ciò “rettificando” quanto affermato nella bozza di circolare dell’agosto 2021, ove si precisava che la spettanza di queste esenzioni e/o agevolazioni poteva essere

«valutata al momento dell'atto di attribuzione dei beni sulla base della presenza dei relativi presupposti», menzionando peraltro a titolo di esempio proprio l'agevolazione in esame.

Nella versione definitiva della circolare scompare, quindi, un riferimento temporale “definito” in favore della c.d. *case by case analysis* che richiama in via di principio quanto già affermato nella risoluzione prima citata.

Ma v'è di più. Sempre nella versione finale, l'Amministrazione ritorna sull'argomento pochi paragrafi dopo ricordando che «[...] in relazione alle norme di esenzione o agevolazione fruita dal beneficiario in sede di attribuzione, che prevedono il mantenimento di determinati requisiti per un dato intervallo temporale, il termine iniziale decorre dall'attribuzione medesima».

Nelle risposte recentemente fornite durante Telefisco 2023, l'Agenzia coglie l'occasione di fornire dei chiarimenti sui predetti passaggi della circolare dell'ottobre scorso e afferma con riferimento alle partecipazioni apportate nel *trust* che «i presupposti per la spettanza dell'agevolazione [...] dovranno essere valutati all'atto di attribuzione delle predette partecipazioni ai beneficiari», utilizzando peraltro, un *wording* abbastanza simile a quello rintracciabile nella bozza di circolare.

Sempre in tal sede altresì conferma quanto espresso nella versione, questa volta definitiva del documento, secondo cui «[...] i cinque anni occorrenti per il mantenimento del controllo decorrono dalla data della predetta attribuzione ai beneficiari e non dalla data di apporto in *trust*».

Ebbene, tralasciando per un attimo la volontà dell'Agenzia di dissolvere (forse) l'incertezza generata nella circ. n. 34/E/2022 circa l'individuazione del momento in cui si è chiamati a valutare la spettanza (o meno) dell'esenzione, la scelta compiuta dall'Agenzia di riferire la decorrenza di tale agevolazione dall'attribuzione ai beneficiari può, ad una lettura meramente preliminare, interpretarsi come manifestazione di un potenziale “superamento” dell'impostazione precedente che invece presupponeva la decorrenza del quinquennio a partire dalla data di segregazione dell'azienda o delle partecipazioni in *trust* (e che imponeva la conservazione per tutta la durata del *trust* in capo ai discendenti e/o del coniuge del diritto incondizionato a ricevere la partecipazione o l'azienda segregata in *trust*).

A ben vedere, questo cambio di rotta, invero poco chiaro, non potrà che avere effetti negativi sul piano tecnico-applicativo, in quanto impone di riconsiderare la spettanza dell'agevolazione anche per quei *trust* esistenti in capo ai quali, ad esempio, il periodo quinquennale è già maturato ma non hanno ancora provveduto al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni ai beneficiari, e ciò in aperto contrasto con le tutele garantite dal legittimo affidamento di cui all'art. 10, comma 2, L. 27 Luglio 2000, n. 212.

In concreto, questa nuova impostazione sembrerebbe imporre il ricalcolo del termine quinquennale dal momento dell'attribuzione ai beneficiari anche qualora la partecipazione o l'azienda sia stata segregata in *trust* per un periodo ben superiore (fermo restando l'identità dei beneficiari).

A tal riguardo riteniamo condivisibile l'impostazione adottata da parte di certa Dottrina secondo cui per i *trust* esistenti per i quali si è beneficiato dell'esenzione in entrata, in procinto di essere liquidati, e per i *trust* già liquidati, laddove non siano ancora decorsi i termini di accertamento ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, il requisito temporale debba considerarsi realizzato e l'esenzione da imposta acquisita in modo definitivo almeno nella circostanza in cui ai beneficiari finali sia già stata trasferita la partecipazione di controllo e questi siano identificabili nei discendenti e/o nel coniuge del disponente (per una disamina ancor più approfondita, cfr. TENORE M. - D'AMELIO F., *Legittimo affidamento per l'esenzione da imposta di donazione all'entrata dei beni in trust*, in *Rivista Eutekne*, 6 gennaio 2023).

Si è persa comunque ancora una volta l'occasione per far chiarezza circa l'applicazione di un'agevolazione che proprio in virtù della sua *ratio* dovrebbe esser finalizzata a favorire i passaggi generazionali.

C. Quanto al secondo tema, ossia le attribuzioni “senza formalità”, la recente circolare se, da un lato, afferma che il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni si realizza solo alla data dell'attribuzione stabile dei beni ai beneficiari (con l'applicazione delle aliquote e franchigie ivi vigenti, come già precisato anche nella precedente circ. 11 agosto 2015, n. 30/E), dall'altro, parrebbe prevedere un'eccezione ove questa avvenga senza seguire particolari formalità (cfr. GHINASSI S., *Libe-*

ralità informali e tributo successorio, in *Rass. trib.*, 2012, 3, 764 ss., nonché CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*).

Ciò sembra potersi ricavare dall'analisi di taluni passaggi conclusivi del paragrafo 4.6 della predetta circolare, laddove si tratta il profilo delle attribuzioni effettuate sotto forma di liberalità indirette.

In particolare, e procedendo per gradi, pare innanzitutto che il contribuente abbia la facoltà di registrare volontariamente la quota capitale delle attribuzioni ricevute sino a una determinata data sulla base delle informazioni fornite dal *trustee*.

E infatti, nel penultimo periodo del citato paragrafo l'Agenzia afferma che, qualora il beneficiario sia in grado di distinguere la quota riferibile al capitale (assoggettata al tributo successorio-donativo), «*potrà provvedere alla registrazione volontaria della quota del fondo in trust*» anche in relazione alle eventuali devoluzioni pregresse, in linea con i meccanismi propri di emersione delle liberalità indirette di cui all'art. 56-bis TUS e con i criteri di cui all'art. 45, comma 4-*quater*, TUIR, necessari all'individuazione degli importi distribuiti a titolo di capitale o di reddito, che, secondo un'interpretazione logico-sistematica, sarebbero – a detta dell'Amministrazione – valevoli per tutte le tipologie di *trust* residenti e non residenti.

Il riferimento al solo passato sembra messo in discussione dall'ultimo periodo del medesimo paragrafo, ove si specifica che «*la registrazione volontaria anticipata esclude l'applicazione dell'imposta di donazione al momento della effettiva devoluzione del capitale al beneficiario*». Se si coordina la nozione di «*fondo in trust*» con il concetto di «*registrazione volontaria anticipata*», l'Agenzia parrebbe consentire il versamento dell'imposta sulle successioni e donazioni non solo con riferimento alle attribuzioni di capitali già ricevute (e per le quali, dunque, l'effettiva devoluzione è già avvenuta) ma anche – forse – in relazione a quelle future.

Per tale ipotesi, ci si domanda se – come si ritiene – ciò sia possibile solo nel caso in cui il beneficiario sia a conoscenza della spettanza di distribuzioni di capitale future in base ad elementi già predefiniti (ad esempio, subordinate al compimento degli anni): se fosse accolta questa interpretazione, in determinati casi il contribuente potrebbe «*crystallizzare*» la propria posizione e considerarsi esente da eventuali cambi normativi.

D. Quanto all'ultimo tema oggetto delle presenti note, ossia i principi di territorialità previsti dal TUS, nella circolare si afferma che i criteri generali dettati dall'art. 2 – secondo cui rilevano tutte le donazioni effettuate da donanti residenti, indipendentemente dalla localizzazione dei beni o quelle aventi ad oggetto i beni e diritti «*esistenti*» sul territorio nazionale se il donante non risulta residente in Italia al momento dell'attribuzione – vanno coordinati con le peculiarità del *trust* quale fattispecie di donazione a formazione «*progressiva*», imponendone la verifica (avendo riguardo, nel caso specifico del *trust*, alla residenza del disponente e alla localizzazione dei beni apportati) all'atto di apporto dei beni in *trust* ovvero al momento in cui si verifica l'effettivo «*spossessionamento*» dei beni da parte del disponente per effetto della segregazione.

Per saggiare gli effetti di tale affermazione è possibile considerare, ad esempio, il caso di (i) un disponente fiscalmente residente all'estero, che, all'atto della segregazione, conferisce somme di denaro depositate presso una banca estera in un *trust* estero e (ii) un'attribuzione successiva di dette disponibilità, da parte del *trustee*, a un beneficiario fiscalmente residente in Italia ma presso un conto corrente localizzato al di fuori del territorio dello Stato.

In tale caso, il tributo donativo non dovrebbe applicarsi per carenza del presupposto territoriale di cui all'art. 2 TUS (cfr. Risposta ad interpello n. 310/2019, nonché GHINASSI S., *La tassazione delle donazioni estere*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XII, 552 ss. e MASSAROTTO S. - SORCI G., *Brevi Riflessioni a margine di una risposta ad interpello in tema di intassabilità delle donazioni estere di somme di denaro*, in *Boll. trib.*, 2018, 23, 1677 ss.). Nel silenzio della circolare, ciò dovrebbe valere anche se, dopo l'atto di segregazione dei beni in *trust*, il disponente dovesse trasferire la propria residenza fiscale in Italia, per i trasferimenti successivi a tale momento.

Diversa sarebbe la conclusione nel caso in cui il disponente – prima fiscalmente residente all'estero e poi in Italia – continui anche dopo il cambio di residenza fiscale ad apportare beni in *trust*. Ipotizzando che i beni segregati siano esclusivamente non fungibili, individuare quelli segregati durante la permanenza all'estero dovrebbe essere un esercizio relativamente semplice; al contrario, se gli *asset* conferiti sono azioni della medesima categoria emessi dallo stesso emittente, non vi è alcun criterio utile alla loro individuazione. Si potrebbe tentare di risolvere il problema mutuando taluni criteri propri del comparto delle imposte dirette, come, ad esempio, la valorizzazione di detti beni mediante il criterio del LIFO; tuttavia, ciò potrebbe essere risolutivo per alcune categorie di *asset* (*i.e.* le azioni) ma non per altre (*i.e.* le quote di fondi invece per le quali è previsto il criterio del costo medio).

Un'ultima questione su cui occorre brevemente soffermarsi è l'eventualità che l'atto di costituzione di beni in *trust* formato all'estero debba, in presenza di specifiche condizioni, essere assoggettato a registrazione in termine fisso ed a imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 55, comma 1-*bis*, TUS, così come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nella circolare.

Tale disposizione, avente finalità meramente antielusiva (*i.e.* attrarre a registrazione in Italia atti formati all'estero in presenza dei menzionati requisiti territoriali), non dovrebbe in realtà interferire con gli aspetti sostanziali del tributo, come sembra invece risultare dalla posizione assunta nella circolare.

Di conseguenza, in carenza dei presupposti territoriali di cui all'art. 2 TUS (*i.e.* *trust* estero istituito da disponente residente all'estero con beneficiario italiano e apporto di beni non presenti nel territorio italiano) non dovrebbe procedersi né alla registrazione in Italia né tanto meno al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (cfr. DRE Lombardia 904-3/2015; sul tema, CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 194-2009/T, *I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni*"; STEVANATO D., *Trasferimenti informali di ricchezza e imposta di donazione*, in *Dialoghi tributari*, 2012, 5, 542 ss.).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BUZZI V. - SORCI G., *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente Circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)*, in questa *Rivista*, 2022, 2, XV, 1027 ss.

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 194-2009/T, *I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni*"

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.

DE RENZIS SONNINO N., *L'imposizione indiretta del trust: gli ultimi orientamenti di giurisprudenza e prassi*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2009, 5, 507 ss.

GHINASSI S., *La tassazione delle donazioni estere*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XII, 552 ss. MASSAROTTO S. - SORCI G., *Brevi Riflessioni a margine di una risposta ad interpello in tema di intassabilità delle donazioni estere di somme di denaro*, in *Boll. trib.*, 2018, 23, 1677 ss.

GHINASSI S., *Liberalità informali e tributo successorio*, in *Rass. trib.*, 2012, 3, 764 ss.

LUPI R. - STEVANATO D., *"Trasparenza" del trust ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni: due pesi e due misure?*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 5, 570 ss.

POLI A. - LUPI R. - STEVANATO D., *Come si inserisce il trust nelle agevolazioni per le successioni d'azienda?*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 5, 568 ss.

STEVANATO D., *Trasferimenti informali di ricchezza e imposta di donazione*, in *Dialoghi tributari*, 2012, 5, 542 ss.).

TENORE M. - D'AMELIO F., *Legittimo affidamento per l'esenzione da imposta di donazione all'entrata dei beni in trust*, in *Rivista Eutekne*, 6 gennaio 2023)

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)

Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Sui requisiti per l'applicazione dell'esenzione ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 ai trasferimenti di quote societarie (Cass., 28 febbraio 2023, n. 6082)

MATTEO MURGIA

La massima della Suprema Corte

I trasferimenti di quote sociali e azioni sono esenti da imposta sulle successioni e sulle donazioni esclusivamente se consentono all'avente causa – che si impegni a detenerne la titolarità per almeno un quinquennio – di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività di impresa.

Il (tentativo di) dialogo

Nel caso vagliato dalla Suprema Corte, due coniugi avevano costituito una società in Lussemburgo per conferirvi la nuda proprietà di alcuni immobili e procedere alla donazione delle quote sociali ai figli, applicando l'esenzione dall'imposta di successione e donazione ex art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990 (TUS).

L'Ufficio, mediante avviso di liquidazione, ha disconosciuto il beneficio fiscale, contestando la natura statica, non operativa e riconducibile al mero godimento della società le cui quote erano state oggetto di donazione.

I donatari hanno fatto ricorso fino in Cassazione, sostenendo che, per l'applicazione dell'esenzione nel caso dei trasferimenti di quote societarie, sarebbe sufficiente il verificarsi dei due (soli) requisiti dettati dalla norma, ossia che la quota trasferita consenta di ottenere o integrare il controllo di una società e che detto controllo venga detenuto per almeno cinque anni, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta.

La Suprema Corte ha respinto il ricorso, e le relative argomentazioni di supporto, in forza delle seguenti considerazioni.

A più riprese, la Commissione europea ha ribadito agli Stati membri la necessità di introdurre negli ordinamenti strumenti anche di natura fiscale volti ad agevolare il passaggio generazionale dell'impresa, per tutelare anzitutto i dipendenti delle entità coinvolte e, da un punto di vista più generale, l'intero sistema economico, vedendo l'impresa come un veicolo per la produzione di ricchezza. Secondo la Corte, in questa "cornice" va inserita l'esenzione ex art. 3, comma 4-ter, TUS, con la conseguenza che le società immobiliari – come quella lussemburghese oggetto del caso vagliato – e, più in generale, le società che

(*) 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.

non svolgono un'effettiva attività di impresa devono considerarsi escluse dal perimetro dell'esenzione, in quanto non meritevoli della tutela suggerita a livello europeo.

Quella fornita dalla Suprema Corte è una lettura che desta perplessità.

Se si muove, come in effetti si deve muovere, dal dato normativo siccome espresso nell'art. 3, comma 4-ter, TUS, in caso di trasferimento ai discendenti o al coniuge di quote sociali o azioni l'agevolazione fiscale spetta (i) per le partecipazioni che permettono di acquisire o integrare il controllo, (ii) a condizione che gli aventi causa si impegnino a proseguire l'attività di impresa o – ed è più che mai opportuno sottolineare la natura disgiuntiva – detengano il controllo per almeno un quinquennio.

Se ci si concentra sul requisito *sub (ii)*, che – come evidente – è il nodo centrale dell'intera questione, è ben evidente che il tenore letterale della disposizione è inequivocabile nel senso che, ai fini dell'ottenimento dell'esenzione, il requisito della prosecuzione di un'attività di impresa alternativo, e tutt'al più eventualmente coesistente, alla detenzione del controllo sull'entità trasferita per il periodo stabilito, onde la prosecuzione della eventuale attività di impresa è condizione per l'ottenimento del beneficio esclusivamente nel caso in cui ad essere trasferiti siano un'azienda o un ramo di essa, e non quote sociali o azioni.

A rendere ancora meno soddisfacenti le argomentazioni della Cassazione circa la presunta volontà del legislatore di agevolare esclusivamente trasferimenti di quote e azioni di società esercenti effettiva attività di impresa è la seguente, condivisa riflessione: se è indubbio che l'obiettivo perseguito dal legislatore sia *anche* quello di favorire i passaggi generazionali delle imprese, come richiesto dalle raccomandazioni della Commissione europea, la disposizione in esame, per come è scritta, non limita il beneficio ai soli casi evidenziati dalla Cassazione, considerando sufficiente la detenzione del controllo per almeno cinque anni, prescindendo da qualsivoglia analisi di merito circa la natura dell'attività svolta o operatività della società.

In altre parole, non sussistono argomenti sostenibili per obliterare il principio tralatizio, più volte richiamato dalla stessa Suprema Corte in altre occasioni, per cui "*in claris non fit interpretatio*".

Il dato testuale di una norma chiara e inequivocabile, che non esplicita alcunché in merito alle caratteristiche dell'attività svolta dalla società le cui partecipazioni sono oggetto di trasferimento, non permette di ricorrere all'interpretazione logico-sistematica utilizzata dalla Suprema Corte, se si vuole rimanere fedeli – come si deve – al dettato normativo di cui all'art. 12 delle Preleggi.

In un'ottica di tutela della certezza del diritto, che dovrebbe essere l'obiettivo di tutti gli operatori del diritto, la Cassazione dovrebbe pertanto rivedere in futuro la propria posizione, fornendo un'interpretazione dell'art. 3, comma 4-ter, TUS conforme alla lettera della disposizione, che, in quanto chiara, non consente di accedere ad altri e successivi canoni ermeneutici.

Tra l'altro, se fosse vera la soluzione sostenuta dalla Suprema Corte, si giungerebbe alla conclusione assurda che in caso di trasferimento di quote di una società semplice – che, in quanto, società di persone è espressamente contemplata fra quelle le cui quote possono essere agevolate – non potrebbe mai accedere al beneficio dell'agevolazione, posto che, per statuto legale, esse non possono *mai* esercitare attività commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c., e l'evenienza che esercitino attività commerciale ai sensi dell'art. 55 TUIR, pur possibile e legittima, è alquanto remota ed eccezionale.

Va, peraltro, considerato – vagliando la questione proprio dalla prospettiva dei trasferimenti di quote di società semplici – che tra l'attività di impresa commerciale *ex art. 2195 c.c.* e quella di impresa agricola *ex art. 2135 c.c.* sembraci esserci spazio, come sostenuto già in dottrina, per un'ulteriore declinazione del concetto di "attività di impresa" (non commerciale): quella di gestione di beni immobiliari e mobiliari, funzionalmente collegati fra loro, finalizzata a generare utilità ulteriori rispetto a quelle derivanti dalla mera disposizione dei diritti su detti beni.

Ciò vale tanto per le società semplici di godimento, quanto per le società di gestione immobiliare – come la lussemburghese da cui è scaturita l'intera questione – e, se tenuto in debita considerazione, potrebbe comunque condurre a ritenere applicabile l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, TUS

anche ai casi come quello oggetto della pronuncia in esame, permettendo di ritenere integrato anche il “nuovo requisito” introdotto per via interpretativa, ma in modo illegittimo, dalla Suprema Cassazione per restringere (immotivatamente, alla luce della lettera della disposizione in esame) la predetta agevolazione fiscale.

XII - LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

Sull'assoggettamento a IRAP dei dividendi bancari, a margine di una contrastante giurisprudenza di merito

About the taxation of bank dividends to IRAP, a side note of conflicting case law

(commento a/notes to Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 23 marzo 2022, n. 53, e Corte di Giustizia tributaria II grado Emilia Romagna, sez. XIII, 21 ottobre 2022, n. 1204)

ALESSIA FUNARI

Abstract

Due recenti sentenze della giurisprudenza tributaria di merito offrono l'occasione per tornare sul tema del concorso dei dividendi bancari alla formazione della base imponibile IRAP e sulla compatibilità art. 6 decreto IRAP con la Direttiva madre-figlia. Per una migliore comprensione della fattispecie, accanto all'analisi della normativa fiscale di riferimento, verranno sviluppate alcune brevi considerazioni in ordine alla contabilizzazione dei dividendi nei bilanci bancari.

Parole chiave: IRAP, dividendi, banche, partecipazioni in società controllate, Direttiva madre-figlia

Abstract

Two recent rulings issued by the tax courts provide an opportunity to return to the issue of the contribution of bank dividends to the formation of the IRAP tax base and the compatibility Article 6 of the IRAP Decree with the parent-subsidiary Directive. For a better understanding of the case, alongside the analysis of the relevant tax legislation, some brief considerations will be developed regarding the accounting of dividends in bank financial statements.

Keywords: IRAP, dividends, banks, subsidiary holdings, parent-subsidiary Directive

SOMMARIO: **1.** L'oggetto dei giudizi tributari di merito in contrasto fra loro e le statuizioni incidentali della Corte costituzionale. - **2.** La base imponibile IRAP per gli intermediari finanziari e il concorso parziale dei dividendi alla formazione del c.d. margine di contribuzione rilevante. - **3.** La questione centrale e controversa "a monte": i dividendi effettivamente imponibili ai fini IRAP e i diversi metodi di contabilizzazione. - **4.** (Segue). Sulla rilevanza ai fini IRAP dei soli dividendi da *trading*, con conseguente esclusione dei dividendi interni e di quelli delle partecipazioni valutate con l'*equity method*. - **5.** La prima questione affrontata dalla giurisprudenza di merito e respinta dalla Consulta: una base imponibile IRAP inclusiva anche dei dividendi interni si pone in violazione dell'art. 3 Cost. - **6.** La seconda questione affrontata dalla giurisprudenza di merito e sollecitata dalla Consulta: l'incompatibilità della disciplina dei dividendi ai fini IRAP con la normativa europea. - **7.** (Segue). La propedeutica verifica dell'applicabilità o meno della Direttiva madre-figlia anche all'IRAP e le ragioni che militano per una risposta affermativa. - **8.** (Segue). Il successivo problema dell'estensione della portata della Direttiva anche ai casi di

distribuzioni interne di dividendi e la possibilità di contestare l'esistenza di una discriminazione alla rovescia.

1. Il tema della determinazione della base imponibile IRAP delle società che esercitano attività bancaria è da sempre al centro dell'attenzione di studiosi e professionisti, non solo perché intrinsecamente complesso, ma anche in ragione dei contrasti giurisprudenziali sorti in ordine alla corretta interpretazione e applicazione della normativa di riferimento.

Emblematiche, in questo senso, sono la sentenza della Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 23 marzo 2022, n. 53 – in seno al cui procedimento, giova ricordarlo, si è instaurato anche un giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 446/1997 (“decreto IRAP”), di cui si dirà oltre – e la successiva pronuncia di appello resa sullo stesso caso dalla Corte di Giustizia tributaria II grado Emilia Romagna, 21 ottobre 2022, n. 1204.

Nel caso oggetto delle citate pronunzie, la controversia verteva sull'annullamento del silenzio-rifiuto formatosi su un'istanza di rimborso dell'IRAP presentata da una *holding* di partecipazioni, che percepiva sia dividendi da una controllata italiana, i c.d. “dividendi interni”, contabilizzati alla voce 70 di conto economico (“*Dividendi e proventi simili*”), e specificamente alla lett. D (“*Partecipazioni*”), sia dividendi distribuiti da società “terze”, c.d. “dividendi da *trading*”, anch'essi registrati alla voce 70 di conto economico ma alla lett. A (“*Attività finanziarie detenute per la negoziazione*”).

Come risulta dalle sentenze, nel ricorso introduttivo la contribuente lamentava: (i) la violazione dell'art. 4, par. 1 e 3, della Direttiva 2011/96/UE del 30 novembre 2011 (“Direttiva Madre-Figlia”), come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, da parte dell'art. 6 decreto IRAP, laddove dispone l'assoggettamento a imposizione dei dividendi in misura pari al 50 per cento, rispetto alla soglia massima del 5 per cento stabilita dalla Direttiva; (ii) la violazione del diritto di stabilimento di cui agli artt. 49-55 TFUE, del principio di libera circolazione dei capitali di cui all'art. 63 TFUE e dei principi di uguaglianza e capacità contributiva di cui all'art. 3 e 53 Cost.; (iii) la violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui il medesimo art. 6, comma 1, lett. a), stabilisce l'assoggettamento a IRAP in misura forfetaria (il 50 per cento) di *tutti* i dividendi iscritti nella voce 70 di conto economico, compresi quelli non percepiti nell'esercizio dell'attività caratteristica.

I giudici di prime cure, ritenendo rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, con ordinanza 1° dicembre 2020, n. 374, hanno disposto la sospensione della causa e la trasmissione degli atti alla Corte Cost., la quale, tuttavia, ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 6 decreto IRAP (sent. 20 gennaio 2022, n. 12), individuando la *ratio* della riduzione al 50 per cento dei dividendi nella specifica volontà del legislatore di evitare un eccesso di imposizione su tali componenti. Nel contempo, e seppur non investita della questione, la Consulta ha evidenziato che il giudice rimettente aveva escluso l'applicabilità all'IRAP della Direttiva 2011/96/UE senza confrontarsi con la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (in particolare, sentenza 17 maggio 2017, in causa C-365/16, AFEP e altri; sentenza 17 maggio 2017, in causa C-68/15, X), pur evocata nel giudizio principale dalla società contribuente al fine di dedurre - data l'esistenza di un'unica controllata italiana - la c.d. discriminazione “alla rovescia”.

Tornato a decidere sulla controversia - e alla luce dei rilievi formulati dalla Consulta - il giudice *a quo* ha accolto il ricorso della società contribuente, e la sottostante richiesta di rimborso, sancendo che: «2) per quanto attiene la normativa italiana la suddetta direttiva si applica anche all'Irap e non solo all'Ires; 3) sussiste il divieto di discriminazione rovesciata per cui non può derivare dall'applicazione della normativa nazionale ad una ‘fattispecie domestica’ un trattamento deteriore rispetto a quello conseguente all'applicazione della direttiva madre-figlia ad una similare ‘fattispecie europea’; 4) l'art. 6, comma lett. a), d.lgs. 446/97 assoggetta i ‘dividendi interni’ erogati dalla controllata italiana ad una doppia imposizione inibita dalla direttiva madre-figlia, applicabile alla fattispecie concreta dedotta in giudizio stante il divieto di discriminazione rovesciata, con la conseguenza che l'art. 6, 1 comma, lett. a) d.lgs.446/1997 va disapplicato in quanto contrario alla suddetta direttiva».

Tale decisione è stata impugnata dalla parte pubblica e completamente riformata dalla Corte di Giustizia tributaria II grado Emilia Romagna con la recente sentenza 21 ottobre 2022, n. 1204.

In particolare, per i giudici del gravame due ordini di motivi ostano alla ricostruzione della Commissione tributaria di primo grado: in primo luogo, il fatto che la Direttiva Madre-Figlia prevede il divieto di doppia imposizione sugli utili della partecipata soltanto per l'IRES e non per l'IRAP, imposta pacificamente reale che determina una tassazione sul valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate e non sul reddito prodotto (*i.e.* l'utile che deriva dalle operazioni finanziarie); e, in secondo luogo, la circostanza che, essendo le disposizioni europee volte a evitare una doppia imposizione sugli utili distribuiti da società-figlie residenti in uno Stato membro a società-madri residenti in altro Stato membro, «*non appare [...] pertinente estendere detta disciplina ai dividendi corrisposti tra società nazionali all'interno del relativo territorio, in quanto ogni Stato può avere una propria disciplina che viene armonizzata quando il rapporto intercorre tra società di Stati membri diversi per garantire un trattamento paritario*».

Disegnata la cornice del contrasto, è possibile approfondire le tre specifiche questioni che, in modo diretto e indiretto, emergono dalle pronunce in commento in punto di assoggettamento a IRAP dei dividendi bancari, ossia: (i) la loro effettiva imponibilità a tale imposta e i diversi metodi di contabilizzazione; (ii) l'incompatibilità della disciplina dei dividendi ai fini IRAP con la normativa europea; (iii) l'estensione della portata della Direttiva anche ai casi di distribuzioni interne di dividendi.

2. Propedeutico a tale approfondimento è il vaglio delle regole di determinazione della base imponibile IRAP, che – come noto – è costituita dal “valore della produzione netta” realizzata in ogni Regione: esse variano in ragione dei tipi di attività svolta dal soggetto passivo, coerentemente con la logica del tributo che – come è stato chiarito fin dal momento della sua introduzione nel nostro ordinamento tributario – è quella di tassare il valore aggiunto prodotto (cfr. GALLO F., *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *il fisco*, all. speciale al n. 21 del maggio 1996; Id., *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 1998, 3, 627, che è stato il “padre” del tributo), anche se parte della dottrina ha sin da subito manifestato opinioni diverse e non poche perplessità sulla sua legittimità costituzionale (sul punto la letteratura è assai ampia; v. per tutti: BAGGIO R., *Profili di irrazionalità e illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 641 ss.; FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 495 ss.; LUPI R., *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 ss.; FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 453 ss.; GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 843 ss.), poi risolte dalla Consulta con la sentenza del 21 maggio 2001, n. 156 (v. i commenti di BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'IRAP: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 292 ss. e CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 3, 856 ss.).

In particolare, per le società di capitali e gli enti commerciali che non esercitano attività finanziaria e assicurativa, il valore della produzione netta è dato, in via generale, dalla differenza tra i costi e i valori della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c. risultanti dal conto economico, con esclusione di talune voci di costo (art. 5, comma 1, decreto IRAP); per le banche e gli intermediari finanziari, il valore della produzione netta è dato, invece, dalla somma algebrica di determinate voci di conto economico (art. 6 decreto IRAP), secondo gli schemi di bilancio bancario, notoriamente diversi da quelli ordinari previsti dagli artt. 2424 ss., c.c., che obbediscono ai principi contabili IAS/IFRS e alle regole e ai criteri di cui ai Provvedimenti della Banca d'Italia (l'ultimo aggiornamento è del 17 novembre 2022) periodicamente emanati (per approfondimenti, v. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, 355 ss. e MOLINARO G., *La “nuova” Irap per banche ed enti finanziari*, in *Corr. trib.*, 2008, 12, 930 ss., nonché, quanto alla prassi amministrativa, circ. 26 maggio 2009, n. 27/E).

La voce principale del valore della produzione netta delle banche e degli intermediari finanziari è rappresentata dal c.d. margine di intermediazione (voce 120 di conto economico) e che si compone, sua volta, di una serie di sottovoci, tra le quali spiccano “*i dividendi e i proventi simili*” (voce 70), il cui ammontare, ai sensi del richiamato art. 6, concorre alla formazione della base imponibile nella misura del 50 per cento (in altre parole, riprendendo e usando l’espressione contenuta nella citata disposizione, concorre alla formazione della base imponibile IRAP il “*margine di intermediazione ridotto del 50 per cento dei dividendi*”).

3. A monte delle due questioni vagliate nelle due sentenze in commento vi è quella dei confini dei dividendi effettivamente tassabili ai fini IRAP, sia pur nella misura ridotta sopra indicata: se solo i dividendi dell’attività caratteristica, ossia i “*dividendi da trading*” contabilizzati alla lett. A (“*Attività finanziarie detenute per la negoziazione*”) della voce 70 di conto economico oppure tutti i dividendi iscritti in tale voce, a prescindere dalla lettera, comprendendo pertanto anche i “*dividendi interni*” che sono specificamente rilevati nella lett. D (“*Partecipazioni*”), e anche quelli relativi alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto, per i quali la rivalutazione corrispondente va contabilizzata nella voce 220 (“*Utili [Perdite] delle partecipazioni*”) estranea al margine di intermediazione.

Secondo autorevole dottrina che si è espressa in merito (cfr. SCHIAVOLIN R., *Sul concorso dei dividendi all'imponibile IRAP delle banche*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 4, 219 ss.), il riferimento alla riduzione dei dividendi al 50 per cento dovrebbe riguardare solo quelli che rilevano per il calcolo del margine di intermediazione secondo gli schemi di bilancio predisposti dalla Banca d’Italia, ossia quelli risultanti dalla voce 70 di conto economico e, in particolare, “*i dividendi relativi ad azioni o quote detenute in portafoglio diverse da quelle valutate in base al metodo del patrimonio netto*”, con esclusione anche dei dividendi relativi a partecipazioni che rientrano o costituiscono “*attività operative cessate*”, che vanno contabilizzati alla voce 290 (“*Utile [Perdita] dell’operatività corrente al netto delle imposte*”). Con la precisazione che i dividendi percepiti su partecipazioni valutate in base al criterio del patrimonio netto dovrebbero figurare *non* nella voce 220 (“*Utili [Perdite] delle partecipazioni*”), ma come variazione negativa della voce 70 (“*Partecipazioni*”) dello stato patrimoniale.

Invero, sebbene l’art. 6 decreto IRAP si riferisca a specifiche voci dello schema di bilancio bancario predisposto da Banca d’Italia, le regole recate dai principi contabili internazionali assumo un ruolo fondamentale, oltre che gerarchicamente preminente, in quanto incidono (soprattutto in punto di classificazione) sulla contabilizzazione a conto economico e determinano una maggiore o minore base imponibile del tributo (sul tema, v. VICINI RONCHETTI A., *La determinazione dell'imponibile IRAP*, in ZIZZO G., a cura di, *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, 1031 ss.).

Rimanendo nel settore degli intermediari finanziari, un esempio è quello delle banche che detengono interessenze in società controllate e collegate che, in aggiunta al bilancio consolidato (IFRS 10), presentano il bilancio separato (obbligatorio ai sensi del D.Lgs. n. 38/2005) secondo le regole contenute negli IAS 27 e IAS 28.

In caso di adozione dello IAS 27 la società che redige il bilancio separato deve contabilizzare le partecipazioni o al costo o in conformità all’IFRS 9 o con il metodo del patrimonio netto secondo lo IAS 28: se viene scelto il metodo del costo, i dividendi sono registrati a conto economico nel momento in cui è accertato il diritto alla relativa percezione; se, invece, si utilizza il criterio del patrimonio netto, il dividendo è contabilizzato a riduzione del valore contabile della partecipazione (fermo restando che in entrambi i casi, nel parallelo bilancio consolidato le partecipazioni vanno valutate con il metodo del patrimonio netto). In caso di adozione dello IAS 28, il par. 35 rimanda alle regole di cui ai par. 37-42 dello IAS 27, con possibilità dunque di contabilizzare le partecipazioni o con il metodo del patrimonio netto o con il criterio dell’investimento diretto, ossia il *fair value* dello IAS 9, oppure al costo (cfr. DEZ-ZANI F. - BIANCONE P.P. - BUSSO D., a cura di, *IAS/IFRS*, Milano, 2016, 962-1009).

La scelta di una banca di contabilizzare, nel proprio bilancio separato, una partecipazione di controllo o di collegamento con un metodo piuttosto che un altro (ciò soprattutto dopo le modifiche apportate nel 2014 dall’*International Accounting Standard Board* allo IAS 27 e, in specie, dell’introduzione del

criterio dell'*Equity*, come esplicitato ai punti 10 A e 10 B del Paper *Basis for conclusion, amendments, Related to AASB 2014-9*) determina rilevanti conseguenze in punto di concorso alla base imponibile e tassabilità ai fini IRAP dei relativi dividendi.

4. (*Segue*). In particolare, in caso di contabilizzazione con il metodo del costo, i dividendi – che costituiscono frutto dell'impiego di capitale e che teoricamente derivano dall'attività straordinaria (perché, si ripete, derivano da una mera gestione improduttiva del patrimonio consistente nel mettere un bene a disposizione di altri o al fine di goderne personalmente) – confluiscono nella lettera D) della voce 70, unitamente ai dividendi derivanti dall'attività caratteristica di cui alla lettera A), concorrendo così alla formazione del margine di intermediazione rilevante ai fini del calcolo della base imponibile IRAP (sul punto v. anche GIANELLI R., *Il regime impositivo dei dividendi e i principi contabili internazionali*, in MAISTO G., a cura di, *La tassazione dei dividendi intersocietari*, *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, Milano, 2011, 219-222).

Diversamente, in caso di valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto le conseguenze ai fini IRAP per i dividendi sono controverse.

Sotto il profilo bilancistico, l'applicazione dello IAS 28 comporta che la partecipazione sia inizialmente contabilizzata al costo e rettificata in conseguenza delle variazioni (in aumento o in diminuzione) nella quota di pertinenza della società partecipante nelle attività nette della società partecipata: come conseguenza, da un lato, non si può rilevare un provento all'atto della distribuzione del dividendo, dall'altro, il costo originario di iscrizione della partecipazione viene ciclicamente aggiornato per riflettere gli utili o le perdite derivanti dalla gestione, che sono rilevati nella voce 220 ("*Utile [perdita] delle partecipazioni*") esclusa dal margine di intermediazione (voce 120).

Per l'effetto, non essendo mai rilevati nel patrimonio netto o nell'OCI (*Other Comprehensive Income*), in quanto incidono direttamente sul valore della partecipazione nell'attivo dello stato patrimoniale, i dividendi dovrebbero essere irrilevanti ai fini dell'IRAP.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito è tuttavia diversa.

Quanto alla prima, dopo aver in passato affermato il concorso alla formazione della base imponibile IRAP «tassativamente gli importi a titolo di dividendo nella voce 70 del conto economico inclusa nel margine» (così, circ. n. 27/E/2009), l'Amministrazione finanziaria sostiene, oggi, l'irrelevanza del fatto che i dividendi in questione non rientrino in una delle voci espressamente rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, argomentando che – dopo l'emanazione del c.d. "Decreto IAS" (D.M. 8 giugno 2011, modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a, n. 2, D.M. 3 agosto 2017) – i dividendi in questione rientrerebbero nella sfera applicativa dell'art. 2, comma 2 di tale decreto, in forza del quale i componenti che transitano soltanto a stato patrimoniale sarebbero comunque imponibili ai fini IRAP in applicazione delle disposizioni previste per i componenti aventi la medesima natura che sono imputati a conto economico (questa posizione sarebbe stata espressa in due interpelli inediti di cui danno notizia COMMITTERI G.M. - DI VITTORIO D., *[Ir]rilevanza IRAP dei dividendi da partecipazioni valutate con l'equity method per gli intermediari finanziaria*, in *il fisco*, 2021, 42, 4031 ss.). In senso analogo è la giurisprudenza di merito (almeno quella nota): dopo aver assunto la prima posizione (cfr. Corte di Giustizia tributaria I grado Milano, sez. VII, 17 ottobre 2022, n. 2789), essa si è repentinamente appiattita sulla nuova posizione dell'Amministrazione finanziaria, affermando, mediante espresso richiamo del più recente orientamento della prassi, l'imponibilità IRAP dei dividendi relativi a partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (cfr. Corte di Giustizia tributaria I grado Milano, sez. XVI, 12 dicembre 2022, n. 3442: nel caso di specie si trattava di dividendi incassati da una società partecipata e non transitati a conto economico in ragione dell'adozione dell'*equity method*).

Questo cambio di orientamento e la nuova posizione assunta dalla prassi sia amministrativa che giurisprudenziale non paiono condivisibili, se la ragione è quella illustrata.

La specifica modalità di determinazione della base imponibile IRAP per banche e intermediari finanziari, che è imperniata sulla rilevanza di voci determinate del solo conto economico, conferisce rilevanza

soltanto ai dividendi classificati nel bilancio in quelle specifiche voci, e tale conclusione non può essere sovvertita dal sopravvenuto art. 2, comma 2, Decreto IAS.

Per un verso, infatti, la limitazione del principio di derivazione dell'imponibile dal bilancio (c.d. presa diretta) è riferibile, quanto ai soggetti IAS *adopter*, soltanto alle imprese che determinano la base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 5 (società di capitali ed enti commerciali che non esercitano attività finanziaria e assicurativa): è solo per tali imprese che si pone, infatti, la questione della determinazione della base imponibile IRAP in modo analogo ai soggetti non IAS *adopter* (come chiarito nella circ. Assonime, n. 20/2010, par. 2.6.3.), e non anche per quelle che calcolano il valore della produzione netta ai sensi dell'art. 6 (ossia banche e intermediari finanziari), ove lo specifico riferimento a voci determinate del conto economico non determina problematiche di equivalenza. Per altro verso, poi, i dividendi derivanti da partecipazioni valutate con il metodo patrimoniale non passano mai per il conto economico e, dunque, il citato art. 2, comma 2, non è applicabile, posto che il meccanismo di *recapture* è ivi previsto solo per i *componenti rilevanti* ai fini IRAP e l'imputazione a conto economico dei predetti dividendi avviene – come si è detto – attraverso l'aggiornamento periodico del costo della partecipazione, che – se positivo – è la rivalutazione, la quale va contabilizzata nella voce 220 (“Utile [perdita] delle partecipazioni”) esclusa dal margine di intermediazione (cfr., in tale senso, anche COMMITTERI G.M. - DI VITTORIO D., cit., 4031 ss. e, di recente, DODERO A. - RUSSETTI G., *Dividendi su partecipazioni rilevate con equity method: regole IRAP per gli intermediari finanziari*, in *Corr. trib.*, 2023, 1, 15 ss.).

5. Tanto chiarito, è possibile affrontare la prima questione oggetto della giurisprudenza in esame: la sussistenza di una violazione dei principi di proporzionalità e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., nella parte in cui l'art. 6, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 446/1997, stabilisce l'assoggettamento a IRAP in misura forfetaria (il 50 per cento) di *tutti* i dividendi iscritti nella voce 70 di conto economico, compresi quelli non percepiti nell'esercizio dell'attività caratteristica.

Come anticipato in apertura, il giudice di primo grado ha ritenuto sussistente tale violazione, sollevando la questione di legittimità costituzionale della citata disposizione, sul presupposto che la sua *ratio* sarebbe stata quella di intercettare ai fini impositivi i soli dividendi da *trading*, con conseguente necessità di un riferimento più analitico e preciso, essendo questi ultimi iscritti all'interno della specifica lett. A) della voce 70 di conto economico.

La Corte costituzionale ha respinto tale ricostruzione.

In particolare, essa ha ritenuto che l'imponibilità dei dividendi a fini dell'IRAP discendesse «*esclusivamente dal principio di derivazione rafforzata*» e che, considerata la composizione della voce 70 di conto economico bancario, «*non è in alcun modo ascrivibile alla volontà legislativa di intercettare i soli “dividendi da trading” attraverso un meccanismo forfetario*». Quanto alla «*riduzione al 50 per cento dei dividendi che rientrano nella voce 70 del conto economico – ovvero non solo i cosiddetti dividendi da trading, ma anche quelli derivanti da partecipazioni diverse da quelle di controllo, collegamento o influenza notevole; nonché quelli che pur derivanti da partecipazioni di controllo, collegamento o influenza notevole sono stati valorizzati, nei limiti del consentito, con un metodo diverso da quello del patrimonio netto (costo storico o fair value) [...] - essa appare rivolta principalmente a evitare [...] un eccesso d'imposizione su tali dividendi, rilevanti sia in capo al percettore che all'emittente*».

Alla luce della ricostruzione effettuata nei paragrafi precedenti, la conclusione rassegnata dalla Consulta non è totalmente condivisibile, ma risulta comunque utile per delimitare la sfera dei dividendi tassabili ai fini IRAP.

Non è condivisibile perché, se è vero che il riferimento specifico alla voce 70 comporta l'inclusione nel margine di intermediazione anche dei c.d. dividendi interni, non si può non considerare che l'IRAP intende colpire soltanto il risultato della gestione caratteristica delle imprese, che, in relazione ai dividendi, nel caso delle banche e degli enti finanziari è rappresentato dai soli dividendi da *trading* alla lett. A (“Attività finanziarie detenute per la negoziazione”) della voce 70 di conto economico. È comunque utile, ai fini della delimitazione dei dividendi tassabili ai fini IRAP, perché la valorizzazione da parte della Corte costituzionale delle specifiche voci di bilancio richiamate dall'art. 6, comma 1, lett. a), ai fini

del calcolo della base imponibile IRAP, dovrebbe condurre a escludere – per le ragioni che sono state illustrate – i dividendi relativi a partecipazioni valutate con l'*equity method*, contrariamente a quanto sostenuto di recente dalla prassi amministrativa e giurisprudenziale: alla luce di tale pronunzia, non è pertanto ammissibile trasformare dividendi non imponibili ai fini IRAP, quali sono quelli relativi a partecipazioni valutate con il metodo patrimoniale, in dividendi imponibili, sia pur nella misura parziale del 50 per cento.

In linea con la propria, consolidata giurisprudenza – secondo cui il suo controllo «*si riconduce a un “giudizio sull’uso ragionevole o meno, che il legislatore abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico”*» (Corte cost., 19 novembre 2020, n. 262; Corte cost. 5 giugno 2013, n. 116; Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10; Corte cost. 11 ottobre 2012, n. 223; Corte cost. 22 aprile 1997, n. 111 e, sulla legittimità di forme di deducibilità parziale o di forfetizzazione, v. specificamente Corte cost. 19 novembre 2020, n. 262) – la Consulta ha evidentemente ritenuto che nel caso di specie la soluzione adottata rientrasse nel potere discrezionale proprio del legislatore tributario e che non fosse né arbitraria né manifestamente irragionevole e sproporzionata (su tali limiti, v. Corte cost. 10 maggio 2019, n. 115; Corte cost., 12 settembre 2019, n. 212 e Corte cost. 19 novembre 2020, n. 262).

6. La seconda questione oggetto della giurisprudenza in esame riguarda la possibilità di disapplicare l’art. 6, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 446/1997, per incompatibilità con la normativa europea nella parte in cui prevede l’assoggettamento a IRAP di tutti i dividendi iscritti nella voce 70 del conto economico, a prescindere dalla sottovoce, nella misura forfetaria del 50 per cento in luogo del 5 per cento che è previsto dalla Direttiva Madre-Figlia.

Come evidenziato all’inizio, il giudice di primo grado aveva ritenuto insussistente tale incompatibilità, ma la Corte costituzionale, sia pur non espressamente investita, aveva chiesto di approfondire meglio la questione, sotto il profilo dell’esistenza di una discriminazione “a rovescio”, alla luce della giurisprudenza europea, come invocato dal ricorrente nel giudizio principale. Tornato a decidere sulla controversia il giudice *a quo* ha accolto il ricorso della società contribuente sotto tale profilo, ritenendo la Direttiva applicabile anche ai fini IRAP e, per l’effetto, sussistente una discriminazione “al rovescio”, perché l’applicazione della normativa IRAP a una fattispecie domestica comportava un trattamento peggiore rispetto a quello applicabile ad una fattispecie europea in applicazione della citata Direttiva.

Questa ricostruzione è stata respinta dal giudice tributario di appello, che è giunto a conclusioni opposte sia in punto di applicabilità della Direttiva Madre-Figlia anche ai fini IRAP, sia in punto di configurabilità di una discriminazione a rovescio, perché «*non appare [...] pertinente estendere detta disciplina ai dividendi corrisposti tra società nazionali all’interno del relativo territorio, in quanto ogni Stato può avere una propria disciplina che viene armonizzata quando il rapporto intercorre tra società di Stati membri diversi per garantire un trattamento paritario*».

7. (*Segue*). Come è emerso dalla sintesi appena effettuata, per risolvere la questione in esame è prepedeutica la verifica dell’applicabilità o meno della Direttiva Madre-Figlia anche all’IRAP.

Senza indugiare in questa sede sui contenuti e sugli aspetti caratterizzanti della suddetta Direttiva (si rinvia, in merito, a MAISTO G., *Il regime tributario nei rapporti tra “società madri” e “società figlie”*, Milano, 1996; FEDELE A., *La direttiva “madre-figlia” e la disciplina attuativa come complesso normativo unitario e sistematico: i criteri interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2001, 5, 1256 ss. e, nella manualistica recente, PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 226 ss.), l’indagine da effettuare non può che prendere le mosse da due sentenze rese dalla Corte di Giustizia europea del 17 maggio 2017, ossia le cause C-365/16 e C-68/15, che avevano a oggetto la compatibilità di talune misure fiscali (una francese e l’altra belga) con l’art. 4, par. 1 e 3 della Direttiva Madre-Figlia (per uno specifico commento, v. CORASANITI G., *Il divieto di imposizione dei dividendi intracomunitari ai fini della Direttiva madre-figlia: i chiarimenti della Corte di Giustizia UE e le ricadute sulla legislazione interna*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2017, 31, 77 ss. e circ. Assonime, 28 giugno 2017, n. 17).

In specie, nella prima causa la misura fiscale era un contributo aggiuntivo all'imposta sul reddito delle società pari al 3 per cento dell'ammontare degli utili ridistribuiti dalla società madre residente in Francia; nella seconda causa, si trattava di un prelievo speciale, distinto dall'imposta sulle società, ma la cui base imponibile era costituita dalla differenza positiva tra i dividendi lordi ridistribuiti dalla società madre nel periodo d'imposta e il risultato d'esercizio definitivo imponibile (assoggettato all'imposta sulle società). Tanto l'imposta aggiuntiva francese quanto la *Fairness Tax* belga si applicavano al momento della distribuzione dei dividendi e colpivano direttamente la società erogante.

La CGUE ha censurato entrambe le misure fiscali, a prescindere dal fatto che esse configurassero o meno un'imposta diversa dall'imposta sulle società: secondo i giudici europei, infatti, la doppia imposizione non è esclusa né dal *nomen iuris* del tributo né dalla circostanza che l'imposizione della società madre abbia come fatto generatore la redistribuzione di tali utili anziché la loro percezione (come invece previsto nella Direttiva Madre-Figlia).

Scendendo in dettaglio, nel giudizio C-365/16 è stato affermato che l'art. 4, par. 1, lett. a), della Direttiva 2011/96/UE «*deve essere interpretato nel senso che tale disposizione osta ad una misura fiscale prevista dallo Stato membro di una società madre, quale quella di cui al procedimento principale, che prevede la riscossione di un'imposta in sede di distribuzione dei dividendi da parte della società madre e la cui base imponibile è costituita dagli importi dei dividendi distribuiti, compresi quelli percepiti dalle società figlie non residenti di tale società*». Anche nella causa C-68/1 è stato affermato che «*tale disposizione osta a una normativa tributaria nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, nei limiti in cui tale normativa, in una fattispecie in cui gli utili percepiti da una società madre da parte della sua controllata siano distribuiti dalla società madre stessa in un esercizio successivo a quello del loro percepimento, implica la sottoposizione di tali utili ad un'imposizione eccedente la soglia del 5 per cento prevista da tale disposizione*».

In definitiva, posto che la Francia e il Belgio hanno optato per il criterio dell'esenzione in capo alla società madre del 95 per cento degli utili distribuiti dalle società figlie, esattamente come l'Italia, l'inclusione dei dividendi europei nella base imponibile dei tributi nazionali a parere della CGUE dà luogo a una illegittima doppia imposizione degli stessi.

Se si segue tale approccio spiccatamente sostanzialistico, in relazione alla nostra questione si dovrebbe poter concludere, nel senso che l'art. 6, comma 1, lett. a), decreto IRAP, si pone effettivamente in contrasto con il citato art. 4 della Direttiva laddove prevede un'imposizione pari al 50 per cento di tutti i dividendi, con conseguente dovere del giudice di disapplicare la norma nazionale per incompatibilità.

È appena il caso di ricordare che, in quanto volte a garantire il rispetto e l'applicazione uniforme del diritto unionale, le sentenze interpretative della Corte di Giustizia vincolano i giudici nazionali anche al di fuori del caso specifico, salva la possibilità di rimettere nuovamente la questione innanzi alla medesima CGUE (sul delicato tema dell'efficacia delle pronunce della CGUE, v., fra gli altri, CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in FANTOZZI A., a cura di, *Diritto tributario*, Torino, 2012, 221 ss.; GIANONCELLI S., *I principi UE nella giurisprudenza tributaria della cassazione: primato del diritto europeo e discriminazioni a rovescio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 613 ss. e MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, 171 ss.).

Alla luce di quanto osservato, non può essere condivisa la conclusione raggiunta dai giudici di secondo grado dell'Emilia Romagna secondo cui la Direttiva Madre-Figlia si applicherebbe solo all'IRES, con la conseguenza di non comportare alcun contrasto per la disciplina IRAP dei dividendi.

Per completezza, va evidenziato che, oltre nella pronuncia di primo grado n. 53/2022 in commento, l'art. 6 decreto IRAP è stato disapplicato (almeno a quanto consta) solo dalla Corte di Giustizia tributaria per il Lazio, 24 maggio 2022, n. 2303, argomentando che «*in modo inequivoco [...] la Corte Costituzionale ha ritenuto che la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sia concorde nell'affermare la piena applicazione del principio del divieto di doppia imposizione dei dividendi UE anche all'Irap*». È, invece, molto più nutrito il numero delle sentenze che si sono espresse in senso contrario (cfr. Comm. trib. prov. Milano, 29 giugno 2021, n. 2893; Comm. trib. prov. Roma, 29 novembre 2019,

16331; Comm. trib. prov. Milano, 10 settembre 2019, nn. 3583 e 3584; Comm. trib. prov. Firenze, 12 marzo 2019, n. 265).

8. (*Segue*). Se si accoglie la tesi qui sostenuta, avversata – come si è evidenziato – dalla prevalente giurisprudenza di merito, ci si può porre il successivo problema dell'estensione della portata della Direttiva anche ai casi in cui i dividendi percepiti dalla società madre derivino da partecipazioni detenute in una società figlia residente nel suo stesso Stato, ciò al fine di evitare una “discriminazione alla rovescia” rispetto alle società madri che ricevono questi stessi proventi da società figlie residenti in altri Stati membri e che godono del regime unionale contro la doppia imposizione.

Il problema può essere affrontato in concreto, sebbene il percorso sia complicato: infatti, l'*iter* che la società interessata dovrebbe intraprendere, per contestare l'esistenza di una discriminazione a rovescio, è quello di sollevare questione di illegittimità costituzionale della normativa nazionale per violazione dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost., nonché del principio di non discriminazione *ex* art. 18 TFUE (v., in dottrina, CORASANITI G., cit., 83-84).

Certamente non appaiono condivisibili le motivazioni addotte dalla Commissione tributaria regionale per negare la possibilità di estendere ai dividendi corrisposti tra società nazionali il regime unionale.

Nel fare riferimento a quanto dichiarato dalla Consulta in ordine alla *ratio* giustificativa del criterio forfettario - si legge, infatti, nella motivazione della sentenza di secondo grado che «*la stessa sentenza della Corte costituzionale (n. 12/2022) ha implicitamente ammesso la razionalità ed il carattere non discriminatorio della disciplina IRAP sui dividendi quando afferma la riduzione al 50 per cento*» - il giudice di appello trascura completamente la lettura costituzionalmente orientata sugli effetti diretti della Direttiva e sulla configurazione di una forma di discriminazione alla rovescia, ma soprattutto non si confronta, al contrario di quanto aveva correttamente fatto il giudice di primo grado, con la giurisprudenza europea, che - come si è dimostrato - sembra andare nella direzione esattamente opposta.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BAGGIO R., *Profili di irrazionalità e illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 641 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'IRAP: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, I, 292 ss.
- CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 221 ss.
- CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 3, 856 ss.
- COMMITTERI G.M. - DI VITTORIO D., *(Ir)rilevanza IRAP dei dividendi da partecipazioni valutate con l'equity method per gli intermediari finanziari*, in *il fisco*, 2021, 42, 4031 ss.
- CORASANITI G., *Il divieto di imposizione dei dividendi intracomunitari ai fini della Direttiva madre-figlia: i chiarimenti della Corte di Giustizia UE e le ricadute sulla legislazione interna*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2017, 31, 77 ss.
- DEZZANI F. - BIANCONE P.P. - BUSSO D. (a cura di), *IAS/IFRS*, Milano, 2016, 962-1009
- DODERO A. - RUSSETTI G., *Dividendi su partecipazioni rilevate con equity method: regole IRAP per gli intermediari finanziari*, in *Corr. trib.*, 2023, 1, 15 ss.
- FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 495 ss.
- FAZIO A., *Base imponibile IRAP degli intermediari finanziari tra giurisprudenza europea e resistenze domestiche*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2020, 46, 87 ss.
- FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 453 ss.
- FEDELE A., *La direttiva “madre-figlia” e la disciplina attuativa come complesso normativo unitario e sistematico: i criteri interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2001, 5, 1256 ss.
- GAFFURI R., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 843 ss.

- GALLO F., *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *il fisco*, all. speciale al n. 21 del maggio 1996
- GALLO F., *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 1998, 627 ss.
- GARBARINO C., *Diritto convenzionale tributario*, Torino, 2019, 173 ss.
- GIANELLI R., *Il regime impositivo dei dividendi e i principi contabili internazionali*, in MAISTO G. (a cura di), *La tassazione dei dividendi intersocietari*, *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, Milano, 2011, 201-238.
- GIANONCELLI S., *I principi UE nella giurisprudenza tributaria della cassazione: primato del diritto europeo e discriminazioni a rovescio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 613 ss.
- LUPI R., *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 ss.
- MAISTO G., *Il regime tributario nei rapporti tra "società madri" e "società figlie"*, Milano, 1996
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, 171 ss.
- MOLINARO G., *La "nuova" Irap per banche ed enti finanziari*, in *Corr. trib.*, 2008, 12, 930 ss.
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 226 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Sul concorso dei dividendi all'imponibile IRAP delle banche*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 4, 219 ss.
- SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, 355 ss.
- VICINI RONCHETTI A., *La determinazione dell'imponibile IRAP*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, Milano, 2018, 1031 ss.

Gutta cavat lapidem (si spera): ancora sui profili finanziari del regionalismo rafforzato

Gutta cavat lapidem (with optimism): further on the financial aspects of reinforced regionalism

ANDREA GIOVANARDI

Abstract

Il disegno di legge presentato dal Ministro per gli Affari regionali e le Autonomie, avente ad oggetto “*Disposizioni per l’attuazione dell’autonomia differenziata delle Regioni a statuto ordinario ai sensi dell’articolo 116, terzo comma, della Costituzione*” (n. 615 A.S.) ha iniziato, dal Senato, il suo cammino parlamentare. Nel testo della relazione predisposto dall’Autore per l’Audizione avanti la Commissione Affari Costituzionali ci si concentra sui profili finanziari dell’autonomia regionale rafforzata, in particolare sulla prevista previa necessità di determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) concernenti i diritti civili e sociali e sulla necessaria scelta dello strumento di finanziamento, la compartecipazione al gettito dei tributi erariali maturato nel territorio. Ci si sofferma anche sui complessi rapporti tra trasferimento delle funzioni LEP, necessariamente calcolate a costi *standard*, sul passaggio delle funzioni non LEP, per le quali tale vincolo non sussiste e sugli equilibri della finanza pubblica, ritenuti a rischio da quella tesi, qui contestata, secondo la quale la realizzazione del disegno riformatore darà inevitabilmente origine a continui interventi sostitutivi dello Stato e, quindi, ad un pericoloso incremento della spesa pubblica.

Parole chiave: autonomia differenziata, livelli essenziali delle prestazioni, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali

Abstract

The legislative proposal introduced by the Minister for Regional Affairs and Autonomies, under the title “Provisions for the implementation of differentiated autonomy of Regions with ordinary statutes pursuant to Article 116, paragraph 3, of the Constitution” (No. 615 A.S.), has commenced its parliamentary process in the Senate. The author’s report, crafted for the hearing before the Constitutional Affairs Committee, directs its attention towards the fiscal dimensions of reinforced regional autonomy. Specifically, it focuses on the anticipated prior requirement of determining the indispensable essential levels of provision (ELP) concerning civil and social rights, along with the imperative selection of the financing mechanism, which involves the sharing of revenue from state taxes accrued in the territory. Additionally, it sheds light upon the intricate interplay among the transfer of ELP functions, which must be assessed at standardized costs, the transfer of non-ELP functions, exempt from such constraint, and the equilibrium of public finance, subject to perceived vulnerability by that thesis, which is contested here, according to which the implementation of the reform plan will inexorably engender sustained State interventions in lieu of regional authorities, thereby precipitating a perilous escalation in public expenditure.

Keywords: *differentiated autonomy, essential levels of provision, sharing in the revenue of state taxes*

(*) Testo, con qualche minima modifica, della relazione depositata in occasione dell’Audizione avanti la Commissione Affari costituzionali del Senato della Repubblica del 30 maggio 2023.

SOMMARIO: 1. Una premessa, brevissima. - **2.** Funzioni e competenze, non materie. - **3.** Il problema delle risorse: una questione preliminare. - **4.** La previa determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni. - **5.** La compartecipazione al gettito dei tributi erariali maturato sul territorio. - **5.1.** Il meccanismo di funzionamento: il finanziamento delle funzioni nell'anno in cui vengono trasferite. - **5.2.** Il meccanismo di funzionamento negli anni successivi: la destinazione degli eventuali *surplus*.

1. Grande è la confusione sotto il cielo dell'autonomia. Si sono sentite e si sentono da accademici, intellettuali, politici, giornalisti le più curiose, spesso strampalate, critiche/osservazioni/stroncature. I toni sono spesso sopra le righe: si evocano disastri epocali collegati all'innescarsi di fenomeni disgregativi a cui non potrà più porsi rimedio se si darà seguito a una iniziativa esiziale e funesta al massimo grado(1).

C'è però una questione che gli strenui oppositori di quella che è oramai da più parti definita, lo slogan è diventato anch'esso un argomento, la «*secessione dei ricchi*»(2) evitano il più delle volte di evidenziare: la possibilità della differenziazione è prevista nella Costituzione, nell'art. 116, comma 3, definito da Luca Antonini, non certo un pericoloso eversore, come «*la parte più interessante della riforma del Titolo V*»(3). Ancora, «*la riforma costituzionale del 2001*» - ha osservato Antonio Uricchio, Presidente dell'Anvur, ex Rettore dell'Università di Bari e ordinario di diritto tributario nella medesima Università - «*ha promosso il modello dell'autonomia regionale differenziata sulla base dell'idea della non omogeneità degli interessi e delle preferenze delle comunità locali [...], ovvero della convinzione che la differenziazione possa stimolare la competizione verso l'alto, migliorando l'efficienza complessiva della gestione degli enti regionali*»(4): osservazione questa di grande momento perché l'obiettivo dell'autonomia differenziata è esclusivamente quello di creare le condizioni perché alcuni servizi pubblici possano essere resi ai cittadini in modo più efficace ed efficiente di quanto non sia accaduto fino ad oggi, con conseguenti benefici effetti sulla crescita dell'intero Paese.

In questa prospettiva vanno letti i due D.D.L., comunicati alla Presidenza, il n. 273, d'iniziativa del senatore Martella, e il n. 615, presentato dal Ministro per gli Affari regionali e le autonomie Calderoli: essi ambiscono a diventare delle leggi "quadro" volte a dare attuazione al citato art. 116, comma 3, Cost. sull'assunto, in entrambi condiviso, che tale soluzione, pur non essendo prevista nella Carta fondamentale, dovrebbe garantire maggiore ordine e coordinamento e un più ampio coinvolgimento del Parlamento.

Si cercherà quindi di soffermarsi sui due disegni di legge prestando particolare attenzione alla questione su cui più nel dibattito (se dibattito si può definire quello in cui una parte attacca costantemente l'altra con l'atteggiamento, ontologicamente acritico, del tifoso) ci si è soffermati: la questione finanziaria connessa al trasferimento delle risorse e delle competenze dallo Stato alle Regioni richiedenti.

2. Come è noto, l'art. 116, comma 3, Cost. stabilisce che «*ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia*

(1) Innumerevoli sono gli esempi, ben sintetizzati nel *pamphlet* di GALLI S.B., *Autonomia*, Milano, 2022, 9 s. A voler prendere il più recente, a quel che mi risulta, si potrebbe rinviare a quanto scritto dall'europarlamentare PEDICINI N., *Caro Zaia, l'Europa ha le sue ragioni*, in *Corriere del Veneto*, 27 maggio 2023, laddove si definisce il D.D.L. n. 615 all'attenzione di questa Commissione come «*il più grottesco e potenzialmente dannoso disegno di legge nella storia della Repubblica*».

(2) Dal famoso titolo di un altro *pamphlet*, quello del 2019, di VIESTI G., *Verso la secessione dei ricchi*, Roma-Bari, 2019.

(3) ANTONINI L., *Federalismo all'italiana. Dietro le quinte della grande incompiuta*, Venezia, 2013, 21.

(4) URICCHIO A.F., *Sviluppo e federalismo gentile*, in ARFARAS G. (a cura di), *L'Italia delle autonomie alla prova del Covid 19*, Milano, 2020, 135.

di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata».

Ebbene, ancor prima di occuparci dei profili finanziari in senso stretto del processo di differenziazione delle Regioni a statuto ordinario che all'intesa riescano ad addivenire, occorre soffermarsi su un profilo di carattere preliminare: per attuare correttamente il dettato costituzionale occorre prendere atto del fatto che le richieste di attribuzione di ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia non possono avere ad oggetto le materie in sé considerate, ma piuttosto specifiche funzioni e compiti, sia di carattere legislativo che amministrativo, ad esse riconducibili, funzioni e compiti che attualmente rientrano tra le competenze dello Stato (l'espressione «*concernenti le materie*» è da questo punto di vista assolutamente inequivoca).

L'articolato del D.D.L. Calderoli (ma lo stesso può dirsi del D.D.L. Martella) dimostra che vi è piena consapevolezza dell'anzidetta circostanza, atteso che si fa riferimento: *i)* alla «*attribuzione di funzioni relative alle ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia di cui all'articolo 116, terzo comma, della Costituzione [...]*» (art. 1, comma 2); *ii)* al «*trasferimento delle funzioni, con le relative risorse umane, strumentali e finanziarie concernenti materie o ambiti di materie riferibili ai LEP di cui all'articolo 3 [...]*» (art. 4, comma 1); *iii)* al «*trasferimento delle funzioni relative a materie e ambiti di materie diversi da quelli di cui al comma 1, con le relative risorse umane, strumentali e finanziarie [...]*» (art. 4, comma 2); *iv)* alle «*funzioni amministrative trasferite alla Regione [...]*» (art. 6, comma 1).

Il che costituisce evidente dimostrazione dell'infondatezza delle profezie, tali vanno considerate, sulla frantumazione dello Stato unitario in conseguenza del proliferare di diverse regole connesse al trasferimento delle funzioni, regole che renderanno difficile se non impossibile la vita a cittadini e imprese (l'Italia diventerà un Paese Arlecchino, si ammonisce severamente dai sostenitori di un'uniformità che, finora, non è riuscita a ridurre i rilevanti divari tra i diversi territori)⁽⁵⁾. Gli scenari ipotizzati infatti muovono dal presupposto che tutte le competenze possibili concernenti tutte le materie (e, quindi, in realtà le materie) vengano trasferite da uno Stato arrendevole e remissivo a tutte le Regioni che ne faranno richiesta (e l'ulteriore ipotesi è che quasi tutte faranno richiesta di quasi tutto). Si tratta di assunti francamente risibili, atteso che il trasferimento di specifiche funzioni e compiti avverrà al termine di complessi negoziati in cui lo Stato si priverà delle proprie prerogative solamente qualora ritenga che non vi siano dubbi in merito alla maggiore efficienza della Regione nella gestione del pubblico servizio collegato alla funzione trasferita (e sempre che, anche negli ipotizzati casi, le resistenze di cui gli apparati solitamente danno prova quando si cerca di togliere ad essi qualche funzione non faccia premio sulle anzidette valutazioni)⁽⁶⁾.

In questa prospettiva appare in tutta la sua inconsistenza anche un'ulteriore critica avanzata nei confronti del D.D.L. Calderoli, quella secondo la quale si dovrebbe prevedere che «*la richiesta debba indicare le ragioni obiettive per le quali la Regione interessata ritiene di poter meglio gestire quelle funzioni e quei compiti nell'interesse dei propri cittadini e senza lesione dei più generali interessi*

(5) Ha sostenuto questa tesi Viesti nell'intervista resa il 24 marzo scorso a *L'identità* dall'inequivocabile titolo: *Il potere alle regioni. Così l'Italia diventa un Paese Arlecchino*, in cui il polemista barese sostiene che «*con l'autonomia di Calderoli, l'Italia diventerà un Paese arlecchino, con il parlamento tagliato fuori, un governo centrale senza poteri, tutto in mano ai presidenti delle Regioni. Un paese ridicolo, come nessuno al mondo*». Analogamente VILLONE M., *Autonomia, fermate Calderoli*, in *la Repubblica*, 5 marzo 2023, e, anche se con toni un po' più sobri, ma l'elencazione è tutt'altro che esaustiva, BORDIGNON M. - NERI F. - RIZZO L. - SECOMANDI R., *Le attuali regioni a statuto speciale: un modello per l'autonomia differenziata?*, in *Osservatorio CPI*, 14 marzo 2023; GALLI DELLA LOGGIA E., *Lo Stato, l'autonomia, le Regioni e il bilancio da fare*, in *Corriere della Sera*, 18 maggio 2023.

(6) Sul punto si è già soffermato BERTOLISSI M., *Testi normativi e contesti istituzionali. Cose vere e meno vere a proposito dell'autonomia differenziata*, Relazione presentata in occasione dell'Audizione del 23 maggio 2023 avanti a questa Commissione Affari costituzionali del Senato della Repubblica, p. 3.

della Repubblica. Sono queste ragioni che Governo e Parlamento saranno chiamati a valutare, nel negoziare e poi approvare l'intesa che riceverà, in tutto o in parte, la richiesta della Regione»(7). Si tratterebbe infatti di disposizione del tutto inutile, atteso che non c'è bisogno di obbligare la Regione ad un adempimento a cui non può comunque sottrarsi: per convincere lo Stato a privarsi di una funzione di sua competenza quest'ultima dovrà per forza di cose cercare di convincere il Governo, fondando la propria richiesta su una congrua e adeguata motivazione, che quella stessa funzione sarà meglio gestita nell'interesse dei suoi cittadini (il che, sia consentito, ben difficilmente potrà andare a scapito, come si prefigura nel *paper* di Astrid, degli interessi della Repubblica) a un livello più basso (che potrebbe anche essere quello locale, in forza di quanto previsto dall'art. 6 D.D.L. n. 615).

3. Quanto detto al precedente paragrafo è già sufficiente per sdrammatizzare la questione del finanziamento, atteso che, come si è visto, non potrà mai accadere che vengano trasferiti pacchetti di competenze così estesi da determinare il “passaggio” di un'intera materia dallo Stato alla Regione che si differenzia. A ciò si aggiunga che, come ha osservato Fabrizia Lapecorella, al tempo Direttore generale delle Finanze, «*gran parte delle materie per cui le Regioni hanno chiesto il trasferimento delle competenze genera una spesa aggiuntiva da finanziare a livello regionale di modesta entità: si tratta, infatti, di funzioni amministrative di carattere organizzativo che comportano il trasferimento di limitate risorse finanziarie e umane*» (tutto ciò ovviamente non vale per l'istruzione qualora si preveda il «*definitivo passaggio del personale della scuola dai ruoli dello Stato a quelli delle Regioni ad autonomia differenziata*»)(8).

Chiarito ciò, occorre sgomberare il campo da altro intralcio dialettico all'ordinato (e sereno) svolgimento del processo di differenziazione regionale, quello collegato all'asserito fatto secondo il quale la spesa pubblica sarebbe nettamente superiore al Centro-Nord rispetto che al Sud, circostanza questa che di per sé dimostrerebbe non solo l'inopportunità, ma addirittura la non rispondenza al principio fondamentale di uguaglianza di quei progetti che potrebbero generare il trasferimento di ulteriori risorse nelle aree settentrionali del Paese: se già il Mezzogiorno è danneggiato perché si spende meno in quelle aree rispetto al ricco Nord, il riconoscimento di ulteriori possibilità di spesa alle Regioni settentrionali non potrebbe che acuire il divario territoriale (tesi questa, per il vero, abbastanza curiosa, atteso che le possibilità di spesa non sono ulteriori, visto che prima dell'intesa le funzioni sono dello Stato, successivamente diventano della Regione).

È la ben nota questione dei sessanta miliardi di spesa pubblica che mancherebbero al Mezzogiorno, sulla cui (in)fondatezza ho già avuto modo di intrattenermi(9), questione che, malgrado la dimostrazione che è fuorviante prendere a riferimento per il confronto un aggregato, diverso dalla spesa statale regionalizzata come calcolata dal MEF, che ingloba la spesa pensionistica, collegata evidentemente al luogo di residenza di chi ha pagato i contributi, e la spesa delle imprese pubbliche, governata dal mercato(10), non cessa di essere attuale se Astrid ha avuto modo di rilevare che, «*nel corso dell'attuazione dell'art. 119, secondo il percorso correttamente delineato dalla legge 42 del 2009 sul federalismo fiscale, emergerebbero con ogni probabilità dati rilevanti anche ai fini dell'attuazione dell'autonomia differenziata. È del tutto prevedibile che tali dati smentirebbero alcuni dei presupposti da cui avevano*

(7) ASTRID, *L'autonomia regionale “differenziata” e la sua attuazione: questioni di procedura e di metodo*, maggio 2023.

(8) LAPECORELLA F., *Assetto della finanza territoriale e linee di sviluppo del federalismo fiscale*, Audizione avanti la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 30 marzo 2022.

(9) Sulla fallacia di tale tesi (su cui si innesta l'affermazione secondo la quale la spesa storica danneggerebbe il Sud), GIOVANARDI A., *La favola dei 60 miliardi di euro che ogni anno il nord sottrae al sud*, in *Il foglio*, 8 settembre 2020; GALLI G. - GOTTARDO G., *La distribuzione della spesa pubblica per macroregioni*, in www.osservatoriocpi.unicatt.it, 26 settembre 2020.

(10) E non considera invece la spesa sostenuta dalle Regioni del Nord a favore di coloro che si trasferiscono per curarsi, con la conseguenza che, pur rimanendo la spesa a carico delle Regioni di partenza, accade che la spesa sia rappresentata nei Conti Pubblici Territoriali come spesa delle Regioni di destinazione (che quindi è erroneamente gonfiata).

preso le mosse le prime richieste di applicazione dell'articolo 116/3 della Costituzione; e cioè la sussistenza di una spesa pubblica pro capite mediamente più elevata nel Mezzogiorno che nel Centro Nord e di un prelievo fiscale pro capite di fatto assai esoso nel Centro Nord e più ridotto nel Mezzogiorno, per il combinarsi di lassismo ed evasione. Gli ultimi dati disponibili dimostrano invece il contrario: nel 2020, la spesa pro capite della Pubblica Amministrazione nel Mezzogiorno (12.943 euro) è stata inferiore a quella del Centro Nord (16.399 euro). La distorsione a danno del Mezzogiorno è poi ancora più evidente se si considera il valore del PIL pro capite, che, nel 2021, è stato al Centro-Nord quasi doppio (35.119 euro) rispetto a quello del Mezzogiorno (18.233 euro). Non potrebbe essere più evidente il contrasto con il principio di uguaglianza sancito dalla Costituzione e con i suoi corollari costituzionali in materia tributaria, costituiti dall'obbligo imposto al legislatore di prevedere un sistema fiscale "informato a criteri di progressività" e dall'obbligo imposto a tutti i cittadini di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"»(11).

Si tratta di posizione più che discutibile oltre che per quanto già qui sopra riferito (Astrid utilizza i Conti Pubblici Territoriali nella versione in cui si prendono a riferimento le spese del c.d. settore pubblico allargato), anche per quanto qui di seguito si va ad esporre.

Ed invero, tenuto conto che il problema del trasferimento dei mezzi finanziari dalla parte più ricca a quella meno ricca di un Paese si pone anche negli Stati unitari (con la differenza che, mentre in questi ultimi la redistribuzione interregionale avviene mediante trasferimenti impliciti decisi dallo Stato sulla base delle risorse che ha a disposizione, negli Stati federali/regionali la riallocazione delle risorse pubbliche tra le diverse aree passa [anche] attraverso programmi espliciti di perequazione regionale o locale(12)), non si può non rilevare che la necessità dello Stato di prelevare laddove può (in misura maggiore al Nord) per spendere laddove deve (in tutto il territorio nazionale) ha generato un fenomeno di perequazione implicita, intenzionalmente ignorato e/o sminuito nella sua rilevanza dagli oppositori dei progetti di differenziazione, che determina: *i*) avanzi al Nord e deficit al Sud di enorme entità (entrambi pari al 10 per cento circa dei rispettivi PIL), con tutti i problemi di sostenibilità che tale assetto della ripartizione comporta(13); *ii*) e, conseguentemente, l'impossibilità di riservare alle autonomie tributi di una qualche consistenza (i tributi servono allo Stato perequatore!) e, quindi, significative forme di autonomia tributaria che consentano di poter contare sui benefici effetti, in termini di controllo dei rappresentanti eletti, del vedo-pago-voto.

Da quest'ultimo punto di osservazione, è interessante rilevare che la tesi della necessità del preventivo completamento del c.d. federalismo fiscale rispetto alla realizzazione dell'autonomia differenziata

(11) ASTRID, *L'autonomia regionale "differenziata" e la sua attuazione: questioni di procedura e di metodo*, cit., 25.

(12) ARACHI G. - ZANARDI A., *La perequazione delle Regioni e degli Enti locali*, in GUERRA M.C. - ZANARDI A. (a cura di), *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2009*, Bologna, 2009, 149.

(13) Sulla sostenibilità di un assetto fondato sull'incessante trasferimento di risorse da una parte all'altra del Paese nelle gigantesche dimensioni evocate nel testo, vd., diffusamente, GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, Venezia, 2020, 39 s., a cui ci si permette di rinviare anche per l'esame del dibattito sulla nozione di residuo fiscale e sulla sua importanza ai fini delle valutazioni sullo sviluppo dell'intero Paese (69 s., 120 s.). Cfr. sulla questione anche BANCA D'ITALIA, *Economie regionali. L'economia delle regioni italiane. Dinamiche recenti e aspetti strutturali*, in www.bancaditalia.it/pubblicazioni/economieregionali, novembre 2018, n. 23, laddove si rileva che nel triennio 2014-2016 «i flussi redistributivi di cui ha beneficiato il Mezzogiorno, pari al 4,1 per cento su base annua (18,0 per cento in rapporto al prodotto dell'area), hanno più che recuperato il calo registrato durante gli anni della crisi: nel periodo 2008-2012 tali flussi rappresentavano rispettivamente il 3,9 per cento del PIL nazionale e il 16,8 di quello del Mezzogiorno. Il saldo di segno opposto, riconducibile al Centro Nord è stato pari al 6,4 per cento del prodotto nazionale (8,3 per cento in rapporto al PIL dell'area) dopo essere sceso al 5,8 per cento nella media del periodo 2008-2012 (7,5 per cento in rapporto al PIL dell'area)». Si tratta di domanda, quella della sostenibilità per le Regioni settentrionali (e, quindi, per l'intero Paese) di un assetto della ripartizione che dovrebbe fondarsi su un trasferimento ancora maggiore di risorse dal Nord al Sud costantemente ignorata nel dibattito. Ne dà dimostrazione, da ultimo, STAIANO S., *Anti-mitopoiesi. Breve guida pratica al regionalismo differenziato con alcune premesse*, in federalismi.it, 2 novembre 2022, 188 s., il quale condivide la tesi della Svimez della carenza di 60 mld di spesa pubblica al Sud, senza minimamente preoccuparsi della possibilità del Nord di subire l'ulteriore gigantesco drenaggio.

mostra tutti i suoi limiti proprio perché non ci sono gli spazi per il superamento del modello disegnato nella legge delega di attuazione dell'art. 119 Cost. (L. 5 maggio 2009, n. 42). Esso, è bene ricordarlo, si impernia, per quel che concerne l'autonomia tributaria, sull'art. 2, comma 2, lett. o), il quale, rispecchiando gli assunti interpretativi di una giurisprudenza costituzionale più che prudente⁽¹⁴⁾, individuava quale criterio direttivo cui il delegato doveva attenersi quello della «*esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale*», realizzando in tal modo la definitiva separazione tra la contribuzione generale, devoluta interamente allo Stato, e quella commutativa, da assegnare a Regioni ad enti locali⁽¹⁵⁾.

Non è fuori luogo ricordare, infine, che se si prende a riferimento la spesa per la *materia* istruzione, l'unica, se si esclude la sanità, che è già regionalizzata, veramente rilevante da un punto di vista finanziario tra le ventitré all'interno delle quali possono essere individuate le funzioni trasferibili, occorre prendere atto che, come ha evidenziato Gianfranco Cerea, già ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università di Trento, «*le differenze tra le varie tipologie di spesa sono quasi ovunque contenute. In generale, la spesa "storica" è di poco superiore o inferiore a quella standard per la quasi totalità dei territori del Centro-Nord – salvo che per Lombardia, Veneto ed Emilia-Romagna; è maggiore in quasi tutte le regioni del Sud, con picchi significativi per la Calabria, la Sicilia e la Sardegna*». Il che dimostra, conclude Cerea, che «*il confronto tra la spesa storica e la spesa standard per l'istruzione mostra che le Regioni del Nord risultano penalizzate rispetto a quelle del Sud*»⁽¹⁶⁾.

4. Chiarito che per la materia che “costa di più” non ci sono, già oggi, problemi di sperequazione tra Centro-Nord e Mezzogiorno e ricordato nuovamente che per la sanità ci sono già i livelli essenziali di assistenza (pur non andando questi ultimi immuni da critiche perché si prendono le mosse, nella loro determinazione, non tanto dai costi dei servizi resi in condizioni *standard* quanto dalle risorse disponibili, divise tra le Regioni in relazione al numero degli abitanti ponderato sulla base dell'età⁽¹⁷⁾), è il momento di concentrarsi sul rapporto tra art. 116, comma 3, Cost. e art. 117, comma 2, lett. m), Cost.

Non nascondo che ho sempre dissentito dalla tesi secondo la quale al passaggio delle competenze in attuazione delle intese dovrebbe necessariamente giungersi solo successivamente alla definizione dei LEP. Ho condiviso infatti quanto sostenuto da parte del Gruppo di lavoro sul regionalismo differenziato, istituito con D.M. 25 giugno 2021 dall'allora Ministro per gli Affari regionali del Governo Draghi, Mariastella Gelmini e presieduto dal Prof. Beniamino Caravita⁽¹⁸⁾: un vincolo di tal tipo non dovrebbe ritenersi operante, non potendo ammettersi che il processo di attuazione della norma costituzionale dipenda da condizioni di fattibilità rimesse all'esclusiva e discrezionale volontà del legislatore statale. Il che non vuol dire, sia chiaro, che non vi sia interesse alcuno da parte dello Stato e delle altre autonomie regionali «*a fare in modo che la preesistente allocazione delle risorse venga alterata il meno possibile, o meglio che non venga alterata affatto, o addirittura che venga alterata in senso favorevole a tutte le altre Regioni o comunità territoriali diverse da quelle che hanno attuato il processo di differenziazione*»⁽¹⁹⁾.

La scelta di cui ai D.D.L. all'esame di questa Commissione è invece nel senso opposto, atteso che, faccio riferimento al D.D.L. Calderoli, si prevede:

(14) Cfr. sul punto GIOVANARDI A., *Dalla timida e incompleta attuazione del federalismo fiscale ai non riusciti tentativi di differenziazione: riflessioni in merito agli effetti dell'attuale situazione di stallo sulla sostenibilità economica degli odierni flussi di prelievo e spesa nei diversi territori*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 118-119.

(15) Vd. in argomento BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, 116.

(16) CERA G., *Se al Nord la scuola passa alle regioni*, in *lavoce.info*, 29 novembre 2022.

(17) Cfr. ASTRID, *L'autonomia regionale "differenziata" e la sua attuazione: questioni di procedura e di metodo*, cit., 16.

(18) Il Gruppo di lavoro, presieduto, come si è detto, da Beniamino Caravita, era composto dai Professori Anna Maria Poggi, Giulio M. Salerno, Federica Fabrizzi e Massimo Rubechi.

(19) Così GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, cit., 119.

- i) all'art. 1, comma 2, che *«l'attribuzione di funzioni relative alle ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia di cui all'articolo 116, terzo comma, della Costituzione, relative a materie o ambiti di materie riferibili ai diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, è consentita subordinatamente alla determinazione, nella normativa vigente alla data di entrata in vigore della presente legge o sulla base della procedura di cui all'articolo 3, dei relativi livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione»*;
- ii) all'art. 4, comma 1, che *«il trasferimento delle funzioni, con le relative risorse umane, strumentali e finanziarie, concernenti materie o ambiti di materia riferibili ai LEP di cui all'articolo 3, può essere effettuato, secondo le modalità e le procedure di quantificazione individuate nelle singole intese, soltanto dopo la determinazione dei medesimi LEP e dei relativi costi e fabbisogni standard»*.

Molto opportunamente si prevede poi, all'art. 3, comma 3, che *«qualora, successivamente alla data di entrata in vigore della legge di approvazione dell'intesa, in materie oggetto della medesima, i LEP, con il relativo finanziamento siano modificati o ne siano determinati ulteriori, la Regione e gli enti locali interessati sono tenuti all'osservanza di tali livelli essenziali subordinatamente alla corrispondente revisione delle risorse relative ai suddetti LEP secondo le modalità di cui all'articolo 5»*: la Regione deve quindi garantire i LEP anche successivamente all'attribuzione della funzione, come peraltro accade già oggi per i livelli essenziali di assistenza in materia di sanità.

Si è intrapresa, a me sembra, l'unica via politicamente percorribile: si tratta di scelta saggiamente pragmatica che, oltretutto, ha il merito, in forza di quanto previsto nell'art. 1, commi 791-801, L. 29 dicembre 2022, n. 197, di avviare con decisione il procedimento di determinazione dei LEP che si attendeva da più di vent'anni.

Nessuna critica può essere mossa al D.D.L. da questo punto di vista. Il percorso riformatore cerca di contemperare i principi dell'autonomia e del decentramento con quello della solidarietà: decisiva da questo punto di vista l'istituzione della Cabina di regia, la ricognizione del quadro normativo, la *«successiva individuazione delle materie e degli ambiti di materie riferibili ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale»* e *l'estensione del monitoraggio «alla spesa storica a carattere permanente dell'ultimo triennio, sostenuta dallo Stato nel territorio di ogni Regione, per ciascuna propria funzione amministrativa»*(20).

Questo fondamentale lavoro dovrebbe consentire al Governo di giungere ai seguenti risultati: *i)* se la spesa statale è ripartita in modo omogeneo tra i diversi territori (lasciando da parte la sanità, è quello che accade, fatto salvo quanto in precedenza riferito, per la più dispendiosa delle materie, l'istruzione), non occorrerà nemmeno, ai fini del trasferimento delle funzioni, la determinazione dei LEP o comunque la stessa sarà molto semplice perché i fabbisogni *standard* non si discosteranno di molto dalla spesa storica; *ii)* se emergono delle sperequazioni, occorrerà capire se siano il frutto di sprechi o se, invece, siano la conseguenza del sottofinanziamento dei servizi che devono essere garantiti in quanto collegati a diritti civili e sociali; *iii)* in quest'ultimo caso trova opportuna applicazione l'art. 4, comma 1, secondo periodo, a mente del quale *«qualora dalla determinazione dei LEP di cui al primo periodo derivino nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, si può procedere al trasferimento delle funzioni solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi di stanziamento delle risorse finanziarie coerenti con gli obiettivi programmati di finanza pubblica e con gli equilibri di bilancio»*.

Non può pertanto attribuirsi un qualche peso all'osservazione secondo la quale un conto è la determinazione dei LEP, un conto è il loro finanziamento, con conseguente critica al D.D.L. perché nulla prevede da questo peculiare angolo visuale. Considerazioni logiche ancor prima che giuridiche consentono di affermare con sicurezza che se mai si giunge alla determinazione, mai si potrà avere contezza di

(20) Relazione al D.D.L. n. 615.

quante risorse possano risultare necessarie per eliminare l'individuata sperequazione. Particolarmente opportune, in questa prospettiva, sono non solo le previsioni del citato art. 4, comma 1, secondo periodo (dal quale deriva che se bisogna spendere per risolvere un problema LEP, non potrà verificarsi che *medio tempore* quella funzione sia trasferita alla Regione richiedente), ma anche le clausole di invarianza finanziaria di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 8, i quali dispongono che «*dall'applicazione della presente legge e di ciascuna intesa non possono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*» (comma 1) e che «*fermo restando quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, il finanziamento dei LEP sulla base dei relativi costi e fabbisogni standard è attuato nel rispetto dell'articolo 17 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e degli equilibri di bilancio*» (comma 2).

Si può quindi giungere alle seguenti conclusioni:

- i) l'attività ricognitiva della Cabina di regia consentirà di entrare in possesso dei dati concernenti gli ambiti materiali cui l'art. 116, comma 3, Cost. rinvia in modo da impedire che le traiettorie autonome mettano in pericolo il diritto ad usufruire del livello essenziale delle prestazioni connesse ai diritti civili e sociali che danno corpo alla cittadinanza e che deve, quindi, essere garantito in modo uniforme su tutto il territorio;
- ii) il D.D.L. Calderoli si fa carico di questa incombenza stabilendo che per le materie LEP a nessun trasferimento di competenze conseguente all'intesa si potrà addivenire prima della determinazione dei LEP;
- iii) il trasferimento resterà congelato anche in tutti i casi in cui si rendano necessari interventi finanziari volti all'eliminazione delle sperequazioni;
- iv) delle maggiori spese connesse ai LEP occorrerà farsi carico con altro provvedimento, essendo più che opportunamente presidiato il D.D.L. Calderoli dalla clausola di invarianza finanziaria di cui all'art. 8, commi 1;
- v) in ogni caso anche qualora sia necessario spendere per ristabilire la parità, lo si potrà fare, ma non potrebbe essere altrimenti, nel rispetto del principio della necessaria copertura finanziaria delle leggi di cui all'art. 17 L. 31 dicembre 2009, n. 196 (norma di attuazione dell'art. 81 Cost.) e degli equilibri di bilancio.

Traspare pertanto dal D.D.L. la consapevolezza che non si può seriamente credere che basti determinare a livello statale i LEP per ristabilire l'uguaglianza tra i cittadini, e ciò sia in ragione della discrezionalità politica nella determinazione dei LEP che dei vincoli finanziari con cui occorre fare i conti⁽²¹⁾; non si può allo stesso modo ritenere che, nei casi in cui gli enti territoriali non siano in grado di garantire l'uniformità di trattamento connessa all'operatività dei LEP, l'intervento sostitutivo dello Stato sia in grado di ripristinare agevolmente il diritto a usufruire dei diritti civili e sociali che danno corpo alla cittadinanza (il caso della sanità calabrese, commissariata da dieci anni e, malgrado questo, in condizioni non di molto dissimili rispetto alla gestione regionale, è lì a dimostrarlo⁽²²⁾).

5.1. Chiarito quanto sopra, soffermiamoci sull'individuazione degli strumenti di finanziamento delle funzioni che vengono trasferite alle Regioni che raggiungono l'intesa con il Governo (strumenti che non possono che essere individuati, la precisazione è perfino superflua, tra quelli menzionati nell'art. 119 Cost., cui l'art. 116, comma 3, rinvia).

Il punto di partenza è che le risorse necessarie debbono necessariamente essere ricavate all'interno del bilancio dello Stato, non potendo nemmeno ipotizzarsi che esse derivino da tributi ed entrate propri delle Regioni. Se così non fosse, infatti, i residenti delle Regioni ad autonomia rafforzata si troverebbero

(21) In tal senso, BALBONI E., *Il nome e la cosa. Livelli essenziali dei diritti e principio di eguaglianza*, in *Studi in onore di Giorgio Berti*, Napoli, 2005, 300. Nello stesso senso RIVOSACCHI G., *Autonomia finanziaria regionale e livelli essenziali ai tempi della crisi*, in BUZZACCHI C. - MASSA M. (a cura di), *Non abbiate paura delle autonomie. Scritti per Enzo Balboni*, Milano, 2022, 169-170.

(22) Il commissariamento è stato di recente prorogato all'11 giugno 2023 dall'art. 2 D.L. 8 novembre 2022, n. 169.

ulteriormente assoggettati al prelievo per l'erogazione di servizi pubblici che già ricevono dallo Stato e per cui già pagano e hanno pagato imposte; lo stesso può dirsi per i trasferimenti, non ammessi nel sistema che nasce dalla riforma del Titolo V come forma di finanziamento se non nelle situazioni previste dall'art. 119, comma 5, Cost., diverse da quelle qui in discussione; non restano quindi, non potendosi evidentemente finanziare la differenziazione attraverso il fondo perequativo, che le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio, eventualmente declinate nella forma delle aliquote riservate, che è una *species* del *genus* compartecipazioni (con benefici effetti, in quest'ultimo caso, per la manovrabilità delle aliquote, anche sull'autonomia tributaria delle Regioni che si differenziano)(23).

Sul punto, dunque, non può che condividersi quanto proposto con l'art. 5, comma 2, del D.D.L. Calderoli, il quale prevede che le modalità di finanziamento vadano individuate mediante compartecipazioni al gettito di uno o più tributi erariali maturato nel territorio regionale. Sarebbe forse opportuno integrare la norma specificando che la compartecipazione può essere declinata come riserva d'aliquota, il che consentirebbe alle Regioni ad autonomia differenziata di non risentire delle unilaterali decisioni dello Stato in merito alla determinazione degli imponibili o alla riduzione delle aliquote, così riducendo i rischi di ammanchi di gettito per finanziare le competenze trasferite.

Opportuno, pur sempre nell'art. 5, comma 2, il riferimento all'art. 17 L. n. 196/2009, sulla copertura delle spese in attuazione dell'art. 81 Cost.: si tratta di ulteriore garanzia per lo Stato e per le Regioni che non partecipano al processo di differenziazione.

Tornando alla compartecipazione, si tratta di strumento che nella fase del passaggio delle competenze non genera alcun problema di carenza di risorse per le altre Regioni atteso che, per l'individuazione dell'aliquota di compartecipazione al tributo o ai tributi erariali prescelti, dovrà farsi riferimento alla spesa trasferita (che potrebbe anche essere per le funzioni non LEP quella sostenuta dallo Stato, e ciò in forza dell'art. 3, comma 2), che andrà ovviamente coperta integralmente. E ciò anche se il trasferimento, per ipotesi, avvenisse, ovviamente per le funzioni non LEP, "a spesa storica": in tale evenienza verrebbe riconosciuta alla Regione una compartecipazione in grado di consentire di sostenere il costo che già lo Stato sosteneva prima del trasferimento.

In definitiva, la devoluzione delle funzioni alla Regione che si differenzia non ha effetto alcuno sulla solidarietà interterritoriale perché il passaggio delle competenze avviene in condizioni di invarianza finanziaria per le funzioni non LEP(24), in forza del superamento del criterio della spesa storica per le funzioni LEP.

Il che, comunque, genera problemi di grande momento per il trasferimento dei compiti LEP, il punto va attentamente soppesato, perché: *i*) la Regione in cui lo Stato spende di più di quello che dovrebbe, perché si pone al di sopra degli *standard*, non potrà chiedere l'attribuzione della competenza perché dovrà in un colpo solo gestire l'ammacco di risorse derivanti dalla differenza tra spesa storica e spesa calcolata in ragione di costi e fabbisogni *standard*; *ii*) la Regione in cui lo Stato spende di meno di quello che dovrebbe, perché si pone al di sotto degli *standard*, potrà, con ogni probabilità, chiedere l'attribuzione della competenza solamente se accetterà la spesa storica, perché, altrimenti, occorrerebbe spendere di più (da parte dello Stato) per vedersi riconoscere una compartecipazione corrispondente alla spesa calcolata secondo i fabbisogni *standard*.

5.2. Diversamente accade, me ne sono occupato in un articolo di prossima pubblicazione che qui in parte riproduco, negli anni successivi, atteso che le compartecipazioni si applicano a un gettito inevitabilmente diverso. Se quest'ultimo diminuisce, e con esso le entrate derivanti dalla compartecipazione, la Regione si troverà a far fronte alle spese potendo godere di una minore provvista, ma non potendo

(23) Sull'ammissibilità e sui vantaggi delle aliquote riservate vd. GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, cit., 147 s.

(24) Ne prendono atto anche RIZZO L. - SECOMANDI R., *Effetti finanziari delle richieste di autonomia regionale: prime simulazioni*, in IRPET, *Osservatorio regionale sul federalismo*, Nota 7, settembre 2019, 1 s.

contare sull'“aiuto” dello Stato per le funzioni non LEP ottenute. Se invece i servizi scendono al di sotto, per le funzioni LEP, dei livelli essenziali, lo Stato dovrebbe intervenire ai sensi dell'art. 120, comma 2, Cost., ma tale evenienza genererebbe il definitivo affossamento dell'esperienza autonomistica realizzata in attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost. Peraltro, l'art. 7, comma 1, del D.D.L. Calderoli prevede, al secondo periodo, che «*l'intesa può prevedere, inoltre, i casi e le modalità con cui lo Stato o la Regione possono chiedere la cessazione della sua efficacia, che è deliberata con legge a maggioranza assoluta delle Camere*»: potrebbe quindi verificarsi che una delle condizioni di cessazione dell'intesa sia proprio quella dell'incapacità della Regione, non dovuta ad eventi eccezionali e imprevedibili, di erogare i servizi concernenti i diritti civili e sociali nel rispetto dei LEP.

Se, invece, il gettito aumenta, la Regione potrà contare, grazie allo svolgimento del meccanismo partecipativo, su maggiori risorse che potranno essere impiegate senza vincolo di destinazione. È proprio questo il ritenuto punto di frizione con il principio di solidarietà interterritoriale. Si sostiene da più parti che le partecipazioni andrebbero determinate sulla base della spesa che le Regioni debbono sostenere giacché ogni soluzione che garantisca a chi si è differenziato anche un minimo *surplus* confliggerebbe con il principio di uguaglianza. Essa permetterebbe, in altri termini, che si realizzi quel che non si potrebbe consentire e cioè che i cittadini che vivono in una Regione a maggior reddito, e quindi a maggior gettito fiscale, abbiano diritto a servizi migliori in quanto meglio finanziati (il tutto nel presupposto, in molte occasioni smentito, che i più generosi finanziamenti si accompagnino sempre a migliori performance della pubblica amministrazione)(25).

Si tratta di tesi che non mi sembra condivisibile per le ragioni che qui di seguito si espongono.

La prima è che essa induce inevitabilmente a ritenere che le uniche soluzioni costituzionalmente possibili siano quelle che prevedono un uguale livello di servizi e, teoricamente, un identico ammontare di spesa pubblica per ciascun abitante, in modo da azzerare, grazie a una perequazione illimitata, ogni differenza. Conseguenza questa che confligge non solo con il riconoscimento costituzionale dell'autonomia finanziaria agli enti territoriali (ma sul punto, vd. anche qui di seguito), ma finanche con il concetto stesso di partecipazione: sarebbe chiaramente contraddittorio aver previsto queste ultime come una delle forme di finanziamento delle autonomie per poi eliminare completamente, con la perequazione, le differenze che derivano dal meccanismo di funzionamento delle stesse.

D'altra parte, la riferibilità del gettito partecipato al territorio è l'elemento su cui si impernia l'«*aspettativa giuridicamente fondata delle singole Regioni a utilizzare una parte del gettito prodotto nel territorio, secondo un ragionevole bilanciamento tra il principio della capacità contributiva e quello del beneficio, in base al quale il pagamento dei tributi trova giustificazione anche in ragione dei*

(25) Così VIESTI G., *Le grandi criticità delle richieste di autonomia regionale differenziata*, in *Economia e società regionale*, 2019, 3, 40. Condividono la tesi secondo la quale non possano derivare alla Regione ulteriori risorse senza vincolo di destinazione dalle partecipazioni, GALLO F., *I limiti del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019, 2, 246; PATRONI GRIFFI F., *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, in *Regionalismo differenziato: un percorso difficile*, Atti del convegno *Regionalismo differenziato; opportunità e criticità*, Milano, 8 ottobre 2019, in www.csfederalismo.it; RIVOCCHI G., *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia*, in *Riv. AIC*, 2019, 3, 288.

Non lo esclude, invece, URICCHIO A.F., *Autonomia regionale tra criteri di riparto delle funzioni e perequazione finanziaria*, in PASTORE F. (a cura di), *Il regionalismo differenziato. Atti del convegno di Cassino del 5 aprile 2019*, Milano, 2019, 82.

Sorprendente, da questo punto di vista, l'intervista rilasciata al *Corriere della Sera* del 18 novembre 2022 dal Presidente della Regione Calabria Roberto Occhiuto (*Niente pregiudizi, ma serve uniformità. La spesa storica danneggia il sud*). Osserva Occhiuto che la Calabria produce molta energia, «*in totale più di quel che consumano i calabresi. Ma la bolletta ha, in percentuale, le stesse tasse del Veneto. Perché la mia Regione non può mantenere i maggiori introiti fiscali derivanti da una maggiore produzione di energia alternativa?*». Insomma, se sono le Regioni settentrionali, sottoposte da decenni a una formidabile stretta fiscale (vd. nel testo, par. 3), a chiedere di trattenere gli eventuali *surplus* fiscali che derivano dalle partecipazioni, montano pesantissime polemiche sull'egoismo/cinismo dei territori del Nord; se, invece, si propone, da Sud, di tenersi parte delle imposte statali sull'energia prodotta (peraltro senza riferimento alcuno alla necessità di finanziare con le pretese risorse da trattenere sul territorio ulteriori competenze), si è di fronte, visto che nessuno dei detrattori dell'autonomia differenziata ha criticato le affermazioni di Occhiuto, a una richiesta, che non potrebbe considerarsi manifestazione di egoismo territoriale.

servizi pubblici di cui i contribuenti sono destinatari»(26). È del tutto fisiologico, in un ordinamento che dà spazio anche al principio di territorialità, che la regione possa trattenere la parte del gettito del tributo corrispondente all'aliquota di compartecipazione che le è stata assegnata, non dovendosi tralasciare, oltretutto, che lo Stato: *i*) è destinatario della quota di maggior gettito complementare rispetto a quella regionale (e di gran lunga più elevata); *ii*) per la più sostenuta crescita innescata dal trasferimento delle competenze, vero obiettivo della devoluzione realizzata in attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost., potrebbe acquisire risorse di maggiore consistenza rispetto a quelle di cui avrebbe potuto disporre nell'attuale contesto istituzionale(27).

In terzo luogo, non ci si può esimere dal rilevare che la tesi dell'impraticabilità costituzionale del trattenimento di una parte del *surplus* svisciva il dettato costituzionale: le compartecipazioni, ritirate ogni anno in ragione delle spese con essa finanziate, si trasformano in trasferimenti, che, come tutti sanno, non sono contemplati tra le forme di finanziamento possibile dall'art. 119, commi 2 e 3, Cost.

In quarto luogo, merita evidenziare che l'avversata ricostruzione confligge anche con l'art. 119, comma 1, Cost., atteso che la spesa determinata al momento del trasferimento delle competenze potrebbe essere ritenuta insufficiente dalla Regione, la quale dovrebbe avere la possibilità, è questo il senso della differenziazione, di "investire" su di esse. Se, però, le risorse vengono di anno in anno determinate, secondo una logica *top down* che risponda a criteri predeterminati in funzione della spesa che le Regioni debbono sostenere, verrebbe meno ogni possibilità di esercitare l'autonomia di spesa, che sulla possibilità di usufruire di risorse anche maggiori, per effetto di eventuali risparmi rispetto a quel che spendeva lo Stato o in ragione dello svolgimento del meccanismo compartecipativo, deve poter contare.

Deflagranti, infine, gli effetti sugli incentivi: per quale motivo una Regione dovrebbe accollarsi nuove competenze (e, quindi, nuove responsabilità) senza poter contare sulla possibilità di gestirle al meglio anche in forza delle maggiori risorse che il sistema di finanziamento è in grado di generare?

Si può quindi concludere nel senso che il finanziamento delle funzioni trasferite attraverso le compartecipazioni è compatibile con i principi di solidarietà e coesione territoriale, dato che:

- i) la tesi dell'acquisizione dell'intero *surplus* di gettito allo Stato confligge con l'art. 119, comma 1, Cost. (autonomia di spesa) e svuota di ogni contenuto l'art. 119, comma 2, Cost., giacché non ha senso alcuno riconoscere le compartecipazioni come meccanismo di finanziamento salvo poi ricorrere a una sorta di perequazione illimitata che elimini in radice ogni possibilità per la Regione di trattenere maggiori risorse sul proprio territorio;
- ii) dalla maggiore autonomia dovrebbe derivare (se no, evidentemente, occorrerebbe riflettere sul senso del trasferimento di competenze) una maggiore crescita che genera maggiori risorse non solo per la Regione ma anche per lo Stato, con ciò disinnescando ogni dubbio sulla da più parti asserita matrice antisolidaristica delle iniziative volte ad ottenere l'autonomia rafforzata in attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost.

Non condividono una tale prospettiva Massimo Bordignon, Federico Neri, Leonzio Rizzo e Riccardo Secomandi, i quali affermano che «*il modello di finanziamento del DDL prevede un processo di devoluzione in cui al tempo zero le risorse vengono attribuite al livello regionale (tramite compartecipazione al gettito dei tributi erariali) in modo da coprire la spesa attuale dello Stato nelle funzioni delegate. Se poi le risorse delle compartecipazioni cresceranno in futuro più di quanto necessario per finanziarie queste funzioni, le risorse addizionali resteranno alle Regioni; se no, tramite la Commissione paritetica prevista dal DDL, lo Stato interverrà comunque per finanziarie spese aggiuntive. Ma così non può evidentemente funzionare: è un chiaro win-win per le Regioni, ma rischia di essere un lose-lose*

(26) GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, cit., 143.

(27) Lo ha evidenziato STEVANATO D., *Profili finanziari del regionalismo differenziato*, in *Economia e società regionale*, 2019, 3, 108. Conforme GIOVANARDI A., *La grande illusione? L'autonomia differenziata nel tunnel della centralizzazione statalista*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, I, 344-349.

per lo Stato e la restante collettività nazionale, costretti a rincorrere con extra risorse gli squilibri che così si possono generare»(28).

La tesi non riesce a convincere perché non considera che il riconoscimento di ulteriori risorse in caso di insufficienza del gettito ottenuto grazie alla compartecipazione potrebbe essere tutt'al più considerato come circostanza in grado di mettere in crisi il modello di finanziamento quale emerge dal D.D.L. n. 615 qualora essa dipenda dall'inefficienza della Regione che si è differenziata. Se invece accadesse, si tratta dell'evenienza più probabile, che la riduzione del gettito sia conseguenza di una crisi generalizzata, perché mai lo Stato non dovrebbe intervenire per garantire i LEP anche nella Regione che si è accollata la funzione e quindi il costo?

A ciò si aggiunga che il D.D.L. Calderoli ha l'ambizione di diventare una legge attuativa di una norma della Costituzione e non trasferisce di per sé funzioni e compiti alle Regioni. A ciò può addivenirsi a seguito del confronto in sede di intesa, sicché è del tutto ovvio che lo Stato si priverà di funzioni LEP con grande cautela e a fronte di adeguate garanzie che la Regione sia in grado di gestire al meglio i compiti richiesti. La tesi qui avversata sembra muovere invece dall'assunto, già in precedenza stigmatizzato, che lo Stato accetti a cuor leggero il passaggio di funzioni, da chiunque richieste, il che non è e non sarà.

Non si tiene poi conto della presenza nell'articolato del già citato art. 7, il quale, lo si è già detto, oltre a consentire di introdurre nelle intese "clausole risolutive" che ben difficilmente potranno prescindere dalla capacità di gestire le funzioni LEP in modo efficiente, prevede al comma 4, che il Ministero per gli Affari regionali e le autonomie e il Ministero dell'Economia e delle Finanze possono disporre verifiche su specifici profili o settori di attività «con riferimento alla garanzia del raggiungimento dei livelli essenziali delle prestazioni, nonché il monitoraggio delle stesse» e, al comma 5, che la Commissione paritetica di cui all'art. 5, comma 1, che è composta anche da rappresentanti del Governo, monitora annualmente gli oneri finanziari derivanti dall'esercizio delle funzioni e dall'erogazione dei servizi ad esse connessi, dovendone fornire adeguata informativa alla Conferenza unificata Stato-Regioni.

In ogni caso, assumendo atteggiamento pragmatico allo scopo di:

- i) superare le resistenze di carattere ideologico e culturale che si fondano sul timore delle altre Regioni di disporre, vista l'ipotizzata riduzione delle risorse acquisite dallo Stato in conseguenza del funzionamento delle compartecipazioni, di minori risorse rispetto alle attuali;
- ii) far venir meno i residui dubbi in merito all'opportunità che lo Stato intervenga nell'ipotizzato caso di riduzione dei gettiti;

si potrebbe anche pensare alla destinazione di parte del *surplus* acquisito dalle Regioni ad autonomia differenziata secondo una quota percentuale da definirsi in sede di intesa, a un fondo perequativo orizzontale da costituirsi in forza dell'art. 119, comma 3, Cost. e da destinarsi alle Regioni a minore capacità fiscale.

Ovviamente, se a tanto si addivenisse al fine esclusivo di superare l'impasse, si dovrebbe anche prevedere che: *i)* tali risorse andrebbero calcolate al netto della maggiore spesa eventualmente sostenuta dalla Regione rispetto a quella riconosciuta al momento della devoluzione della funzione (altrimenti risulterebbe impossibile per la Regione investire sulla competenza ottenuta perché parte della maggiore spesa dovrebbe comunque essere devoluta al fondo); *ii)* nel calcolo non andrebbero considerati i risparmi di spesa, venendo altrimenti meno l'incentivo a ridurre i costi; *iii)* qualora la differenza tra il gettito derivante dalla compartecipazione e la spesa sia negativa e lo Stato non sia intervenuto, essa andrà, per ragioni di simmetria, computata in diminuzione delle quote da destinarsi al fondo negli anni successivi; *iv)* la quota da destinarsi al fondo andrebbe comunque calcolata esclusivamente sulle maggiori risorse rispetto a quelle conseguite nell'anno precedente(29).

(28) BORDIGNON M.- NERI F. - RIZZO L. - SECOMANDI R., *Le attuali Regioni a statuto speciale: un modello per l'autonomia differenziata?*, cit.

(29) L'ipotesi di lavoro è stata esposta da GIOVANARDI A., *Stato di attuazione e prospettive del federalismo fiscale, anche con riferimento ai contenuti del PNRR*, Audizione avanti la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo

In alternativa si potrebbe anche pensare a meccanismi che nell'intesa obblighino le Regioni che gestiscano funzioni LEP a seguito del trasferimento ad accantonare parte del *surplus* in modo da poter far fronte ai c.d. *rainy days*, se e quando essi arriveranno.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTONINI L., *Federalismo all'italiana. Dietro le quinte della grande incompiuta*, Venezia, 2013
- ARACHI G. - ZANARDI A., *La perequazione delle Regioni e degli Enti locali*, in GUERRA M.C. - ZANARDI A. (a cura di), *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2009*, Bologna, 2009
- ASTRID, *L'autonomia regionale "differenziata" e la sua attuazione: questioni di procedura e di metodo*, maggio 2023
- BALBONI E., *Il nome e la cosa. Livelli essenziali dei diritti e principio di eguaglianza*, in *Studi in onore di Giorgio Berti*, Napoli, 2005
- BANCA D'ITALIA, *Economie regionali. L'economia delle regioni italiane. Dinamiche recenti e aspetti strutturali*, in www.bancaditalia.it/pubblicazioni/economieregionali, novembre 2018, n. 23
- BERTOLISSI M., *Testi normativi e contesti istituzionali. Cose vere e meno vere a proposito dell'autonomia differenziata*, Audizione avanti la Commissione Affari costituzionali del Senato, 23 maggio 2023
- BORDIGNON M. - NERI F. - RIZZO L. - SECOMANDI R., *Le attuali regioni a statuto speciale: un modello per l'autonomia differenziata?*, in *Osservatorio CPI*, 14 marzo 2023
- BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011
- CERA G., *Se al Nord la scuola passa alle regioni*, in *lavoce.info*, 29 novembre 2022
- GALLI S.B., *Autonomia*, Milano, 2022
- GALLI DELLA LOGGIA E., *Lo Stato, l'autonomia, le Regioni e il bilancio da fare*, in *Corriere della Sera*, 18 maggio 2023
- GALLI G. - GOTTARDO G., *La distribuzione della spesa pubblica per macroregioni*, in www.osservatoriocpi.unicatt.it, 26 settembre 2020
- GALLO F., *I limiti del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019, 2, 239 ss.
- GIOVANARDI A., *Dalla timida e incompleta attuazione del federalismo fiscale ai non riusciti tentativi di differenziazione: riflessioni in merito agli effetti dell'attuale situazione di stallo sulla sostenibilità economica degli odierni flussi di prelievo e spesa nei diversi territori*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 111 ss.
- GIOVANARDI A., *Stato di attuazione e prospettive del federalismo fiscale, anche con riferimento ai contenuti del PNRR*, Audizione avanti la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, Roma, 3 novembre 2021
- GIOVANARDI A., *La favola dei 60 miliardi di euro che ogni anno il nord sottrae al sud*, in *Il foglio*, 8 settembre 2020
- GIOVANARDI A., *La grande illusione? L'autonomia differenziata nel tunnel della centralizzazione statalista*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, I, 321 ss.
- GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, Venezia, 2020
- LAPECORELLA F., *Assetto della finanza territoriale e linee di sviluppo del federalismo fiscale*, Audizione avanti la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 30 marzo 2022
- PATRONI GRIFFI F., *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, in *Regionalismo differenziato: un percorso difficile*, in *Atti del convegno Regionalismo differenziato; opportunità e criticità*, Milano, 8 ottobre 2019, in www.csfederalismo.it
- PEDICINI N., *Caro Zaia, l'Europa ha le sue ragioni*, in *Corriere del Veneto*, 27 maggio 2023
- PICCOLILLO V., *Niente pregiudizi, ma serve uniformità. La spesa storica danneggia il sud*, intervista al Presidente della Regione Calabria Roberto Occhiuto, in *Corriere della Sera*, 18 novembre 2022

fiscale, Roma, 3 novembre 2021.

- RIVOSECCHI G., *Autonomia finanziaria regionale e livelli essenziali ai tempi della crisi*, in BUZZACCHI C. - MASSA M. (a cura di), *Non abbiate paura delle autonomie. Scritti per Enzo Balboni*, Milano, 2022
- RIVOSECCHI G., *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia*, in *Riv. AIC*, 2019, 3, 248 ss.
- RIZZO L. - SECOMANDI R., *Effetti finanziari delle richieste di autonomia regionale: prime simulazioni*, in *IRPET, Osservatorio regionale sul federalismo*, Nota 7, settembre 2019
- STAIANO S., *Anti-mitopoiesi. Breve guida pratica al regionalismo differenziato con alcune premesse*, in *federalismi.it*, 2 novembre 2022
- STEVANATO D., *Profili finanziari del regionalismo differenziato*, in *Economia e società regionale*, 2019, 3, 95 ss.
- URICCHIO A.F., *Autonomia regionale tra criteri di riparto delle funzioni e perequazione finanziaria*, in PASTORE F. (a cura di), *Il regionalismo differenziato. Atti del convegno di Cassino del 5 aprile 2019*, Milano, 2019, 63 ss.
- VASSO G., *“Il potere alle regioni, Così l'Italia diventa un Paese Arlecchino”*: Parla Gianfranco Viesti, in *L'identità*, 24 marzo 2023
- VIESTI G., *Le grandi criticità delle richieste di autonomia regionale differenziata*, in *Economia e società regionale*, 2019, 3, 34 ss.
- VIESTI G., *Verso la secessione dei ricchi*, Roma-Bari, 2019
- VILLONE M., *Autonomia, fermate Calderoli*, in *la Repubblica*, 5 marzo 2023

Prime osservazioni sull'esenzione IMU per gli immobili oggetto di occupazione abusiva introdotta dalla Legge di Bilancio 2023

First observations on the IMU exemption for illegally occupied properties introduced by the 2023 Budget Law

ANDREA PURPURA

Abstract

Il saggio analizza l'art. 1, comma 81, della Legge di Bilancio 2023 con cui il legislatore, intervenendo sull'art. 1, comma 759, L. 27 dicembre 2019, n. 160, ha inserito tra le ipotesi esplicite di esenzione dell'imposta municipale propria una nuova lettera *g-bis*), in forza della quale si considerano esenti ai fini dell'IMU gli immobili soggetti ad occupazione abusiva. La novella legislativa, di cui sembrerebbe doversi escludere la portata retroattiva e che s'inserisce in un contesto giurisprudenziale per lo più avverso all'esenzione del titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento dal versamento dell'imposta municipale propria anche nell'eventualità in cui il bene immobile sia soggetto ad occupazione abusiva, parrebbe confermare sia la natura "a-tecnica" della nozione di "possesso" rilevante, in ambito IMU, ai fini della configurazione del presupposto del tributo sia la vocazione strettamente patrimoniale del tributo. Ciò soprattutto in ragione della riconducibilità della nuova fattispecie di cui alla richiamata lett. *g-bis*) entro i confini definitivi dell'esenzione tributaria e non dell'esclusione.

Parole chiave: IMU, esenzione IMU, IMU su immobili occupati abusivamente

Abstract

*The paper analyses art. 1, par. 81 of the s.c. "Budget Law 2023" with which the Italian legislator, intervening on art. 1, par. 759 of Law n. 160 of 27 December 2019, inserted a new letter *g-bis*) among the explicit hypotheses of exemption from the municipal tax (s.c. IMU), by virtue of which properties subject to squatting are considered exempt for IMU purposes. The new legislation (the retroactive effect of which would seem to be ruled out) and which is part of a case law context mostly adverse to the exemption of the owner of the right of ownership or of another right in rem of enjoyment from the payment of the municipal tax also in the event that the real estate is subject to squatting, would seem to confirm the "a-technical" nature of the notion of "possession" relevant, in the context of IMU, for the configuration of the tax's presupposition. This is especially because the new hypothesis provided for lett. *g-bis*) falls within the defined boundaries of tax exemption and not tax exclusion.*

Keywords: IMU, exemption from the municipal tax, IMU on squatted houses

SOMMARIO: **1.** L'occupazione abusiva quale esenzione dal versamento IMU: la nuova lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019. - **2.** Oltre la concezione "a-tecnica" della nozione di possesso? - **3.** L'aderenza della novella legislativa al dettato costituzionale. - **4.** La nuova esenzione del versamento dell'imposta municipale propria nella logica impositiva del tributo. - **5.** Può ipotizzarsi un'applicazione retroattività della lett. *g-bis*)? - **6.** Conclusioni: l'interesse fiscale dello Stato (e il suo limite).

1. La L. 29 dicembre 2022, n. 197 (recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*”) anche nota come “Legge di Bilancio 2023”, è intervenuta sull’art. 1, comma 759, L. 27 dicembre 2019, n. 160 (disposizione recante l’individuazione delle fattispecie configuranti esenzione dal versamento dell’imposta municipale propria) innovando la disciplina dell’imposta municipale propria (IMU).

In termini più precisi, la richiamata disposizione ha modificato le ipotesi di esenzione dal versamento della summenzionata imposta, aggiungendo la nuova lett. *g-bis*) in forza della quale, a partire dal 1° gennaio 2023, dovranno considerarsi esenti dall’IMU, per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all’Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, comma 2, o 633 c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Come si nota, la nuova esenzione posta dalla lett. *g-bis*) presuppone che, in relazione a immobili non utilizzabili né disponibili, sussistano - in alternativa - tre fattispecie ben precise.

In primo luogo, quella prevista dall’art. 614, comma 2, c.p., ove si disciplina l’ipotesi di violazione del domicilio. Sicché, in forza della norma richiamata e in ragione dello specifico ancoraggio operato dal legislatore al comma secondo della stessa, l’esenzione dal versamento dell’imposta municipale propria sarà riconosciuta ogniqualvolta taluno si introduca nell’abitazione altrui o in un altro luogo di privata dimora o nelle appartenenze di essi e vi si trattenga contro l’espressa volontà di chi ha il diritto di escluderlo o, in ogni caso, clandestinamente o con inganno.

In secondo luogo, la fattispecie di reato di cui all’art. 633 c.p., relativa all’invasione di terreni o edifici. Pertanto, ai sensi della richiamata disposizione, l’esenzione dal versamento dell’imposta municipale propria sarà riconosciuta ogniqualvolta taluno abbia invaso «*terreni o edifici altrui, pubblici o privati, al fine di occuparli o di trarne altrimenti profitto*».

In ultimo, la fattispecie che, se integrata, potrebbe giustificare l’applicazione dell’esenzione dal versamento dell’imposta municipale propria è quella di occupazione abusiva.

Ai fini dell’applicabilità dell’esenzione prevista dalla nuova lett. *g-bis*), la norma non si limita a richiedere la verifica dell’evento pregiudizievole, ma impone che al verificarsi di una suddetta fattispecie il contribuente-danneggiato abbia provveduto a presentare denuncia o ad intraprendere un’azione giudiziaria penale, condizione, questa, che si pone chiaramente a presidio delle veridicità e dell’effettività dell’occupazione dell’immobile *sine titulo* sopravvenuta.

Individuati i presupposti e definito l’oggetto dell’esenzione, la norma pone, poi, ulteriori obblighi di natura procedurale.

Si tratta, più precisamente, di doveri formali il cui adempimento - da parte del soggetto che abbia patito gli effetti delle condotte penalmente rilevanti di cui sopra - si assume necessario al fine di garantire un’adeguata pubblicità alle circostanze patologiche in cui l’immobile abusivamente occupato si trovi o abbia cessato di versare.

In tal senso, è posto in capo al soggetto passivo del tributo l’obbligo di informare il Comune interessato circa il possesso dei requisiti che danno diritto all’esenzione (la comunicazione dovrà essere effettuate seguendo le modalità telematiche definite con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali). Con obbligo ulteriore di presentare una comunicazione analoga a quella ora individuata allorché cessi il diritto all’esenzione.

Fatto tale doveroso inquadramento della nuova lett. *g-bis*) dell’art. 1, comma 759, L. n. 160/2019, nel prosieguo l’analisi si soffermerà sulla terza fattispecie sopra indicata, ossia l’occupazione abusiva dell’immobile altrui operata da un soggetto terzo.

E ciò perché - come si avrà modo di illustrare nei paragrafi successivi - in relazione a tale fattispecie la novella legislativa merita attenzione per una molteplicità di ragioni così sintetizzabili.

In primo luogo, per il contesto giurisprudenziale in cui s’inserisce.

In secondo luogo per via degli effetti scaturenti dalla scelta di prevedere un'esenzione dal versamento in luogo di un'esclusione dall'operatività del tributo.

In terzo luogo, perché la novella legislativa - riconoscendo l'esenzione in capo a chi versi nella condizione "patologica" dell'abusiva occupazione d'immobile - sembrerebbe, in ogni caso, mostrarsi consapevole dell'impossibilità di accumulare la posizione giuridica soggettiva di tali soggetti a quella di chi può godere direttamente o indirettamente, e senza turbative, dell'immobile di cui è proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento, dando attuazione al principio generale di equità fiscale di cui all'art. 3 della Costituzione.

2. Come si è anticipato, ai fini del riconoscimento dell'esenzione la nuova disposizione di cui alla lett. *g-bis*) richiede la sussistenza di due condizioni: la sopraggiunta abusiva occupazione dell'immobile ad opera di un terzo e la denuncia del fatto pregiudizievole o l'avvio di un'azione giudiziaria penale.

Se è così, da una primissima lettura della norma verrebbe sostanzialmente elevata a "presupposto" l'indisponibilità e la non utilizzabilità del bene quali circostanze che discendono dalla abusiva occupazione dell'immobile e che la norma, presumibilmente proprio per tale ragione, pone sia (esplicitamente) quale esordio della novella legislativa sia (implicitamente) quale effetto delle condotte pregiudizievoli poste in essere dal terzo rispetto al bene.

L'individuazione dell'indisponibilità e della non utilizzabilità del bene quale presupposto dell'esenzione ed effetto discendente dalle condotte penalmente rilevanti poste in essere dal terzo nei confronti della *res* assumono un valore assolutamente significativo, perché apparentemente rappresenterebbero un'esplicita ammissione del fatto che gli esiti dell'abusiva occupazione sui diritti vantati sull'immobile dal proprietario, o da altro titolare di altro diritto reale di godimento, siano così gravosi da determinarne una compressione tale da pregiudicare le modalità ordinarie di esercizio del possesso sul bene occupato.

Si potrebbe ritenere che ciò si riverberi sull'integrazione del presupposto dell'imposta municipale propria e sul conseguente obbligo di assolvimento del tributo.

Ragionando in questi termini, infatti, la novella legislativa: (i) da un lato, parrebbe fare proprio il binomio logico-giuridico "occupazione abusiva-spossessamento", facendone discendere il venir meno del presupposto oggettivo dell'IMU rappresentato - *ex art. 1, comma 740, L. n. 160/2019* - nel possesso dell'immobile; (ii) dall'altro, e come conseguenza del punto precedente, sembrerebbe andare oltre, obliterando le diverse posizioni giurisprudenziali che, nel tempo, si sono "distinte" per aver ritenuto sussistente l'obbligo di versamento dell'IMU anche in capo a chi avesse subito l'occupazione abusiva del proprio immobile.

Di recente, e dopo l'introduzione della novella legislativa, è stata addirittura sostenuta una soluzione interpretativa tanto ampia da giungere a considerare sussistente l'obbligo di adempimento del tributo in capo al legittimo titolare del bene anche nell'eventualità in cui la disponibilità dell'immobile occupato fosse preclusa dall'illegittimo comportamento di un terzo (cfr. Corte di Giustizia tributaria di secondo grado Toscana, Siena, sez. IV, sent. 30 gennaio 2023, n. 68).

Tale soluzione interpretativa - che affonda le radici in un orientamento pressoché consolidato della giurisprudenza di legittimità (cfr., per tutte, Cass. civ., sez. VI - 5, ord., 27 settembre 2016, n. 19041; Cass. civ., sez. V, sent. 9 ottobre 2019, n. 25249; Cass. civ., sez. VI - 5, ord., 22 ottobre 2021, nn. 29658 e 29868) applicato, oltre alle ipotesi di occupazione abusiva, anche in relazione ad altre forme di occupazione *sine titulo* (vd., per tutte, Cass. civ., sez. VI - 5, ord., 27 settembre 2016, n. 19041; Cass. civ., sez. V, sent. 19 ottobre 2016, n. 21157; Cass. civ., sez. VI - 5, ord., 9 marzo 2017, n. 6064) - viene giustificata con i seguenti argomenti:

- (i) l'occupazione abusiva degli immobili non pregiudicherebbe il presupposto soggettivo dell'imposta - ovvero il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale - che non verrebbe a mancare in ragione dell'indisponibilità del bene determinata dalla occupazione (così si esprime Corte di Giustizia tributaria di secondo grado Lombardia, Lodi, sez. XIX, sent. 23 gennaio 2023, n. 237);

- (ii) l'abusiva occupazione dell'immobile non potrebbe essere considerata «una sorta di causa atipica di esenzione dal pagamento del tributo», sicché rimarrebbe impregiudicata la debenza IMU in capo al formale proprietario dell'immobile (in tal senso la Commissione tributaria regionale Lazio, sez. II, sent. 8 giugno 2021, n. 2858);
- (iii) nel caso di occupazione abusiva di un immobile, la temporanea perdita del possesso da parte del proprietario non interverrebbe a favore di un altro soggetto, a sua volta titolare di un diritto reale di godimento, ma a favore di semplici occupanti, circostanze che non fanno venir meno l'obbligo di versamento dell'IMU (così, si vd. Commissione tributaria provinciale di Cagliari, sez. II, sent. 27 maggio 2022, n. 313).

Questo quadro rende evidente la portata potenzialmente innovativa della nuova lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019, che, assumendo quale effetto dell'abusiva occupazione dell'immobile e presupposto applicativo della norma l'indisponibilità e l'inutilizzabilità dell'immobile, sembrerebbe aver ricondotto – quantomeno ad una primissima valutazione - il presupposto oggettivo dell'IMU entro i confini di una nozione di possesso non più autonoma, ma aderente alla nozione espressa dall'art. 1140 c.c., ove - prevedendosi che il possesso coincida con il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale - quest'ultimo viene a coincidere con la materiale disponibilità della *res* e con la concreta possibilità di esercitare i diritti corrispondenti alla proprietà o ad altro diritto reale di godimento.

Se così è, l'esenzione prevista dalla lett. *g-bis*) sembrerebbe bloccare la logica, di dubbia apprezzabilità giuridica e sociale, per cui - a fronte del pregiudizio che inibisce la fruibilità, diretta o indiretta, del bene per via della condotta dannosa altrui - possano sopravvivere obblighi che incidono sulla sfera patrimoniale del contribuente e non anche i diritti che, in costanza di lesione, dovrebbero essere ancor più soggetti a tutela e a veloce ripristino.

3. Se una primissima lettura del dato normativo potrebbe condurre alle valutazioni (perlopiù positive) appena illustrate, occorre evidenziare come l'avvicinamento della nozione di “possesso” rilevante ai fini dell'imposta municipale propria a quella prevista dall'art. 1140 c.c. sembra essere soltanto apparente, trovando una neutralizzazione difficilmente sormontabile nella scelta legislativa di qualificare l'ipotesi di abusiva occupazione dell'immobile quale “*esenzione*” dal versamento del tributo e non, invece, come “*esclusione*” dall'ambito di operatività del medesimo.

Ciò sembrerebbe essere vero guardando alla distinzione tra le due, diverse, ipotesi che danno luogo al venir meno del dovere di versamento del tributo.

Ed infatti: (i) da un lato, l'esenzione si traduce nel mancato assoggettamento a tassazione di una fattispecie che, in assenza della stessa disposizione di esenzione, cadrebbe nel campo di applicazione della disciplina ordinaria. Si tratta, dunque, di fatti economici che pur realizzando in pieno il presupposto per l'applicazione del tributo “*per qualche ragione sono esonerate dal pagamento*”; (ii) dall'altro, nella fattispecie di esclusione la disposizione dà conto di un effetto di “non tassazione” già evincibile dalla disciplina ordinaria e che tuttavia appare opportuno riconfermare - ad esempio, per esigenze di maggior chiarezza - per mezzo di una nuova disposizione.

Da ciò discende, dunque, che la previsione di un'esenzione tributaria risponde ad interessi diversi da quelli fiscali e si atteggia quale “eccezione alla regola” secondo la quale “quella cosa o quella persona” dovrebbero essere tassate. Viceversa, la previsione di un'esclusione tributaria avrebbe esclusivamente un valore “rafforzativo” e sarebbe volta a chiarire la portata di una regola preesistente.

Dall'applicazione di dette coordinate d'ordine generale al caso di specie emerge che la sistematizzazione e la, conseguente, qualificazione dell'ipotesi introdotta dalla nuova lett. *g-bis*) nel novero delle esenzioni dal versamento dell'imposta municipale propria presuppone che il legislatore: (i) abbia considerato irrilevante ai fini dell'integrazione del presupposto del versamento dell'imposta municipale propria l'eventuale verifica di un'abusiva occupazione dell'immobile; sicché, in linea astratta, avrebbe considerato ascrivibile al proprietario, o titolare di altro diritto reale di godimento, il possesso dell'immobile anche nel caso di sopravvenuta occupazione *sine titulo* del bene; (ii) abbia ritenuto, suc-

cessivamente, di esentare dal versamento del tributo il soggetto che abbia subito il pregiudizio derivante dall'abusiva occupazione, ma per ragioni estranee all'impianto del tributo e, dunque, di natura extrafiscale.

Da quanto appena evidenziato deriva, dunque, che l'obbligo di considerare il contribuente che abbia subito l'abusiva occupazione quale soggetto non tenuto al versamento (purché siano integrate le condizioni di procedibilità previste dalla novella legislativa) non dipende da un radicale ripensamento della nozione di possesso rilevante ai fini dell'imposta municipale propria (nei termini ai quali vi si è fatto riferimento all'interno del paragrafo precedente), né da una presunta, ravvisata necessità di ricondurre il "possesso" necessario per ritenere integrato il dovere di versamento dell'IMU entro i confini della nozione civilistica prevista dall'art. 1140 c.c., ma, conformemente alla qualificazione dell'esonero come "esenzione", da una scelta di natura extra fiscale.

Ragionando in questi termini, la lett. *g-bis*) non esprime - contrariamente a quanto potrebbe concludersi a un primo, frettoloso esame della norma - una nuova declinazione della nozione di "possesso".

Anzi, la norma starebbe ulteriormente confermando due profili.

In primo luogo, la capacità (potenziale) della fattispecie - quella di abusiva occupazione dell'immobile - di non intaccare il presupposto dell'imposta municipale propria e dunque il permanere di un'astratta configurabilità di un indice di capacità contributiva ugualmente meritevole di tassazione a prescindere dalle condizioni "patologiche" nelle quali verserebbe sia il bene immobile sia la relazione tra quest'ultimo ed il suo proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento.

In secondo luogo, la necessità di considerare la nozione di "possesso" rilevante ai fini tributari quale concetto avulso e, in quanto tale, autonomo da quello fatto proprio dal codice civile che, invece, indurrebbe a ritenere integrata la situazione possessoria soltanto nell'eventualità in cui il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento possa disporre e godere (direttamente o indirettamente) del bene, coerentemente con quanto previsto dagli artt. 1140 e 832 c.c.

Malgrado le considerazioni ora formulate depongano nel senso di un ridimensionamento della portata innovativa della novella legislativa, occorre, in ogni caso, evidenziare che la scelta del legislatore di esentare dal versamento dell'imposta municipale propria coloro i quali abbiano patito i pregiudizi dell'abusiva occupazione dell'immobile definisca, in ogni caso, un sistema impositivo maggiormente conforme a un principio di equità, perché, sottraendo all'obbligo di versamento dell'imposta municipale propria chi abbia subito un'abusiva occupazione per via della condotta pregiudizievole altrui, essa esprime la necessità di procedere nella ripartizione della pubblica spesa tra i consociati valorizzando le diverse situazioni e patologie giuridiche individuali.

4. Ferme restando le considerazioni formulate all'interno dei paragrafi precedenti, occorre ora soffermarsi brevemente sulla relazione intercorrente tra l'esenzione dal versamento dell'imposta municipale propria operata dalla lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019 e la logica impositiva dell'imposta municipale propria.

Procediamo con ordine.

Come noto, per mezzo dell'introduzione del tributo in analisi il legislatore ha inteso prevedere l'introduzione di un'imposta ordinaria sul patrimonio, ovvero un tributo connotato da periodicità, commisurato al valore del bene ed al versamento del quale sarebbe chiamato il soggetto passivo per il sol fatto di essere titolare di un patrimonio. In tal senso, la natura patrimoniale del tributo discenderebbe dalle caratteristiche e dalla struttura dell'imposta, dalla "figura del possesso", oltretutto da alcuni elementi essenziali alla delimitazione del presupposto e dai metodi - tipicamente patrimoniali - di determinazione della base imponibile.

Se ciò è vero, malgrado la generale riconducibilità dell'imposta municipale propria entro i confini di un tributo a natura strettamente patrimoniale - *ratio impositionis* che troverebbe altresì conferma nell'assoggettamento a tassazione anche di beni *ex se* improduttivi come quelli inagibili, inabitabili, oltre agli immobili merce e delle aree fabbricabili - ha trovato spazio un modo d'intendere il tributo quale forma

d'imposizione connotata da una patrimonialità "ibrida", discendente da una generale impostazione reddituale del sistema tributario unitariamente inteso.

Sulla base di detta impostazione, non sarebbe possibile escludere l'IMU dalla logica del tributo sul reddito in ragione della quale l'imposta dovrebbe considerarsi ricadente sì sul patrimonio immobiliare ma soltanto in quanto - e, dunque, limitatamente all'eventualità in cui - questi sia (astrattamente) idoneo a produrre reddito.

Da ciò discende che, laddove intenda considerarsi come sussistente e sottesa all'imposta municipale propria una forma di patrimonialità "ibrida" - in ragione della quale ai fini impositivi dovrebbe considerarsi il profilo reddituale del fenomeno patrimoniale del possesso immobiliare - la riconduzione a tassazione (ai fini dell'IMU) di beni non agibili o, in ogni caso, non abitabili (come nel caso di beni soggetti ad abusiva occupazione) stonerebbe con la logica impositiva del tributo.

In detto scenario, la scelta - operata con la lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, della Legge di Bilancio 2023 - di "esentare" (e non "escludere") dal versamento del tributo coloro i quali abbiano patito un'abusiva occupazione dell'immobile sembrerebbe confermare la logica "patrimoniale" del tributo.

Ed infatti, in ragione di quanto precedentemente rilevato, la previsione dell'esenzione dal versamento dell'IMU derivante da un'abusiva occupazione dell'immobile non determinerebbe il venir meno dell'integrazione del presupposto del versamento del tributo. Al contrario, (i) da una parte, il possesso dell'immobile e dunque la (astratta) soggettività passiva ai fini del versamento del tributo dovrebbe continuare a considerarsi formalmente ascrivibile al proprietario, o al titolare di altro diritto reale di godimento; (ii) dall'altra, in conseguenza della scelta legislativa, il dovere di corresponsione del tributo verrebbe sì meno, ma soltanto per ragioni estranee all'impianto del tributo e, dunque, di natura extrafiscale.

Sicché, guardando alla novella legislativa nel più ampio contesto della logica impositiva sottesa all'imposta municipale propria, la decisione di considerare l'intervenuta occupazione abusiva d'un immobile quale circostanza idonea ad esentare dal versamento del tributo - presupponendo il venir meno dell'adempimento tributario esclusivamente per via di una scelta di tipo extrafiscale - sembrerebbe rafforzare ulteriormente la natura strettamente patrimoniale dell'imposta e, dunque, l'astratta applicabilità di quest'ultima al cespite immobiliare, prescindendo dalla "produttività" dello stesso.

A diverse conclusioni si sarebbe giunti - con estrema probabilità - laddove la lett. *g-bis*) avesse introdotto un'esclusione dal versamento dell'imposta municipale propria per via di un'occupazione abusiva. In detta eventualità, infatti, il diritto a non corrispondere il tributo sarebbe scaturito non tanto da una scelta legislativa estranea all'impianto dell'imposta, quanto dal riconoscimento di una inidoneità della fattispecie - già fatta propria dalla disciplina ordinaria e riconfermata dalla nuova disposizione - ad integrare gli estremi necessari ai fini della configurazione del dovere tributario. Con la conseguenza che l'introduzione di un'esclusione dal versamento avrebbe inciso maggiormente sulla logica del tributo, rafforzando:

- (i) sia il legame tra l'applicabilità dell'imposta e la "produttività" del cespite immobiliare (quale circostanza, quest'ultima, in grado di orientare la tassazione);
- (ii) sia quel concetto di "patrimonialità ibrida" dell'imposta che, nel quadro delineato dalla novella legislativa, sembrerebbe lasciare spazio ad una dimensione strettamente patrimoniale del tributo.

5. A questo punto, occorre chiedersi se il nuovo regime di esenzione posto dalla lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019, in quanto più favorevole rispetto alla normativa previgente, possa aprirsi ad un'applicazione di tipo retroattivo, volta a ristorare chi, per il sol fatto d'essersi trovato in una posizione pregiudizievole in un momento antecedente all'introduzione della nuova esenzione, sia stato chiamato ad adempiere l'IMU malgrado lo stato d'abusiva occupazione in cui versava l'immobile.

Andando oltre i profili relativi al rapporto intercorrente tra la potenziale retroattività delle norme tributarie e il bilanciamento con i principi del legittimo affidamento, della certezza del diritto, della ragionevolezza e della non arbitrarietà impositiva - che in molteplici occasioni hanno interessato il giudice delle leggi (v., per tutte, Corte cost., 11 giugno 1999, n. 229; Corte cost., 22 novembre 2000, n. 525 e Corte cost., 24 luglio 2000, n. 341) e anche la giurisprudenza di legittimità (v., per tutte, Cass. civ., sez.

V, 9 dicembre 2009, n. 25722 e Cass. civ., sez. V, 2 aprile 2003, n. 5015), la risposta al quesito prospettato sembra essere negativa.

In tal senso depone, in primo luogo, l'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, che, come noto, è chiaro nel prevedere, in linea generale, l'irretroattività delle norme tributarie, salvo che non si rientri nel caso eccezionale di cui all'art. 1, comma 2, del medesimo Statuto, ove si prevede l'ammissibilità della retroattività della disposizione tributaria laddove sia stata adottata una norma interpretativa, che può essere disposta soltanto con legge ordinaria ed espressa qualificazione come norma di interpretazione autentica.

In quest'ultima prospettiva, diverse sono le teorie - e le condizioni - in base alle quali qualificare una legge come portatrice di una "*interpretazione autentica*". In sintesi:

- per una parte della letteratura, la legge interpretativa dovrebbe considerarsi un mero atto di conoscenza della legge interpretata: non si tratterebbe, dunque, di una nuova legge, ma di un modo nuovo d'intendere il significato normativo (c.d. *tesi della natura dichiarativa*);
- per altra parte della dottrina, l'interpretazione autentica rappresenterebbe non un atto di conoscenza ma un atto di volontà del legislatore, che sceglie quale significato assegnare alla norma in via autoritativa (c.d. *tesi della natura decisoria*);
- ad avviso dei giudici di legittimità (Cass. civ., sez. I, 29 luglio 1974, n. 2289), al fine di qualificare una legge come portatrice di un'interpretazione autentica, occorrerebbe avere riguardo alla struttura della fattispecie, la quale dovrebbe instaurare una imprescindibile *relatio* tra la norma interpretata e quella interpretativa, in funzione della efficacia retroattiva che si vuole dare all'interpretazione imposta (c.d. *tesi della tipicità strutturale*);
- da ultimo, per la Corte costituzionale dovrebbero considerarsi "norme interpretative" e retroattive quelle norme obiettivamente dirette a chiarire il senso di norme preesistenti ovvero a escludere o a enucleare uno dei sensi fra quelli ragionevolmente ascrivibili alla norma interpretata. Sicché, i caratteri dell'interpretazione autentica sarebbero desumibili da una relazione fra le norme «*tale che il sopravvenire della norma interpretante non fa venir meno la norma interpretata, ma l'una e l'altra si saldano fra loro dando luogo a un precetto normativo unitario*» (per tutte, Corte cost., 12 luglio 1995, n. 311; Corte cost., 30 marzo 1995, n. 94; Corte cost., 23 novembre 1994, n. 397; Corte cost., 3 dicembre 1993, n. 424; Corte cost., 17 novembre 1992, n. 455, nonché Corte cost., 5 maggio 2008, n. 132).

Per quanto possano risultare diverse, se analizzate in relazione al differente significato ed effetto che ciascuna intenderebbe conferire alla legge di interpretazione autentica, le varie tesi sembrano essere accomunate dalla circostanza per la quale nel caso di cui all'art. 1, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente il legislatore starebbe riformulando una disposizione interpretata sempre in continuità con la sua formulazione originaria.

Ragionando in questi termini, l'interpretazione autentica della legge presupporrebbe - in concreto - che la disposizione soggetta a rivisitazione fosse già esistente prima che il legislatore provvedesse a rileggerla e riformularla in termini autentici e, dunque, in modo coerente con il significato che avrebbe dovuto ascrivere, *ab initio*, alla medesima disposizione.

Se ciò è vero, la lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019 può essere difficilmente considerata quale norma d'interpretazione autentica, *naturaliter* retroattiva, perché la lett. *g-bis*), da un lato, si configura quale nuova disposizione e non quale sopravvenuta interpretazione chiarificatrice di una norma preesistente già (erroneamente) interpretata ed applicata; dall'altro, non essendo collegata ad un'altra disposizione dal tenore simile, non viene ad esistenza quella imprescindibile *relatio* con la norma interpretata che può rendere la norma di esenzione quale "*legge di interpretazione autentica*" della prima.

In tal senso sembrerebbero deporre, peraltro, recentissimi chiarimenti espressi dalla Suprema Corte di Cassazione (cfr. Cass. civ., sez. V, ord., 13 aprile 2023, nn. 9956 e 9957). Quest'ultima - disponendo la rimessione alla Corte costituzionale della questione concernente l'illegittimità dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 (nella versione applicabile all'epoca dei fatti di causa) nella parte in cui non prevede

l'esenzione d'imposta in caso di occupazione abusiva dell'immobile che non possa essere liberato pur in presenza di denuncia agli organi istituzionali preposti - ha da ultimo: (i) ricordato che il carattere interpretativo autentico di una legge dipenderebbe esclusivamente dal suo contenuto - caratterizzato dall'enunciazione di un apprezzamento interpretativo circa il significato di un precetto antecedente, a cui la norma si ricollega nella formula e nella *ratio* - e da un momento precettivo - con il quale il legislatore impone questa interpretazione, escludendone ogni altra; (ii) escluso - in ragione di quanto al punto precedente ed in virtù dell'art. 11 delle Preleggi - la possibilità di qualificare la novella legislativa in analisi quale norma interpretativa retroattivamente applicabile, atteso che il contenuto precettivo di essa non si ricollegerebbe ad altra norma preesistente da chiarire o da precisare.

Ferma tale conclusione, anche laddove si volesse sostenere che la nuova lett. *g-bis*) sia norma di interpretazione autentica, sarebbe difficile immaginarne un'applicazione *de plano*: (i) sia nei confronti delle liti ad oggi pendenti - e dunque in relazione a quelle fattispecie in cui sia ancora da chiarire l'applicazione della norma oggetto di interpretazione (atteso che, come sopra evidenziato, la nuova esenzione dal versamento dell'imposta municipale propria rappresenterebbe una norma del tutto nuova e dotata di autonomia non essendo, *a contrario*, recata da una disposizione volta ad interpretare una norma preesistente erroneamente letta ed applicata); (ii) sia, soprattutto, nelle questioni già soggette a giudicato, di cui, stante l'operatività del principio di intangibilità del giudicato (che costituisce "*corollario naturale*" sia del principio di separazione di poteri, sia dell'obbligo di osservanza delle reciproche attribuzioni istituzionali nonché del divieto di ingerenza da parte del potere legislativo nei giudizi in corso al fine di indirizzarne l'esito), neppure una norma di interpretazione autentica potrebbe rimuovere gli effetti.

6. La nuova esenzione IMU per l'immobile che versa in uno stato di occupazione abusiva e che, per ciò, è indisponibile e non utilizzabile, sembra soltanto in apparenza andare incontro alla necessità di ricondurre la nozione di "possesso" entro i confini definiti dal diritto civile e, specificamente, dall'art. 1140 c.c., il quale presuppone - per ritenere correttamente integrata una situazione possessoria piena rilevante, sotto il profilo tributario, quale capacità economica traducendosi in un'attitudine effettiva ed attuale alla contribuzione - che il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento possa, in concreto, godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo.

In apparenza perché - come già anticipato - la scelta di considerare la nuova ipotesi di esonero dal versamento quale "esenzione" dal versamento del tributo e non come "esclusione" dal perimetro di operatività del medesimo ha come effetto essenziale quello di salvare - perché ritenuto ugualmente configurato - il presupposto dell'imposta municipale propria anche nel caso in cui sia sopravvenuta un'abusiva occupazione dell'immobile altrui.

Da ciò discende che la sistematizzazione della novella legislativa nel novero delle esenzioni - per quanto gli effetti sociali potenzialmente scaturenti dall'intervento normativo siano da accogliersi senz'altro positivamente - pecca per non aver operato un ulteriore passo in avanti che avrebbe potuto (se non dovuto) concretizzarsi nella dichiarazione di non configurabilità di un indice di capacità contributiva laddove il bene immobile il cui possesso darebbe luogo alla debenza dell'imposta municipale propria sia stato soggetto ad occupazione *sine titulo*.

In tal senso, l'intervento normativo analizzato potrebbe sia considerarsi un primo passo in avanti verso una più equa applicazione del tributo in parola, sia un'opportunità mancata ai fini d'una diversa definizione della nozione di "possesso" che dovrebbe considerarsi rilevante ai fini dell'IMU.

Malgrado dette considerazioni d'ordine critico, giova, in ogni caso, evidenziare che la lett. *g-bis*) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019, a prescindere dal fatto che il legislatore abbia scelto la via dell'esenzione in luogo di quella dell'esclusione, si lascia apprezzare anche per il fatto di dare concreta attuazione al principio di proporzionalità dell'imposizione - inteso come canone d'ordine generale dalla cui applicazione discende non la riscossione di qualsivoglia tributo ma la sola esazione del "*tributo giusto*" - che dovrebbe connotare l'agire delle Amministrazioni locali in quanto (pubbliche) articolazioni statali; ma anche per configurarsi quale traduzione legislativa del necessario bilanciamento tra il soddisfacimento dell'interesse fiscale pubblico - come generale necessità della comunità atta alla soprav-

vivenza ed al regolare funzionamento della medesima, nonché come interesse generale alla riscossione dei tributi tutelato dagli artt. 53 e 14, comma 2, della Costituzione - e la tutela dei diritti dei contribuenti che, come nel caso di abusiva occupazione, vedano lesa la propria relazione con il bene il cui possesso, in assenza dell'esenzione oggi prevista dalla lett. g-bis) dell'art. 1, comma 759, L. n. 160/2019, avrebbe dato luogo a legittima imposizione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 34
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, Milano, 1996, 251 ss.
- BEGHIN M., *Diritto Tributario*, Milano, 2020, 57 ss.
- CORASANITI G., *Riflessioni (tra norme e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce della Suprema Corte sulla controversa soggettività passiva ai fini imu nel leasing immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2163 ss.
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, 21
- DEGNI F., *L'interpretazione della legge*, Napoli, 1909, 93
- DI SIENA M., *I fabbricati inagibili o inabitabili*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - FRANSONI G. - MARINI G. (a cura di), *L'Imposta Municipale Propria (IMU)*, Torino, 2022, 255-256
- DORIGO S., *Il presupposto e la nozione di 'possesso*, in DELLA VALLE E. - FICARI V. - FRANSONI G. - MARINI G. (a cura di), *L'Imposta Municipale Propria (IMU)*, Torino, 2022, 78
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Milano, 2012, 91
- FASANO A., *La declinazione del principio della irretroattività nell'ordinamento tributario italiano*, in *Principio di irretroattività in materia tributaria: profili nazionali, transnazionali e comparati*, Bari, 2021, 27-29
- GIOVANARDI A., *Tributi comunali*, in *Dig. comm.*, Torino, 1999
- GIOVANNINI A., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani - Diritto on line*, 2013
- MARCHESELLI A., *Verso un giudice tributario "europeo": profili critici della indipendenza della giurisdizione fiscale italiana nel quadro dei principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in BILANCIA F. - CALIFANO F. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 325
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 182
- MARELLO E., *Imposta comunale sugli immobili (I.c.i.)*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, agg. II, Torino, 2003, 443
- MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 79-83
- MARINI G., *Presupposto e soggetti passivi dell'ICI*, in *La finanza locale*, 2004, 10, 30 ss.
- MENCARELLI S., *Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell'imposta comunale degli immobili*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 4, 1, 399 ss.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 261 ss.
- MOSCHETTI F., *Capacità Contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, 1988, 53
- PAPARELLA F., *Le incertezze della Corte di Cassazione in merito all'individuazione del soggetto passivo dell'IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 90 ss.
- PURPURA A., *Debenza IMU e occupazione abusiva dell'immobile: alcune riflessioni a margine di una recente sentenza di merito*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, XII, 998 ss.
- REBECCA G. - COMITO L., *Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione*, in *il fisco*, 2007, 21, 3125 ss.
- RAGUCCI G., *La Corte di Cassazione si pronuncia sulla vexata quaestio dell'IMU dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, XIII, 559 ss.
- SANTAGATA F., *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Napoli, 2009, 7
- SPINELLO F., *La soggettività passiva ai fini dell'IMU nel caso di occupazione abusiva dell'immobile*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 879 ss.
- TOSI L., *Il requisito di effettività (in La capacità contributiva)*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 321 ss.

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

FRANCESCO FARRI

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Devono al riguardo distinguersi due ipotesi.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

XIII - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Cripto-attività e stabile organizzazione (*)

Crypto-assets and permanent establishment

ALBERTO FUCCIO - MICHELE TARANTINO

Abstract

Il presente contributo analizza criticamente recenti interventi normativi di natura regolamentare che, nel disciplinare il mercato delle cripto-attività, sembrerebbero imporre ad un soggetto comunitario di registrare una sua presenza fiscale in Italia, introducendo così una presunzione assoluta di legge ai sensi della quale un'entità giuridica avente sede in uno Stato dell'Unione Europea la quale presti servizi – anche esclusivamente *online* – relativi all'utilizzo di valuta virtuale e servizi di portafoglio digitale nei confronti del pubblico italiano configuri sempre e comunque una stabile organizzazione in Italia; e ciò a prescindere dall'esito delle verifiche fattuali necessarie per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione.

Parole chiave: cripto-attività, stabile organizzazione, libertà di stabilimento, sede secondaria/succursale.

Abstract

The article is aimed at analysing – in a critical perspective – recent regulatory law provisions that – ruling over activities related to crypto assets – seem to introduce a mandatory registration for tax purposes of an Italian permanent establishment of EU legal entities that perform such activities in the Italian territory. This regardless of whether the necessary factual analyses aimed at assessing the presence of an Italian permanent establishment have been performed.

Keywords: *crypto-assets, permanent establishment, freedom of establishment, branch.*

SOMMARIO: **1.** Inquadramento normativo: art. 17-*bis* D.Lgs. 13 agosto 2010, n. 141 e D.M. 13 gennaio 2022. - **2.** Derive tributarie derivanti dall'interpretazione letterale delle disposizioni normative in commento: il rinvio al concetto di stabile organizzazione. - **3.** La necessità di una interpretazione sistematica: la libertà di stabilimento e la sede secondaria vs. la stabile organizzazione.

1. In recepimento delle disposizioni della IV e della V Direttiva antiriciclaggio (cfr. rispettivamente, Direttiva (UE) 2015/849 del 20 maggio 2015, e Direttiva (UE) 2018/843 del 30 maggio 2018), l'art. 17-*bis* D.Lgs. 13 agosto 2010, n. 141 (introdotto dall'art. 8, comma 1, D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90, e successivamente modificato dall'art. 5, comma 1, lett. *a* e *b*, D.Lgs. 4 ottobre 2019, n. 125) – nel prosieguo “Decreto Legislativo” – ha previsto che l'esercizio professionale nei confronti del pubblico italiano di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di servizi di portafoglio digitale sia riservato ai soggetti iscritti in una sezione speciale del registro pubblico dei cambiavalute (il “Registro”) tenuto dall'Organismo previsto dall'art. 128-*undecies* D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385 – *i.e.*, l'Organismo per

(*) Gli Autori desiderano ringraziare l'Avv. Emiliano Zanotti e l'Avv. Luigi Caltagirone per gli utili suggerimenti forniti dopo la lettura della prima bozza del saggio.

la gestione degli elenchi degli agenti in attività finanziaria e dei mediatori creditizi – “OAM” – (cfr. art. 17-*bis*, comma 1 in combinato disposto con il successivo comma 8-*bis* del Decreto Legislativo).

In attuazione delle disposizioni contenute nell’art. 17-*bis*, comma 8-*ter*, del Decreto Legislativo, il D.M. 13 gennaio 2022, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 17 febbraio 2022 (di seguito “Decreto”) ha successivamente regolamentato le modalità e le tempistiche con cui i summenzionati prestatori di servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale (c.d. *exchange*) e i prestatori di servizi di portafoglio digitale (c.d. *custodian*) sono tenuti a comunicare la propria operatività sul territorio nazionale (cfr. con riguardo alle definizioni di “prestatori di servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale”, “valuta virtuale” e “prestatori di servizi di portafoglio digitale” si veda l’art. 1, comma 2, rispettivamente, lett. *b*, *f* e *c*, del Decreto).

Quanto al contenuto, alle modalità nonché alla periodicità di trasmissione delle informazioni, l’art. 5 del Decreto introduce in capo ai predetti soggetti un obbligo di comunicazione telematica all’OAM, su base trimestrale, dei dati relativi alle operazioni effettuate sul territorio italiano.

Con specifico riferimento al requisito relativo all’iscrizione nel Registro, l’art. 3 del Decreto prevede poi che:

- i. i soggetti che intendano svolgere, anche *online*, le su indicate attività all’interno del territorio italiano devono presentare domanda di iscrizione al Registro;
- ii. i soggetti che già svolgono, anche *online*, i su indicati servizi di utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale all’interno del territorio italiano devono presentare domanda di iscrizione al Registro entro 60 giorni a far data dal 16 maggio 2022 (*i.e.*, data a partire dalla quale il Registro è divenuto attivo) al fine di poter proseguire lo svolgimento delle predette attività. In caso di mancato rispetto del citato termine l’esercizio dell’attività da parte dei citati prestatori è pertanto considerato abusivo.

2. I due summenzionati interventi normativi, di natura regolamentare, si inseriscono nel più ampio quadro nazionale (e, soprattutto, internazionale) indirizzato a disciplinare il mercato delle cripto-valute alla luce della sempre maggior rilevanza di tali strumenti.

Sebbene l’intento normativo ultimo risulti essere degno di plauso, si deve tuttavia sottolineare come la terminologia utilizzata dalle disposizioni contenute nei citati provvedimenti normativi, da un lato, sia da considerare in parte infelice e, dall’altro, stia creando una condivisibile preoccupazione in seno agli operatori del settore aventi sede in altri Stati membri dell’Unione Europea che intendono svolgere o che già svolgono la loro attività nei confronti del pubblico italiano tramite piattaforme *online*.

Invero, ai sensi del combinato disposto di cui all’art. 3, comma 1, del Decreto e dell’art. 17-*bis*, comma 2, lett. *b*), del Decreto Legislativo, per le persone giuridiche con sede in altro Stato membro, l’iscrizione al Registro – indispensabile al fine di svolgere tale attività nei confronti del pubblico italiano – è subordinata alla presenza di “una stabile organizzazione nel territorio della Repubblica” (cfr. circ. 21 aprile 2022, n. 41 emanata dall’OAM in cui è utilizzata la medesima locuzione).

Ad una prima lettura, le disposizioni appena citate sembrerebbero configurare delle ipotesi di norme regolamentari che richiedano un rinvio a concetti giuridici estranei al diritto regolamentare e appartenenti – per natura e genesi – ad altre branche del diritto. Ed invero, il concetto di stabile organizzazione è presente nel nostro ordinamento unicamente in ambito tributario e, in particolare, all’interno dell’art. 162 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (“TUIR”).

L’art. 162 TUIR, come noto, regola la finzione giuridico-tributaria necessaria per considerare esistente un nesso con il territorio italiano in modo da attrarre ad imposizione i redditi di impresa ivi prodotti da soggetti fiscalmente non residenti. Si tratta di una situazione giuridico-sostanziale che, per l’accertamento della sua esistenza, richiede un’analisi fattuale. Invero, la nozione di stabile organizzazione si compone di due distinti *sub*-concetti: la c.d. stabile organizzazione materiale e la c.d. stabile organizzazione personale. In breve e senza pretese di esaustività, l’accertamento della prima richiede la verifica dell’esistenza in Italia di una base fissa d’affari per mezzo della quale il soggetto estero esercita in tutto o in parte la sua attività d’impresa, purché non si tratti di attività meramente preparatorie e/o ausiliarie a quest’ultima; la seconda, richiede che – anche in assenza di una base fissa d’affari – sia veri-

ficata la presenza in Italia di una persona, diversa da un agente indipendente, che esercita – di diritto o di fatto – il potere di rappresentare verso terzi l'impresa estera, svolgendo nel territorio dello Stato un'attività di negoziazione che culmina nell'esecuzione di contratti vincolanti per l'impresa estera stessa, a prescindere dal luogo fisico in cui i medesimi contratti vengono materialmente firmati – anche in tal caso è prevista l'esimente del carattere preparatorio e/o ausiliario dell'attività svolta in Italia.

Accertata l'esistenza di uno dei due *sub*-concetti, può dirsi esistente in Italia una stabile organizzazione del soggetto estero e, quindi, una “presenza” fiscale di quest'ultimo che consente allo Stato italiano di attrarre ad imposizione i redditi di impresa prodotti da questo soggetto per il tramite di tale stabile organizzazione. La quantificazione di tali redditi di impresa richiede poi un'ulteriore e distinta analisi di *transfer pricing* che condurrà – per il tramite del c.d. *Authorized OECD Approach* (cfr. *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* del 22 luglio 2010) – alla corretta individuazione dell'ammontare di redditi di impresa da allocare a tale stabile organizzazione.

Tralasciando per il momento le note differenze, i due *sub*-concetti sono similamente delineati nei loro tratti essenziali anche dall'art. 5 del Modello di Convezione OCSE contro le doppie imposizioni e dal relativo Commentario su cui si basano i trattati stipulati dall'Italia (cfr. il riferimento è da intendersi fatto alle diverse versioni dell'art. 5 del Modello di Convezione OCSE contro le doppie imposizioni e del relativo Commentario – così come anche dalle relative Osservazioni formulate al riguardo dall'Italia – di volta in volta rilevanti con riguardo ad una specifica fattispecie).

Si ricorda, infine, che l'art 162 TUIR è applicabile unicamente in caso di assenza nel caso specifico di una convenzione contro le doppie imposizioni ovvero quando, *ex art.* 169 TUIR, la disposizione domestica garantisce un trattamento fiscale più favorevole rispetto a quella pattizia. Pertanto, è verosimilmente possibile concludere che la presenza in Italia di una stabile organizzazione di un'entità giuridica fiscalmente residente in uno Stato membro dell'Unione vada sempre e comunque accertata avendo anche riguardo alla disposizione convenzionale (la quale gode, peraltro, di una particolare copertura costituzionale *ex art.* 11 Cost.).

Orbene, tornando alla questione poc'anzi accennata, qualora venisse accolta l'interpretazione per la quale il combinato disposto di cui all'art. 3, comma 1, del Decreto e dell'art 17-*bis*, comma 2, lett. b), del Decreto Legislativo faccia riferimento proprio alla stabile organizzazione “tributaria” di cui all'art. 162 TUIR, ne deriverebbe che la norma regolamentare imporrebbe al soggetto comunitario di registrare una sua presenza fiscale in Italia per poter ivi esercitare la propria attività, introducendo così una presunzione assoluta di legge ai sensi della quale un'entità giuridica avente sede in uno Stato dell'Unione che presti servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e servizi di portafoglio digitale nei confronti del pubblico italiano esclusivamente tramite piattaforme *online* configuri sempre e comunque una stabile organizzazione in Italia; e ciò a prescindere dall'esito delle verifiche fattuali di cui sopra, necessarie per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione (materiale o personale) ai sensi della disposizione convenzionale di volta in volta applicabile.

3. Come è facile intendere, una tale interpretazione non potrebbe considerarsi accettabile in quanto in palese contrasto con gli impegni presi sul piano internazionale dall'Italia. In altri termini, tale disposizione – così interpretata – si porrebbe in netta violazione di norme pattizie oggetto di espressa tutela costituzionale e graverebbe i soggetti interessati con tutta una serie di costi e responsabilità connessi alla presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Come soluzione interpretativa alternativa, all'estremo opposto, si potrebbe addirittura pensare che il legislatore regolamentare abbia voluto in qualche modo negare la possibilità di registrazione a quei soggetti che non soddisfano i requisiti per la configurazione di una stabile organizzazione ai fini tributari. Seppur più ortodossa in tema di interpretazione della normativa tributaria, anche tale soluzione pare del tutto priva di pregio, in mancanza di ragioni sostanziali per una scelta di campo quantomeno “bizzarra” e in contrasto con il diritto unionale.

Pertanto, al fine di salvaguardare l'applicabilità della norma occorre adottare un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata della medesima, che consenta in ultima analisi di non vanificare l'intento del legislatore.

A tal fine è necessario fare un passo indietro e analizzare il contesto che ha portato alla stesura di tale norma. Sul punto può sicuramente tornare utile fare riferimento alla Comunicazione rilasciata da Banca d'Italia nel giugno del 2022. In tale documento si legge che «*Il d.lgs. 90/2017 ha inoltre previsto che l'Organismo degli Agenti e dei Mediatori (OAM) iscriva in una sezione speciale (istituita ex novo e attiva dal 16 maggio 2022) del registro dei cambiavalute i VASP [Virtual Asset Service Provider, n.d.r.] in possesso di requisiti minimali, secondo le modalità stabilite dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13 gennaio 2022. In particolare, il decreto stabilisce che l'attività di VASP è riservata ai soggetti con sede legale in Italia o ai soggetti UE con stabile organizzazione in Italia, non essendo ammessa l'operatività nella forma della libera prestazione di servizi*». Pertanto, anche se tale documento utilizza la locuzione “stabile organizzazione”, appiattendosi sul tenore letterale della norma, il medesimo contiene un fondamentale indizio circa la corretta interpretazione di tale termine.

Invero, il citato documento correttamente afferma che la “stabile organizzazione” sarebbe necessaria “non essendo ammessa l'operatività nella forma della libera prestazione di servizi”. Pertanto, è chiaro che occorre fare riferimento ai concetti di libertà di stabilimento e di libera prestazione di servizi, propri del diritto regolamentare di matrice unionale. Ne deriva necessariamente che se tale attività – come ribadito dalla Comunicazione di Banca d'Italia citata – non può essere esercitata in libera prestazione dei servizi, allora la medesima attività può essere esercitata unicamente tramite la residua libertà di stabilimento.

A tal riguardo, si ricorda che la libertà di stabilimento può essere esercitata su due livelli differenti. Ossia a livello primario, stabilendo/trasferendo la sede legale di una società all'interno del territorio della Repubblica; ovvero a livello secondario mediante la costituzione in Italia di una sede secondaria/succursale della società avente sede legale in un altro Stato membro dell'Unione.

In tale contesto, il legislatore italiano, in assenza di una normativa unionale e facendo in parte da precursore alle disposizioni attese dal legislatore europeo – di cui si dirà subito di seguito, avrebbe inteso limitare l'esercizio di tale attività nei confronti del pubblico italiano alle sole entità dell'Unione Europea che, in esercizio della (unica) consentita libertà di stabilimento, hanno costituito in Italia una sede secondaria/succursale.

Ciò trova ulteriore conferma nella proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio relativa ai mercati delle cripto-attività e che modifica la Direttiva (UE) 2019/1937. Tale proposta di regolamento, volta ad introdurre una disciplina armonizzata della materia, all'art. 53 (Autorizzazione) prevede che (enfasi aggiunta): «*Un'autorizzazione in qualità di fornitore di servizi per le cripto-attività è valida per tutta l'Unione e consente ai fornitori di servizi per le cripto-attività di prestare in tutta l'Unione i servizi per i quali sono stati autorizzati, tramite il diritto di stabilimento, anche tramite una succursale, o attraverso la libera prestazione di servizi. I fornitori di servizi per le cripto-attività che prestano servizi per le cripto-attività su base transfrontaliera non sono tenuti ad avere una presenza fisica nel territorio di uno Stato membro ospitante*».

Orbene, alla luce di quanto sopra, l'unica interpretazione della norma domestica non può che essere quella di subordinare l'iscrizione al Registro – e quindi l'esercizio di attività in Italia – alle sole entità giuridiche europee che abbiano costituito una sede secondaria/succursale in Italia, in esercizio della libertà di stabilimento – e non, invece, alla presenza di una stabile organizzazione come sopra intesa. Tale interpretazione deve ritenersi coerente e sistematica, in quanto il concetto di sede secondaria/succursale (costituita nell'esercizio della libertà di stabilimento) è nozione ben diversa e non coincidente con quella fiscale di stabile organizzazione. L'esistenza di una sede secondaria/succursale richiede una verifica meramente giuridico formale. Se la sede secondaria/succursale configuri anche ai fini fiscali una stabile organizzazione è un dato da accertare attraverso le verifiche fattuali di cui sopra. Ed invero, date le caratteristiche del settore e l'operatività del medesimo – pressoché *online* e senza la necessità di collocare dei *server* in Italia – dovrebbe ritenersi davvero improbabile la possibilità per l'Agenzia

delle Entrate di qualificare una tale succursale quale stabile organizzazione. Peraltro, tale lettura trova ulteriore (e indiretta) conferma in quanto previsto dal combinato disposto dell'art. 5, paragrafo 1 e 4 del Modello di Convezione OCSE contro le doppie imposizioni (e del relativo Commentario) laddove è previsto come l'espressione "stabile organizzazione" designi una base fissa d'affari per mezzo della quale il soggetto estero esercita in tutto o in parte la sua attività d'impresa, purché non si tratti di attività meramente preparatorie e/o ausiliarie a quest'ultima quali, per quanto qui rileva, la raccolta di informazioni per l'impresa estera in relazione a servizi aventi ad oggetto crypto-attività. Per l'effetto, in considerazione del fatto che la finalità ultima della normativa qui in discussione sarebbe quella di monitoraggio e reportistica all'OAM, la mera registrazione in Italia dell'entità estera non darebbe mai luogo, di per sé sola, ad una stabile organizzazione in quanto tale attività risulterebbe del tutto ausiliaria ed ancillare. Né potrebbe trovare comunque applicazione l'art. 162, comma 2, lett. f-bis), TUIR, ai sensi del quale: «L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare: [...] una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso». Invero, come su anticipato, dato che l'analisi volta all'accertamento circa la presenza di una stabile organizzazione risulta disciplinata dalla Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con lo Stato Membro dell'Unione di volta in volta rilevante e che su tale aspetto non può certo dirsi che la norma domestica garantisca un trattamento più favorevole al contribuente rispetto alla disposizione convenzionale – la quale non contempla affatto la menzionata fattispecie di stabile organizzazione c.d. virtuale – dovrebbe ritenersi che la citata disposizione domestica non possa essere invocata per accertare la presenza di una stabile organizzazione ogni qualvolta vi sia una Convenzione contro le doppie imposizioni concretamente applicabile ad una data fattispecie.

Ma anche ipotizzando la presenza di una stabile organizzazione, sulla base del citato *Authorized OECD Approach* e tenuto conto che in Italia vi sarebbe la necessaria presenza di una sola persona con attività comunque limitata, come osservato, al monitoraggio ai fini antiriciclaggio e reportistica all'OAM, il reddito allocabile a tale stabile organizzazione – la cui esistenza dovrebbe comunque verosimilmente essere esclusa sulla base delle verifiche fattuali e delle considerazioni di cui sopra – sarebbe pressoché uguale a zero.

Pertanto, la presenza in Italia di una succursale/sede secondaria e, quindi, di un legale rappresentante della società estera dovrebbe da sola ritenersi sufficiente a soddisfare le suindicate (ed uniche) esigenze sottese all'intento delle previsioni normative qui in commento. Non deve ritenersi, pertanto, giustificato e proporzionato un intervento volto ad imporre l'apertura di una stabile organizzazione in Italia in quanto palesemente non necessaria al fine di garantire che le summenzionate esigenze trovino puntuale soddisfazione. Peraltro, in attesa della definitiva approvazione ed entrata in vigore della citata proposta di Regolamento UE volto a disciplinare la materia, tale preventivo obbligo di stabilimento di origine domestica – comunque esso sia inteso – comporterebbe una inequivocabile violazione della libera prestazione dei servizi garantita e disciplinata dagli artt. da 56 a 62 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Tuttavia, visti i tempi stringenti imposti dalla normativa (soprattutto con riferimento ai c.d. *exchange* e ai c.d. *custodian* che già svolgono attività all'interno del territorio dello Stato) e la indiscutibile incertezza che la medesima ha creato, sarebbe auspicabile un repentino chiarimento in tal senso da parte delle Autorità competenti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ADAM R. - TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino 2020

BORIA P., *L'individuazione della Stabile Organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 3 ss.

CONTI D., *Luci e ombre dei diversi volti della "nuova" stabile organizzazione (anche "virtuale")*, in *Corr. trib.* 2018, 45, 3467 ss.

CONTRINO A. - BARONI G., *The Cryptocurrencies: Fiscal Issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 11 ss.

- DANIELE L. (a cura di), *Diritto del mercato Unico Europeo*, Milano, 2021
- DELLA VALLE E., *Stabile Organizzazione (Dir. trib.)*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 2
- DORIGO S., *La stabile organizzazione tra presente e futuro*, *Riv. dir. trib.*, 2021, 4, V, 64 ss.
- DRAGONETTI A. - PIACENTINI V. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2022
- FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 2, I, 97 ss.
- FRANSONI G., *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 2, I, 123 ss.
- GAFFURI A.M., *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021
- GARBARINO C., *L'impatto del Progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2, 587 ss.
- GRILLI S. - MANZI G., *Ambito applicativo incerto per la positive list delle stabili organizzazioni*, in *Corr. trib.*, 2021, 4, 363 ss.
- KOSTIC S., *Chapter 3: New Law on Permanent Establishments*, in Wheeler (ed.), *The Aftermath of BEPS*, Amsterdam, 2020, 75 ss.
- MAISTO G. (a cura di), *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, 2019
- MAYR S., *Is there (in Italy) a PE (Permanent Establishment)*, in *Boll. trib.*, 2020, 11, 826 ss.
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020
- SANTAMARIA M., *Fiscalità internazionale*, Padova, 2020
- SETTI DELLA VOLTA C. - GESUALDI M. - MAZZA J., *Scambio di informazioni ed esigenza di coordinamento per le cripto-attività*, in *il fisco*, 2022, 36, 3465 ss.
- TESAURO G., *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, vol. II, Napoli, 2021
- ZALASIŃSKI A., *Tax Rules Applicable without Distinction and the EU Internal Market Freedoms - An Analysis of Recent Case Law Regarding Taxation of Investment Income*, in *European Taxation*, 2017, vol. 57, no. 12, 533-543

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Finanziamenti “a cascata” ed esenzione dalla ritenuta sugli interessi ex art. 26-quater D.P.R. n. 600/1973: l’assenza di un congruo margine (*mark up*) in capo alla società *holding* non implica di per sé la carenza del requisito del beneficiario effettivo

“Back-to-back” financing and the exemption from withholding tax on interest under art. 26-quater Presidential Decree No. 600/73: the lack of mark-up on the holding company does not exclude beneficial ownership

(commento a/notes to Cass., ord. 3 febbraio 2022, n. 3380)

ALESSANDRO GIANNELLI

Abstract

La Corte di Cassazione chiarisce che determinati elementi fattuali possono contare quali parametri spia della carenza di *beneficial ownership* solo nella misura in cui provino la presenza di un’obbligazione contrattuale o legale di ritrasferimento dello specifico pagamento ricevuto e che, pertanto, in mancanza di tale prova la mera assenza di un congruo margine in capo alla società *holding* non è sufficiente per escluderne lo *status* di beneficiario effettivo.

Parole chiave: beneficiario effettivo, *holding*, sostanza economica, abuso del diritto, *mark up*, ritenute

Abstract

The Supreme Court clarifies that certain factual elements can reveal the lack of beneficial ownership only to the extent they prove the presence of a contractual or legal obligation to pass on the specific payment received and that, therefore, in the absence of such proof the lack of a mark-up by the holding company is not sufficient to exclude the beneficial owner status.

Keywords: *beneficial ownership, holding, economic substance, abuse of law, mark up, withholding*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** La fattispecie affrontata dalla Corte di Cassazione. - **3.** Il concetto di beneficiario effettivo secondo la Corte di Cassazione e i “parametri spia” della sua carenza. - **4.** Spunti sul rapporto tra abuso del diritto e *beneficial ownership*.

1. La Corte di Cassazione, con l’ordinanza in rassegna, torna ad occuparsi dell’applicazione in ambito unionale della clausola del beneficiario effettivo agli interessi corrisposti ad una società *holding* lussemburghese ed assoggettati al regime di esenzione dalla ritenuta ai sensi dell’art. 26-quater D.P.R. n. 600/1973 e, dunque, in applicazione della Direttiva interessi & *royalty* (2003/49/CE).

La pronuncia, pur ponendosi nel solco di principi già espressi dalla Corte (Cass., 10 luglio 2020, n. 14756; Cass., 19 ottobre 2019, n. 25490; Cass., 28 dicembre 2016, n. 27112), merita particolare attenzione fornendo ulteriori spunti per una miglior comprensione degli elementi sintomatici della carenza di *beneficial ownership* e del loro rapporto con l'abuso del diritto (per una più ampia analisi dell'orientamento della Corte di Cassazione, anche con riferimento agli aspetti procedurali e probatori rispetto allo *status* di beneficiario effettivo, si veda ARGINELLI P. - TENORE M., *Key Decision of the Italian Supreme Court on the Relationship between the Concepts of Beneficial Ownership and Abuse of Tax Treaties*, in *Bulletin for International Taxation*, 2022, 5, 261 e GIANNELLI A. - PITRONE F., *Beneficiario Effettivo*, in AVOLIO D., a cura di, *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2020, 699).

I giudici, infatti, non si sono limitati a ribadire (i) che la clausola del beneficiario effettivo deve essere esaminata alla luce dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia nelle c.d. "Cause danesi" (Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, casi riuniti C-116/16 e C-117/16, *Skatteministeriet v. T Danmark e Y Denmark Aps*; Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, casi riuniti C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, *N Luxembourg 1 v. Skatteministeriet*) e, quindi, da una prospettiva latamente antiabuso e (ii) che, all'interno di questo quadro, la sostanza economica delle società *holding* deve essere esaminata secondo criteri diversi da quelli applicabili alle società operative, ma hanno, inoltre, escluso – ed è questo l'aspetto di maggior rilievo – che l'assenza di un congruo margine (*mark up*) in capo alla *holding* finanziatrice non residente possa di per sé inficiarne lo *status* di beneficiario effettivo, allorché, come nel caso di specie, dall'esame dei contratti risulti indubbia l'assenza di una preesistente obbligazione di ritrasferimento a soggetti terzi degli interessi pagati alla *holding* dalla società controllata italiana.

Non può sfuggire l'importanza di una tale pronuncia, visto che sovente nella prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria è proprio l'assenza di *mark up* ad essere assunta quale elemento decisivo per dimostrare la carenza di *beneficial ownership* soprattutto laddove la contestazione venga motivata facendo leva, in una prospettiva antiabuso, sulla limitata sostanza economica della società percipiente.

In questa prospettiva, il presente contributo si prefigge di mettere a fuoco la progressiva evoluzione dell'orientamento della Cassazione che, pur muovendo da una tendenziale sovrapposizione tra beneficiario effettivo ed abuso del diritto (Cass., 22 giugno 2021, n. 17746; Cass., 30 settembre 2019, no. 24287; Cass., 19 dicembre 2018, nn. 32840, 32841 e 32842; Cass., 25 maggio 2016, n. 10792; Cass., 28 dicembre 2016, n. 27113; Cass., 16 dicembre 2015, n. 25281), sembra dirigersi – e l'ordinanza in rassegna ne è la conferma – verso un'interpretazione per certi versi maggiormente coerente con le indicazioni dell'OCSE, secondo cui (ferma restando la possibile prova dell'abusività della fattispecie) lo *status* di beneficiario effettivo deve essere escluso soltanto in presenza di un'obbligazione contrattuale o legale a ritrasferire a terzi lo specifico pagamento ricevuto.

2. I giudici di legittimità si sono espressi in relazione al caso di una società italiana che nel 2003 si era trovata nella circostanza di dover ristrutturare il proprio indebitamento bancario a fronte dell'emissione di un prestito obbligazionario destinato ad investitori statunitensi. Sennonché, per vincolo statutario, detto prestito non poteva essere emesso direttamente dalla società italiana che, quindi, ricorreva alla propria controllante, una società *holding* residente in Lussemburgo; quest'ultima, una volta effettuata l'emissione obbligazionaria, utilizzava la liquidità così rinvenuta per concedere alla società italiana un finanziamento soci "a specchio", ossia con le medesime condizioni economiche del prestito obbligazionario e dunque senza alcun *mark up*. Successivamente, nel 2004, la società italiana modificava il proprio statuto al fine di poter effettuare un'emissione obbligazionaria interamente sottoscritta dalla *holding* e per il medesimo importo del finanziamento in precedenza ricevuto dalla stessa. Conseguentemente, il debito della società italiana verso la *holding* per il finanziamento concesso nel 2003 veniva ad estinguersi per compensazione a fronte della liquidità dovuta da quest'ultima per effetto della sottoscrizione delle suddette obbligazioni emesse nel 2004 dalla controllata italiana.

Così posta in essere, la complessiva operazione di finanziamento garantiva un flusso di interessi agli obbligazionisti statunitensi senza alcuna ritenuta: infatti, in applicazione dell'art. 26-*quater* D.P.R.

n. 600/1973, gli interessi dovuti dalla società italiana alla *holding* lussemburghese venivano corrisposti senza applicazione della ritenuta e allo stesso modo gli interessi dovuti dalla *holding* agli obbligazionisti statunitensi non venivano assoggettati a ritenuta in forza di quanto previsto dall'art. 12 del Trattato contro le doppie imposizioni tra il Lussemburgo e gli Stati Uniti.

Tuttavia, secondo la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria gli interessi pagati dalla società italiana alla *holding* lussemburghese non potevano godere del regime di esenzione dalla ritenuta *ex art. 26-quater* D.P.R. n. 600/1973, tornando, quindi, applicabile la ritenuta all'epoca prevista nella misura del 12,5% dall'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 600/1973. Ciò sul presupposto che la *holding*, non avendo applicato alcun *mark up* sul finanziamento concesso alla società italiana, non avrebbe ricavato alcuna utilità dall'operazione finanziaria *de qua*, diversamente dagli investitori statunitensi che, invece, secondo il c.d. approccio *look through* seguito dall'Amministrazione finanziaria, sarebbero i beneficiari effettivi degli interessi pagati dalla società italiana alla predetta *holding*.

La Cassazione ha però sconfessato l'assunto erariale confermando, quindi, lo *status* di beneficiario effettivo della *holding* lussemburghese (Cass. n. 3380/2022, par. 4) posto che la società: *a*) esisteva da più di cinquant'anni; *b*) si articolava in una struttura operativa reale e non costituiva una "scatola vuota"; *c*) aveva per oggetto sociale la tenuta e la compravendita di partecipazioni in società editrici; *d*) conseguiva utili per oltre otto milioni di euro nell'anno di imposta oggetto di accertamento; *e*) aveva emesso il finanziamento in favore degli investitori americani sei mesi prima della controllata italiana proprio perché questa non poteva farlo; *f*) aveva iscritto gli interessi percepiti nel proprio bilancio, con conseguente concorso degli stessi alla formazione del reddito; *g*) aveva l'effettiva disponibilità delle somme, in assenza di obblighi contrattualmente fissati di diretto ritrasferimento; *h*) aveva emesso titoli obbligazionari propri, scontandone la relativa disciplina, e ponendo il proprio patrimonio a garanzia degli investitori americani.

3. In linea con i propri precedenti, nell'ordinanza in rassegna la Corte di Cassazione ribadisce che la clausola del beneficiario effettivo costituisce non solo una norma antiabuso, ma una «*clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale [...] volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping, con lo scopo di riconoscere la protezione convenzionale a contribuenti che, altrimenti non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole*» (par. 3.1; tesi, peraltro espressa già a partire dalla sentenza n. 25281/2015 e poi successivamente ribadita anche da Cass., 28 dicembre 2016, n. 27113; sul punto si veda PITRONE F., *Pianificazione fiscale aggressiva: l'utilizzo della clausola del beneficiario effettivo quale norma generale antiabuso*, in *Diritto Bancario*, 13 gennaio 2015). Secondo la Corte, inoltre, può considerarsi beneficiario effettivo soltanto colui «*che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito*» e che, quindi, «*non è tenuto ad alcun trasferimento dello stesso a terzi*» (par. 3.1; si veda anche Cass., 22 giugno 2021, n. 17746, par. 3.1; Cass., 20 settembre 2019, n. 24287, par. 1.3; Cass., 19 dicembre 2018, n. 32840; per un'analisi in chiave critica di tale ricostruzione si veda: CORASANITI G., *L'evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2493; GARBARINO C. - RIZZO A., *La nozione di beneficiario effettivo nella giurisprudenza UE [Case C-115/16; Case C-116/16]*, in *Fisc. comm. intern.*, 2021, 11, 46).

È dunque, evidente, l'influsso delle Cause danesi nelle quali, come noto, la Corte di Giustizia, anche con specifico riferimento alla Direttiva interessi e *royalty*, ha ricondotto la clausola del beneficiario effettivo nell'alveo dell'abuso del diritto (per un approfondimento di tale aspetto si veda 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). È emblematico, in tal senso, che la Corte, rinviando espressamente alle Cause danesi, abbia affermato che «*proprio in tema di individuazione del beneficiario effettivo per i pagamenti di "interessi" e di "canoni" fra società consociate di Stati membri diversi, [...] la prova di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla*

normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito da tale normativa non sia stato conseguito e, dall'altra, un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa dell'Unione per mezzo della creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento» (par. 3.4). Non è un caso, pertanto, che la Cassazione giunga ad affermare che «non possono, quindi, essere ricomprese tra i “beneficiari effettivi” le “società relais” (società interposte)» e che «devono, quindi, essere utilizzate le norme anti-abuso volte a far prevalere la sostanza sulla forma nonché le regole di “sostanza economica”» (Cass. n. 3380/2022, par. 3.1); ciò in quanto «la società conduit è un soggetto che si frappone nei rapporti tra erogante e beneficiario finale, come soggetto percipiente solo formalmente, la cui costituzione non è supportata da motivazioni economiche apprezzabili diverse dal risparmio fiscale» (Cass. n. 3380/2022, par. 3.1).

Pur muovendo da tali premesse, che potrebbero far pensare ad una sorta di equivalenza tra assenza di *beneficial ownership* e carenza di sostanza economica, la Corte si allinea poi alla posizione dell'OCSE ribadendo che il *proprium* della clausola del beneficiario effettivo è, in ogni caso, rappresentato dalla «circostanza che il diritto del beneficiario dei flussi non sia vincolato da specifici obblighi legali o contrattuali di ritrasferimento» (par. 3.1) aggiungendo, inoltre, e per la prima volta rispetto ai propri precedenti, che tale obbligo, coerentemente con le ulteriori precisazioni fornite dall'OCSE a partire dalla versione del 2014 del Commentario al Modello di Convenzione (art. 11, par. 10.2) «deve però riguardare lo specifico pagamento ricevuto» (par. 3.2).

La posizione così definita dalla Corte, che a prima vista potrebbe ritenersi contraddittoria, riferendosi da un lato alla sostanza economica e dall'altro ad un elemento giuridico quale l'obbligazione legale o contrattuale di ritrasferimento, pare in realtà doversi intendere nel senso che la carenza di sostanza economica può a buon diritto contare come prova dell'assenza di *beneficial ownership*, ma solo se le circostanze fattuali così individuate dimostrino pur sempre la presenza di un'obbligazione di ritrasferimento dei redditi ricevuti. In tal senso depone il fatto che per la Cassazione «[t]ale obbligo che, di norma, deriva da documenti legali, [...] può anche discendere da circostanze di fatto» (par. 3.2), fermo restando che in ogni caso «è necessario valutare 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» (par. 3.3). Al riguardo non può però sfuggire una possibile tensione rispetto alla posizione dell'OCSE. Infatti, il riferimento della Corte anche alla «padronanza ed autonomia [...] nell'adozione delle decisioni di governo ed indirizzo delle partecipazioni detenute» potrebbe leggersi nel senso che quel che conta non è solo la libertà di disporre dei redditi incassati, ma anche dell'impiego degli *asset* (i.e. le partecipazioni) a cui tali redditi si riferiscono. Tale aspetto è rinvenibile, peraltro, anche in altri precedenti della Corte, tra cui Cass. n. 14756/2020 e Cass. n. 27112/2016. Si tratta, tuttavia, di un punto espressamente escluso dall'OCSE per il quale il riferimento deve essere esclusivamente al potere di disporre (con un sufficiente grado di autonomia) dei redditi incassati (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 10, par. 12.6). Ciò sembra rivelare un'eccessiva commistione tra abuso del diritto e beneficiario effettivo: è, infatti, solo concependo la clausola del beneficiario effettivo nei termini di una norma antiabuso generale che può ritenersi del tutto fisiologico individuarne il presupposto applicativo in tutte quelle circostanze, incluse quindi quelle relative alle modalità di impiego degli *asset* detenuti, che rivelino l'utilizzo in chiave strumentale, ossia di mera interposizione, di determinate strutture societarie. Il che spiegherebbe, peraltro, il fatto che per la Cassazione, come già ricordato, quel che conta non è solo la disponibilità giuridica dei redditi incassati, ma anche quella *economica* (si veda anche Cass., 22 giugno 2021, n. 17746, par. 3.1; Cass., 20 settembre 2019, n. 24287, par. 1.3; Cass., 19 dicembre 2018, n. 32840. Principio verosimilmente giustificabile in una prospettiva antiabuso, ma che mal si concilia con la natura “legale” o “contrattuale” dell'obbligazione di ritrasferimento a cui si riferisce l'OCSE quale elemento dirimente per escludere lo *status* di beneficiario effettivo.

Ad ogni modo, i “parametri-spia” presi in esame dalla Cassazione devono poter evidenziare che «il gruppo di società sia strutturato in modo tale che la società percettrice degli interessi versati dalla so-

cietà debitrice debba ritrasferire gli interessi medesimi ad una terza società, non rispondente ai requisiti d'applicazione della direttiva 2003/49» precisando, tuttavia, che tale circostanza può «*essere accertata quando l'unica attività della medesima sia costituita dal percepimento degli interessi e dal loro successivo trasferimento al beneficiario effettivo»* (par. 3.4).

Ciò non vuol dire però che rispetto a determinate società, come le *holding*, per natura costituite in funzione servente rispetto ai soggetti retrostanti e tipicamente dotate di una struttura leggera, la presenza del suddetto obbligo di ritrasferimento sussista *in re ipsa*, dovendo, quindi, assumersi carente *a priori* il requisito di *beneficial ownership*. Rileva, infatti, la Cassazione, come già affermato in passato (sentt. 28 dicembre 2016, n. 27112 e 10 luglio 2020, n. 14756 – tale ultima pronuncia presenta, inoltre, alcune similitudini con la vicenda affrontato nell'ordinanza in rassegna avendo ad oggetto il caso di una *holding* che aveva conseguito un margine particolarmente esiguo pari allo 0,125%), che «*la relazione di controllo tra capogruppo ed holding, o sub-holding, avente ad oggetto la pura detenzione di partecipazioni geografiche non esclude di per sé che quest'ultima sia dotata di autonomia organizzativa e gestionale»* e ciò in quanto «*non può farsi riferimento agli elementi caratteristici di una società operativa, dando rilievo ai modesti crediti operativi, alla mancanza di dipendenti e di una struttura organizzativa adeguata, dovendosi, invece, apprezzare l'autonomia organizzativa e gestionale della società»* (Cass. n. 3380/2022, par. 3.3). Tale impostazione non si traduce però in una presa di distanza dai Casi Danesi secondo cui, infatti, «*l'assenza di un'effettiva attività economica dev'essere al riguardo dedotta, alla luce delle peculiarità che caratterizzano l'attività economica in questione»* (cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, par. 131; in senso conforme sent. “*Deister*”, C504/16, “*Juhler Holding A/S*”, C613/16 nonché “*Eqiom*” C-6/16 – al riguardo si veda anche ROCCATAGLIATA F. - CERIONI L., *Anche una sub-holding pura vale come “beneficiario effettivo” per la direttiva interessi e canoni. Alla ricerca dell’“effettivo beneficiario” perduto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 2, 166).

Si spiegherebbe così che con l'ordinanza in commento la Corte abbia di fatto escluso che certi indici di carenza di sostanza economica, come ad esempio l'assenza di *mark up*, possano di per sé provare il venir meno dello *status* di beneficiario effettivo laddove una simile circostanza risulti superata da altri elementi rivelatori di una sufficiente autonomia e potere decisionale della società (la necessità di procedere secondo un'opera di bilanciamento ai fini degli indici di abusività denota, peraltro, un ulteriore elemento di continuità con i Casi Danesi, C-116/16 e C-117/16, par. 99).

Infine, e coerentemente con tale impostazione, va altresì evidenziato che il riferimento della Cassazione al fatto che l'obbligazione di ritrasferimento debba riguardare in modo specifico il pagamento ricevuto, vale a chiarire che tale obbligazione deve soddisfare la seguente relazione biunivoca per poter essere rilevante ai fini della clausola del beneficiario effettivo: (i) il percipiente non avrebbe incassato un certo reddito se non avesse avuto un obbligo di ritrasferirlo ad un terzo e (ii) nessun ritrasferimento avrebbe avuto luogo in assenza di tale preventivo incasso (solo così, infatti, può assicurarsi che l'obbligazione di ritrasferimento abbia ad oggetto la traslazione dello specifico pagamento ricevuto non coinvolgendo, per l'effetto, tutti i pagamenti di importo ad esso equivalente, ma alimentati da risorse finanziarie e liquidità diversa o comunque derivanti da un fisiologico impiego dei redditi incassati (WEBER D., *EU beneficial ownership further developed: a view from a different angle*, in *World Tax Journal*, 2022, 2, 71, nonché sentenza *Velcro Canada Inc. v. Majesty Queen*, 24 febbraio 2012). Infatti, proprio al riguardo, il Commentario al Modello OCSE di Convenzione precisa che rispetto alla nozione di beneficiario effettivo non assumono rilevanza tutti quegli obblighi legali e contrattuali non correlati al pagamento ricevuto (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2014, art. 11, par. 10.2), quali ad esempio gli obblighi assunti come debitore nell'ambito di operazioni finanziarie ovvero di distribuzione di un fondo pensione o dei veicoli di investimento collettivo aventi i requisiti per beneficiare del trattamento convenzionale. Il che costituisce riprova del fatto che l'assenza di *beneficial ownership* non può rinvenirsi nella mera corrispondenza economica tra il pagamento in entrata e quello in uscita, né può essere inferita da meri indici di carenza di sostanza economica (ciò è coerente col fatto che il Commentario al Modello OCSE non ha accolto la proposta avanzata nel *discussion draft* denominato «*Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention*», 2011, di declinare il potere

di disporre del reddito ricevuto in termini di “*full right to use and enjoy*”; sul punto si veda, *ex multis*, AVOLIO D. - SANTACROCE B., *Il «Discussion Draft» OCSE sul beneficiario effettivo e le questioni ancora aperte*, in *Corr. trib.*, 2011, 38, 3109, ESCALAR G., *La nuova definizione OCSE di effettivo beneficiario*, in *Corr. trib.*, 2017, 48, 3685 nonché IBFD, *Response from IBFD Research Staff to: Clarification of the Meaning of 'Beneficial Owner' in the OECD Model Tax Convention*, 2011, 4 secondo cui «*the important point is not the simple existence of an obligation that affects the income received, but rather the nature of that obligation. An obligation to apply, or spend, income, should not negate the beneficial ownership of the person receiving the income, but this situation should be distinguished from an obligation to pass the income received to another person*»).

4. La novità dell'ordinanza in commento pare, quindi, doversi ricercare nel tentativo di voler meglio definire, rispetto al passato, il rapporto tra due prospettive tra loro in apparente contrasto: da un lato, quella della Corte di Giustizia per come espressa nelle Cause danesi, incentrata sull'abuso del diritto e sulla carenza di sostanza economica e, dall'altro, quella dell'OCSE in cui, invece, viene ad essere privilegiato il ruolo dell'obbligazione di ritrasferimento e, quindi, un profilo di natura squisitamente giuridica (l'obiettivo di unificare tali prospettive può verosimilmente ritenersi originato dal fatto di rinvenire nella prospettiva antiabuso della Corte di Giustizia la via per addivenire ad una nozione internazionale di “beneficiario effettivo” coerentemente spendibile in ambito unionale in quanto cogente per tutti gli Stati membri: cfr., WEBER D., *EU beneficial ownership further developed: a view from a different angle*, cit., 54; sul tema oggetto di indagine nel prosieguo, v. 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.*, n. 2020, 1, II, 106).

In particolare, stando ai principi indicati dalla Corte, tale questione dovrebbe essere risolta tenendo a mente che non vi è coincidenza, sul piano concettuale, tra carenza di sostanza economica e insussistenza dello *status* di beneficiario effettivo, ma che al più può esservi una sovrapposizione nella misura in cui gli indici di abusività siano al contempo evidenza di un'obbligazione, giuridicamente apprezzabile, di un obbligo di ritrasferimento dei redditi incassati. E, infatti, nel cassare con rinvio la sentenza impugnata, la Corte ha affermato che «*in ragione dell'esame delle condizioni contrattuali [...] non si rinvergono obblighi, limiti o condizionamenti che prevedano il trasferimento agli Stati Uniti di quanto percepito dall'Italia, lasciando quindi autonomia imprenditoriale e responsabilità patrimoniale in capo alla società lussemburghese, peraltro vocata per statuto ad operazioni societarie di tal tipo*» (par. 4, penultimo capoverso). Ben può accadere, quindi, ragionando in questi termini, che una società, pur dotata di sostanza economica, non soddisfi la clausola del beneficiario effettivo laddove, rispetto alla percezione di determinati flussi reddituali, risulti giuridicamente vincolata a ritrasferirli a terzi; così come può accadere che l'assenza di sostanza economica sul piano generale risulti compatibile con lo *status* di beneficiario effettivo allorché la traslazione ad altri soggetti dei redditi ricevuti non risulti vincolata da un'obbligazione di ritrasferimento dipendente dalla stessa percezione di tali redditi.

Parte della dottrina ha però osservato che un simile approccio finirebbe per tradursi in una concezione eccessivamente ristretta tale per cui la carenza dello *status* di *beneficial ownership* si verificherebbe soltanto in situazioni limite, perdendo così la gran parte della sua utilità, finendo, in particolare, per applicarsi soltanto verso soggetti che agiscono come intermediari, agenti o *nominees*, lasciando così scoperte la gran parte delle ipotesi di *treaty shopping* (ARNOLD B.J., *Tax treaty case law news - a trio of recent cases on beneficial ownership*, in *Bulletin for international taxation*, 2012, 6, 323). In tale ottica, il criterio del beneficiario effettivo andrebbe, invece, applicato privilegiando un'analisi fattuale, e più precisamente in termini di sostanza economica, ed in base alla quale, ad esempio, l'assenza di *mark up* unitamente all'immediato trasferimento di un importo equivalente a quello ricevuto dovrebbe assumersi quale prova decisiva della carenza dello *status* di beneficiario effettivo (si veda Corte d'Appello del Regno Unito, sent. 2 marzo 2006, caso *Indofood*).

Secondo altra parte della dottrina, invece, una lettura in chiave esclusivamente economica del concetto di beneficiario effettivo non risulterebbe coerente con la sua originaria e primaria funzione. Va,

infatti, ricordato che per l'OCSE la clausola del beneficiario effettivo ha lo scopo di chiarire il significato dell'espressione "pagato a" (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 10, par. 12.1) e, peraltro, non con valenza generale, ma limitatamente a redditi che per loro natura potrebbero essere facilmente manovrati e dirottati verso soggetti diversi dai loro formali percettori e residenti in un terzo Stato, come nel caso dei flussi di dividendi, interessi e *royalty*, così frustrando lo scopo dei trattati e la loro natura bilaterale (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 10, parr. 12, 12.3). In tal senso la funzione primaria della clausola del beneficiario effettivo è quella di fornire un criterio di attribuzione del reddito – seppur con potenziali risvolti antielusivi rispetto a certi specifici fenomeni di *treaty* (o *directive*) *shopping* (in tal senso si è espresso il Tribunale fiscale del Canada con la sentenza *Velcro*, 24 febbraio 2012; si veda anche JIMENEZ A.M., *Beneficial Ownership: Current Trends*, in *World Tax Journal*, 2010, 1, 51-52). L'obiettivo così perseguito è duplice: da un lato, evitare conflitti di qualificazione tra gli Stati contraenti (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 10, par. 12.6), e, dall'altro, stabilire quando simili redditi (*non*) debbano essere attribuiti ai loro diretti percipienti con conseguente decadenza degli stessi da determinati benefici convenzionali (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 11, par. 9). A tale riguardo è interessante notare che con la recente sentenza del 20 maggio 2022, n. 44445, caso *Planet*, il Consiglio di Stato francese ha ammesso la possibilità di invocare, a favore del contribuente, la clausola del beneficiario effettivo, al fine di poter applicare le Convenzioni contro le doppie imposizioni direttamente con lo Stato di residenza del reale beneficiario nonostante il percipiente diretto (non beneficiario effettivo) risultasse residente in un altro Stato. Ciò denota, quindi, un utilizzo del criterio del beneficiario effettivo non (solo) nei termini di una clausola antiabuso, ma (anche) come criterio di attribuzione del reddito che, dunque, deve poter essere invocabile a proprio favore anche dal contribuente. Tale conclusione risulta, inoltre, in linea con la posizione della Corte di Giustizia espressa nelle Cause danesi secondo cui «la sola circostanza che la società percettrice degli interessi in uno Stato membro non ne sia il "beneficiario effettivo" non esclude necessariamente l'applicabilità dell'esenzione [...] È, infatti, concepibile che gli interessi medesimi siano esentati a tal titolo, nello Stato della fonte, nel caso in cui la società percettrice ne trasferisca l'importo ad un beneficiario effettivo stabilito nell'Unione che risponda peraltro a tutti requisiti indicati dalla direttiva 2003/49 ai fini del beneficio dell'esenzione» (Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, cause riunite C115/16, C118/16, C119/16 e C299/16, par. 94, si veda anche Cass. n. 24291/2019, n. 24288/2019 e n. 24297/2019 nonché Agenzia delle Entrate, ris. n. 86/E/2006 e ris. min fin. n. 12/431/1987). Peraltro, il fatto che così concepita la clausola del beneficiario effettivo non consenta di colpire tutte le ipotesi di *treaty shopping*, non si traduce in una lacuna dell'ordinamento. Infatti, all'esito del progetto BEPS, il Modello OCSE di Convenzione (2017) è stato dotato di un principio antielusivo generale, ossia il *principal purpose test*, recato dal comma 9 del nuovo art. 29 (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 19, par. 4 parr. 169 ss.), proprio allo scopo di colmare tutti i possibili interstizi elusivi, incluse le variopinte forme di *treaty shopping* (in tal senso si veda anche WEBER D., *EU beneficial ownership further developed: a view from a different angle*, cit., 68 secondo cui «[a] strict interpretation of the beneficial owner requirement (and thus a limited importance of facts that occur after the payment) is necessary in order to be able to make a proper distinction between the beneficial ownership requirement and the PPT [i.e. principal purpose test]»; sul fatto che tale contesto debba favorire una riappropriazione per la clausola del beneficiario effettivo della sua originaria funzione di criterio di attribuzione del reddito si veda BALLANCIN A., *Direttrici evolutive della clausola del beneficiario effettivo: ritorno alle origini?*, in *Corr. trib.*, 2020, 5, 477).

In effetti, anche con riferimento alla Direttiva interessi e *royalty*, la funzione della clausola del beneficiario effettivo non sarebbe quella di definire una norma antiabuso ad ampio spettro, ma di delimitare *in primis* un criterio di attribuzione degli interessi pagati, così da garantire che gli stessi risultino fiscalmente attribuibili, e dunque qualificabile come "pagati a", una delle categorie di soggetti UE individuati dalla Direttiva stessa. Ciò traspare con sufficiente chiarezza anche dall'art. 1, comma 4, della citata Direttiva che individua il beneficiario effettivo nel soggetto che riceve il pagamento degli interessi "for its own benefit" escludendo espressamente proprio il caso degli agenti, intermediari e *nominees* –

così come previsto dall'OCSE – nonché dal fatto che l'art. 5 della Direttiva fa salva l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per impedire frodi o abusi prevedendo, inoltre, che gli Stati membri, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'evasione o l'elusione fiscale, o gli abusi, possono revocare i benefici della Direttiva o rifiutarne l'applicazione (secondo parte della dottrina, invece, tale espressione dovrebbe giustificare una lettura in chiave economica del concetto di beneficiario effettivo, così DE BROE L., *Should Courts in EU Member States take account of the ECJ's judgement in the Danish Beneficial Ownership Cases when interpreting the beneficial owner requirement in tax treaties?*, in MAISTO G., a cura di, *Current tax treaty issues*, par. 16.1.4.1, Amsterdam, 2020; WEBER D., *EU beneficial ownership further developed: a view from a different angle*, cit., 61).

Ciò, peraltro, giova ribadirlo, non esclude in alcun modo, come ben testimoniato dall'ordinanza in commento, che lo *status* di beneficiario effettivo non possa in concreto essere contestato facendo leva anche soltanto su elementi fattuali, in quanto ad es. indicativi di carenza di sostanza economica. Secondo l'OCSE, infatti, l'esistenza di un'obbligazione di ritrasferimento può ben essere inferita anche da "fatti e circostanze" (OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 11, par. 10.2). Ciò dovrebbe però costituire più l'eccezione che la regola. Per l'OCSE, infatti, gli elementi fattuali possono risultare rilevanti solo ove indichino in modo chiaro (*clearly*) l'esistenza di una siffatta obbligazione, atteso che la stessa "will normally derive from relevant legal documents". Dunque, l'esame degli elementi fattuali deve essere svolto con estrema accortezza e, in ogni caso, non allo scopo – come in effetti sembra suggerire l'ordinanza in rassegna – di sostituirsi ad un'analisi degli elementi giuridici della fattispecie, visto che, in fin dei conti, quel che deve essere accertato è un profilo, per l'appunto, giuridico: l'esistenza di un'obbligazione di ritrasferimento (legale o contrattuale che sia) dello specifico pagamento ricevuto; ciò implica, inoltre, che gli elementi fattuali rilevanti ai fini di una contestazione antiabuso e quelli da assumere rispetto alla clausola del beneficiario effettivo non è detto che siano tra loro interscambiabili. Volendo esemplificare, infatti, nella Cause danesi la Corte di Giustizia considera, quale elemento sintomatico di un abuso, anche il fatto di creare artatamente le condizioni per sfruttare l'introduzione di nuovi regimi fiscali di favore in vista del conseguimento di un vantaggio fiscale indebito (Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, casi riuniti C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, par. 133), ma tale aspetto non dovrebbe assumere alcuna rilevanza ai fini della clausola del beneficiario effettivo in cui l'onere della prova a carico del Fisco non ha ad oggetto l'illegittimità del vantaggio fiscale ricercato, ma solo ed esclusivamente la sussistenza di un'obbligazione di ritrasferimento.

Diversamente opinando, ed è forse proprio questo l'obiettivo ricercato dalla Cassazione, la clausola del beneficiario effettivo finirebbe per essere *tout court* riassorbita nel campo di applicazione del generale divieto di abuso del diritto costituendone un inutile (e fuorviante) doppione (sul punto si veda Commissione Europea, *Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States*, COM[1998]67 final, 4 marzo 1998, 7, v. commento all'art. 3, lett. c nonché HRISTOV D., *The Interest and Royalty Directive*, in LANG M. - PISTONE P. - SCHUCH J. - STARINGER C., a cura di, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008, 188 e TERRA B.J.M. - WATTEL P.J., *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2008, 612).

Si tratta di un punto estremamente importante poiché, se correttamente compreso, confermerebbe, sulla scorta dell'ordinanza in commento e di quanto già denunciato precedentemente in dottrina (CONTRINO A., *Note in tema di dividendi "intraeuropei" e "beneficiario effettivo", tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea*, cit., 106), l'illegittimità di una certa prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria sempre più incline a giustificare l'applicazione della clausola del beneficiario effettivo in termini di abuso e, dunque, facendo leva sulla mera assenza di sostanza economica, non preoccupandosi, invece, di provare in modo specifico la sussistenza di un'obbligazione di ritrasferimento giuridicamente apprezzabile ed avente ad oggetto lo specifico pagamento incassato (in tale ottica può essere interessante notare che ai sensi del comma 12 dell'art. 10-bis, L. n. 212/2000 l'abuso del diritto è contestabile solo ove la fattispecie non risulti accertabile in base ad altre

disposizioni; dunque, l'art. 10-*bis* deve intendersi come una *last resort provision* e, quindi, una volta distinto l'abuso del diritto dalla clausola del beneficiario effettivo, presente ad es. nell'art. 26-*quater* D.P.R. n. 600/1973, l'art. 10-*bis* non dovrebbe poter essere utilizzato *ad libitum* per contestare una fattispecie di interposizione abusiva, ma soltanto in via residuale – ossia laddove, tornando all'esempio del predetto art. 26-*quater*, ciò non sia possibile utilizzando in modo specifico la clausola del beneficiario effettivo da esso recata). Il che, peraltro, dovrebbe suggerire, contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte di Giustizia nelle Cause danesi (Corte di Giustizia, 26 febbraio 2019, casi riuniti C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, par. 145), che è parte dell'*onus probandi* gravante in capo all'Amministrazione finanziaria anche l'individuazione del presunto beneficiario effettivo; se così non fosse, infatti, l'Amministrazione non potrebbe dedurre l'esistenza di alcuna obbligazione di ritrasferimento, visto che ne verrebbe a mancare un elemento costitutivo: il suo destinatario (e ciò, a ben vedere, dovrebbe valere anche ove venga invocato l'art. 10-*bis* atteso che ai sensi del relativo comma 9 la prova dell'indebito vantaggio fiscale è carico del Fisco e ciò, verosimilmente, richiede la preventiva identificazione del presunto beneficiario effettivo poiché diversamente non sarebbe possibile misurare l'ipotetico risparmio fiscale e la sua eventuale illegittimità; sul punto AVOLIO D. - GIANNELLI A., *La responsabilità del sostituto d'imposta ai fini della clausola del "beneficiario effettivo"*, in *il fisco*, 2021, 17, 1611). Tale aspetto non è però stato correttamente messo a fuoco nell'ordinanza in commento che, invero, si è limitata a recepire il principio enunciato dai giudici unionali non ritenendo, quindi, che l'Amministrazione finanziaria debba anche indicare l'identità del supposto beneficiario effettivo (par. 3.4).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- 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.
- ARGINELLI P. - TENORE M., *Key Decision of the Italian Supreme Court on the Relationship between the Concepts of Beneficial Ownership and Abuse of Tax Treaties*, in *Bulletin for International Taxation*, 2022, 5, 261 ss.
- ARNOLD B.J., *Tax treaty case law news - a trio of recent cases on beneficial ownership*, in *Bulletin for international taxation*, 2012, 6, 323 ss.
- AVOLIO D. - GIANNELLI A., *La responsabilità del sostituto d'imposta ai fini della clausola del "beneficiario effettivo"*, in *il fisco*, 2021, 17, 1607 ss.
- AVOLIO D. - SANTACROCE B., *Il «Discussion Draft» OCSE sul beneficiario effettivo e le questioni ancora aperte*, in *Corr. trib.*, 2011, 38, 3109 ss.
- BALLANCIN A., *Direttrici evolutive della clausola del beneficiario effettivo: ritorno alle origini?*, in *Corr. trib.*, 2020, 5, 477 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 G., *L'evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 6, 2493 ss.
- DE BROE L., *Should Courts in EU Member States take account of the ECJ's judgement in the Danish Beneficial Ownership Cases when interpreting the beneficial owner requirement in tax treaties?*, in MAISTO G. (a cura di), *Current tax treaty issues*, Amsterdam, 2020
- ESCALAR G., *La nuova definizione OCSE di effettivo beneficiario*, in *Corr. trib.*, 2017, 48, 3685 ss.
- GARBARINO C. - RIZZO A., *La nozione di beneficiario effettivo nella giurisprudenza UE (Case C-115/16; Case C-116/16)*, in *Fisc. comm. intern.*, 2021, 11, 46 ss.
- GIANNELLI A. - PITRONE F., *Beneficiario Effettivo*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2020, 699 ss.
- HRISTOV D., *The Interest and Royalty Directive*, in LANG M. - PISTONE P. - SCHUCH J. - STARINGER C. (a cura di), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Vienna, 2008

IBFD, *Response from IBFD Research Staff to: Clarification of the Meaning of 'Beneficial Owner' in the OECD Model Tax Convention*, 2011, 4 ss.

JIMENEZ A.M., *Beneficial Ownership: Current Trends*, *World Tax Journal*, 2010, 1, 35 ss.

PITRONE F., *Pianificazione fiscale aggressiva: l'utilizzo della clausola del beneficiario effettivo quale norma generale antiabuso*, in *Diritto Bancario*, 13 gennaio 2015

ROCCATAGLIATA F. - CERIONI L., *Anche una sub-holding pura vale come "beneficiario effettivo" per la direttiva interessi e canoni. Alla ricerca dell'"effettivo beneficiario" perduto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 2, 166 ss.

TERRA B.J.M. - WATTEL P.J., *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2008, 612 ss.

WEBER D., *EU beneficial ownership further developed: a view from a different angle*, in *World Tax Journal*, 2022, 2, 51 ss.